ISSN 1725-258X

Gazzetta ufficiale

dell'Unione europea

L 261

46º anno

13 ottobre 2003

Edizione
in lingua italiana

Legislazione

Sommario

I *Atti per i quali la pubblicazione è una condizione di applicabilità*

★ **Regolamento (CE) n. 1725/2003 della Commissione, del 29 settembre 2003, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio** [1] 1

[1] Testo rilevante ai fini del SEE.

Prezzo: 62,00 EUR

IT

Gli atti i cui titoli sono stampati in caratteri chiari appartengono alla gestione corrente. Essi sono adottati nel quadro della politica agricola ed hanno generalmente una durata di validità limitata.

I titoli degli altri atti sono stampati in grassetto e preceduti da un asterisco.

Spedizione in abbonamento postale, articolo 2, comma 20/C, legge 662/96 — Milano.

I

(Atti per i quali la pubblicazione è una condizione di applicabilità)

REGOLAMENTO (CE) N. 1725/2003 DELLA COMMISSIONE

del 29 settembre 2003

che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio

(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 3,

considerando quanto segue:

(1) Il regolamento (CE) n. 1606/2002 stabilisce che per ogni esercizio finanziario avente inizio il 1º gennaio 2005, o in data successiva, le società i cui valori mobiliari sono negoziati in mercati regolamentati soggette al diritto di uno Stato membro redigono i loro conti consolidati conformemente ai principi contabili internazionali come definiti all'articolo 2 del predetto regolamento.

(2) La Commissione, alla luce della consulenza fornita dal comitato tecnico di contabilità, è giunta alla conclusione che i principi contabili internazionali esistenti in data 14 settembre 2002 soddisfano i criteri di adozione previsti dall'articolo 3 del regolamento (CE) n. 1606/2002.

(3) La Commissione ha altresì considerato le attuali proposte di modifiche riguardanti numerosi principi esistenti. I principi contabili internazionali derivanti dalla finalizzazione di tali proposte saranno considerati ai fini dell'adozione dopo che tali principi saranno definitivi. L'esistenza di queste proposte di modifiche ai principi esistenti non ha alcun effetto sulla decisione della Commissione di omologare i principi esistenti, salvo nel caso dello IAS 32 Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio e informazioni integrative, dello IAS 39 Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione e di un piccolo numero di interpretazioni di questi principi, ovvero la SIC 5 Classificazione degli strumenti finanziari — Disposizioni su estinzioni non sotto il controllo dell'emittente, la SIC 16 Capitale sociale — Riacquisto di strumenti propri rappresentativi di capitale (Azioni proprie) e la SIC 17 Patrimonio netto — Costi di un'operazione di capitale.

(4) L'esistenza di principi di elevata qualità riguardanti gli strumenti finanziari (compresi i derivati) è importante per il mercato europeo dei capitali. Tuttavia nei casi dello IAS 32 e dello IAS 39 le modifiche attualmente previste sono così importanti che è appropriato non adottare questi principi in questa fase. Quando l'attuale progetto di revisione sarà stato completato e saranno stati pubblicati i principi rivisti, la Commissione considererà in via prioritaria la loro adozione conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002.

(5) Di conseguenza devono essere adottati tutti i principi contabili internazionali esistenti il 14 settembre 2002 ad eccezione dello IAS 32, dello IAS 39 e delle relative interpretazioni.

(6) Le misure previste nel presente regolamento sono conformi al parere del comitato di regolamentazione contabile,

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

I principi contabili internazionali riportati nell'allegato sono adottati.

Articolo 2

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

[1] GU L 243, dell'11.9.2002, pag. 1.

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

Fatto a Bruxelles, il 29 settembre 2003.

Per la Commissione

Frederik BOLKESTEIN

Membro della Commissione

ALLEGATO

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

IAS 1:	Presentazione del bilancio (rivisto nella sostanza nel 1997)
IAS 2:	Rimanenze (rivisto nella sostanza nel 1993)
IAS 7:	Rendiconto finanziario (rivisto nella sostanza nel 1992)
IAS 8:	Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili (rivisto nella sostanza nel 1993)
IAS 10:	Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio (rivisto nella sostanza nel 1999)
IAS 11:	Commesse a lungo termine (rivisto nella sostanza nel 1993)
IAS 12:	Imposte sul reddito (rivisto nella sostanza nel 2000)
IAS 14:	Informativa di settore (rivisto nella sostanza nel 1997)
IAS 15:	Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi (rivisto nella forma nel 1994)
IAS 16:	Immobili, impianti e macchinari (rivisto nella sostanza nel 1998)
IAS 17:	Leasing (rivisto nella sostanza nel 1997)
IAS 18:	Ricavi (rivisto nella sostanza nel 1993)
IAS 19:	Benefici per i dipendenti (rivisto nella sostanza nel 2002)
IAS 20:	Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica (rivisto nella forma nel 1994)
IAS 21:	Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere (rivisto nella sostanza nel 1993)
IAS 22:	Aggregazioni di imprese (rivisto nella sostanza nel 1998)
IAS 23:	Oneri finanziari (rivisto nella sostanza nel 1993)
IAS 24:	Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate (rivisto nella forma nel 1994)
IAS 26:	Fondi di previdenza (rivisto nella forma nel 1994)
IAS 27:	Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate (rivisto nella sostanza nel 2000)
IAS 28:	Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate (rivisto nella sostanza nel 2000)
IAS 29:	Informazioni contabili in economie iperinflazionate (rivisto nella forma nel 1994)
IAS 30:	Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari (rivisto nella forma nel 1994)
IAS 31:	Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture (rivisto nella sostanza nel 2000)
IAS 33:	Utile per azione (1997)
IAS 34:	Bilanci intermedi (1998)
IAS 35:	Attività destinate a cessare (1998)
IAS 36:	Riduzione durevole di valore delle attività (1998)
IAS 37:	Accantonamenti, passività e attività potenziali (1998)
IAS 38:	Attività immateriali (1998)
IAS 40:	Investimenti immobiliari (2000)
IAS 41:	Agricoltura (2001)

INTERPRETAZIONI DELLO STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE

SIC-1:	Coerenza nell'applicazione dei principi contabili — Utilizzo di diversi metodi di valutazione delle rimanenze
SIC-2:	Coerenza nell'applicazione dei principi contabili — Capitalizzazione di oneri finanziari
SIC-3:	Eliminazione di utili e perdite non realizzati da operazioni con società collegate
SIC-6:	Costi per la modifica del software esistente
SIC-7:	Introduzione dell'euro
SIC-8:	Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale
SIC-9:	Aggregazioni di imprese — Classificazione come acquisizione o unione di imprese
SIC-10:	Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione alle attività operative
SIC-11:	Valute estere — Capitalizzazione delle perdite derivanti da drastiche svalutazioni della valuta
SIC-12:	Consolidamento — Società a destinazione specifica (società veicolo)
SIC-13:	Imprese a controllo congiunto — Conferimenti in natura da parte dei partecipanti al controllo
SIC-14:	Immobili, impianti e macchinari — Rimborsi per riduzioni durevoli di valore o perdite di beni
SIC-15:	Leasing operativo — Incentivi
SIC-18:	Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Metodi alternativi
SIC-19:	Moneta di conto — Valutazione e presentazione dei bilanci secondo quanto disposto dallo IAS 21 e dallo IAS 29
SIC-20:	Contabilizzazione con il metodo del patrimonio netto — Rilevazione di perdite
SIC-21:	Imposte sul reddito — Recupero delle attività rivalutate non ammortizzabili
SIC-22:	Aggregazioni di imprese — Rettifiche successive apportate ai fair value (valore equo) e all'avviamento inizialmente iscritti
SIC-23:	Immobili, impianti e macchinari — Costi dovuti a significative verifiche o revisioni generali
SIC-24:	Utile per azione — Strumenti finanziari e altri contratti che possono essere convertiti in azioni
SIC-25:	Imposte sul reddito — Cambiamenti di condizione fiscale di un'impresa o dei suoi azionisti
SIC-27:	La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing
SIC-28:	Aggregazioni di imprese — «Data dello scambio» e fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale
SIC-29:	Informazioni integrative — Accordi per servizi in concessione
SIC-30:	Moneta di conto — Conversione dalla moneta di valutazione alla moneta di presentazione
SIC-31:	Ricavi — Operazioni di baratto comprendenti servizi pubblicitari
SIC-32:	Attività immateriali — Costi connessi a siti web
SIC-33:	Consolidamento e metodo del patrimonio netto — Diritti di voto potenzialmente esercitabili e attribuzione del capitale posseduto

Nota: Le eventuali appendici dei principi e delle interpretazioni non sono considerate parte di tali principi e interpretazioni e pertanto non sono riprodotte.

Riproduzione consentita nell'ambito dello Spazio economico europeo (SEE). Tutti i diritti riservati al di fuori del SEE, ad eccezione del diritto di riproduzione a fini di utilizzazione personale e a fini di studio e di ricerca. Ulteriori informazioni sono disponibili sul sito dell'IASB: www.iasb.org.uk.

N. 1

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 1 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1997)

Presentazione del bilancio

Il presente Principio contabile internazionale rivisto nella sostanza sostituisce gli IAS 1, Illustrazione dei principi contabili, IAS 5, Informazioni da esporre nel bilancio, IAS 13, Presentazione delle attività e delle passività correnti, le cui versioni riviste nella forma erano state approvate dal Board dello IASC nel 1994. Lo IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997) è stato approvato dal Board dello IASC nel luglio del 1997 ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1998 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato i paragrafi 63 (c), 64, 65 (a) e 74 (c). Il testo così modificato entra in vigore a partire dal momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 1:

— SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento,

— SIC-18: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Metodi alternativi,

— SIC-27: La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing,

— SIC-29: Informazioni integrative — Accordi per servizi in concessione.

INTRODUZIONE

1. Il presente Principio («IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997)») sostituisce i Principi contabili internazionali IAS 1, Illustrazione dei principi contabili, IAS 5, Informazioni da esporre nel bilancio e IAS 13, Presentazione delle attività e delle passività correnti. Lo IAS 1 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1998 o da data successiva anche se, in considerazione del fatto che le disposizioni in esso contenute sono coerenti con quelle dei Principi a oggi in vigore, se ne incoraggia una applicazione anticipata.

2. Il presente Principio aggiorna le disposizioni contenute nei Principi che sostituisce, coerentemente con il Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio dello IASC. Inoltre esso è finalizzato a migliorare la qualità dei bilanci redatti applicando i Principi contabili internazionali:

   (a) assicurando che i bilanci che sono dichiarati conformi agli IAS siano conformi a ciascun Principio, incluse tutte le informazioni integrative;

   (b) assicurando che le deviazioni dalle disposizioni degli IAS siano limitate a casi estremamente rari (saranno controllate le situazioni di non — conformità e, laddove necessario, emesse ulteriori indicazioni);

   (c) fornendo indicazioni sulla struttura dei bilanci, inclusi i requisiti minimi di ogni prospetto primario, principi contabili e note, e una appendice illustrativa; e

   (d) stabilendo (sulla base di quanto previsto dal Quadro sistematico) disposizioni applicative su tematiche quali la rilevanza, la continuità aziendale, la scelta dei principi contabili quando non esiste alcun Principio in materia, la costanza di applicazione e la presentazione di informazioni comparate.

3. Nel considerare la richiesta da parte degli utilizzatori di informazioni più esaurienti sull'«andamento economico», misurato in senso più ampio dell'«utile» esposto nel conto economico, il Principio introduce una nuova disposizione per un prospetto primario che esponga quei proventi e oneri non inclusi attualmente nel conto economico. Il nuovo prospetto può essere presentato sia come una «tradizionale» riconciliazione del patrimonio netto in forma verticale, sia come un prospetto dell'andamento economico a sé stante. Il Board dello IASC concordò in linea di principio, nell'aprile 1997, di effettuare una revisione del modo in cui l'andamento economico è misurato ed esposto. È probabile che il progetto considererà, in primo luogo, l'interazione tra l'esposizione dell'andamento economico e gli obiettivi di presentazione previsti dal Quadro sistematico dello IASC. Conseguentemente lo IASC svilupperà proposte in tale area.

N. 1

4. Il Principio si applica a tutte le imprese che adottano gli IAS ai fini della redazione dei bilanci, incluse le banche e le compagnie di assicurazione. La struttura minimale è stata definita in modo sufficientemente flessibile, tale che essa possa essere adattata a ogni tipo d'impresa. Le banche, per esempio, dovrebbero essere in grado di sviluppare una presentazione che sia conforme con il presente Principio e con le regole più specifiche incluse nello IAS 30, Informazioni contabili richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Scopo del bilancio	5
Responsabilità per la redazione del bilancio	6
Parti del bilancio	7-9
Considerazioni generali	10-41
Presentazione attendibile e conformità ai Principi contabili internazionali	10-19
Principi contabili	20-22
Continuità aziendale	23-24
Contabilizzazione per competenza economica	25-26
Coerenza di presentazione del bilancio	27-28
Rilevanza e aggregazione	29-32
Compensazione	33-37
Informazioni comparative	38-41
Struttura e contenuto	42-102
Introduzione	42-52
Identificazione del bilancio	44-48
Periodo di riferimento	49-51
Tempestività	52
Stato patrimoniale	53-74
Distinzione tra corrente/non corrente	53-56
Attività correnti	57-59
Passività correnti	60-65
Informazioni da esporre nel prospetto di stato patrimoniale	66-71
Informazioni da esporre o nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note	72-74

N. 1

Conto economico	75-85
Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico	75-76
Informazioni da esporre nel prospetto di conto economicoo nelle note	77-85
Variazioni delle poste di patrimonio netto	86-89
Rendiconto finanziario	90
Note al bilancio	91-102
Struttura	91-96
Illustrazione dei principi contabili	97-101
Informazioni aggiuntive	102
Data di entrata in vigore	103-104

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire i criteri per la presentazione del bilancio redatto con scopi di carattere generale, al fine di assicurarne la comparabilità sia con riferimento ai bilanci della stessa impresa di esercizi precedenti, sia con i bilanci di altre imprese. A tale scopo, il presente Principio espone considerazioni di carattere generale per la presentazione dei bilanci, linee guida per la loro struttura e i requisiti minimi per il contenuto dei bilanci stessi. La rilevazione, la valutazione e l'informativa su specifiche operazioni e fatti sono trattate in altri Principi contabili internazionali.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella presentazione dei bilanci redatti per scopi generali, preparati e presentati in conformità ai Principi contabili internazionali.***

2. I bilanci redatti con scopi di carattere generale sono quelli che si prefiggono di soddisfare le esigenze degli utilizzatori che non sono nella condizione di richiedere informazioni adattate alle loro specifiche necessità informative. I bilanci con scopi di carattere generale includono quelli che sono presentati separatamente o all'interno di altri documenti pubblici, quali relazioni annuali o prospetti informativi. Il presente Principio contabile non si applica a informazioni contabili intermedie sintetiche. Il presente Principio contabile si applica allo stesso modo sia al bilancio di una singola impresa sia al bilancio consolidato di un gruppo di imprese. Per altro, non è preclusa la presentazione, all'interno dello stesso documento, del bilancio consolidato redatto in conformità ai Principi contabili internazionali e del bilancio della capogruppo redatto secondo la normativa nazionale, purché le modalità di redazione di ciascuno siano chiaramente esposte nel prospetto relativo ai principi contabili adottati.

3. Il presente Principio si applica a tutte le tipologie di imprese incluse le banche e le imprese di assicurazione. Le informazioni aggiuntive richieste per le banche e per simili istituti finanziari, coerenti con le disposizioni del presente Principio, sono contenute nello IAS 30, Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari.

4. Il presente Principio usa una terminologia adatta a imprese con finalità lucrative. Le imprese operanti nel settore pubblico possono, perciò, applicare le disposizioni contenute nel presente Principio. Le aziende non profit, le Autorità governative e le imprese del settore pubblico che intendono applicare il presente Principio possono trovarsi nella condizione di dover modificare le descrizioni usate per certe voci del bilancio e il bilancio stesso. Tali imprese possono, inoltre, presentare ulteriori documenti all'interno del bilancio.

N. 1

SCOPO DEL BILANCIO

5. Il bilancio rappresenta, in modo strutturato, la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa e le operazioni poste in essere dalla stessa. La finalità del bilancio redatto con scopi di carattere generale è quella di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di una impresa che siano di utilità per una vasta gamma di utilizzatori nell'assumere decisioni di carattere economico. Il bilancio, inoltre, espone i risultati della conduzione amministrativa da parte della direzione aziendale delle risorse ad essa affidate. Per raggiungere tale finalità, il bilancio deve fornire le informazioni sui seguenti elementi dell'impresa:

   (a) attività;

   (b) passività;

   (c) patrimonio netto;

   (d) ricavi e costi, inclusi proventi e oneri; e

   (e) flussi finanziari.

   Tali informazioni, insieme a ulteriori informazioni contenute nelle note d'esercizio, aiutano gli utilizzatori a prevedere i flussi finanziari futuri dell'impresa e in particolare la tempistica e la certezza di generare denaro e analoghe disponibilità liquide.

RESPONSABILITÀ PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO

6. Il consiglio di amministrazione e/o gli altri organi di governo dell'impresa sono responsabili per la preparazione e per la presentazione del bilancio.

PARTI DEL BILANCIO

7. ***L'insieme completo dei prospetti che compongono il bilancio comprende i seguenti documenti:***

   (a) ***stato patrimoniale;***

   (b) ***conto economico;***

   (c) ***un prospetto che esponga:***

      (i) ***variazioni delle poste di patrimonio netto;***

      (ii) ***variazioni delle poste di patrimonio netto diverse da quelle derivanti dalle operazioni con gli azionisti e dalle distribuzioni agli azionisti;***

   (d) ***rendiconto finanziario; e***

   (e) ***principi contabili e note esplicative.***

8. Si incoraggiano le imprese a presentare, oltre al bilancio, una relazione degli amministratori che illustri e spieghi gli aspetti principali dell'andamento economico, la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa e le principali incertezze che essa affronta. Tale relazione può includere un'analisi in merito a:

   (a) i principali fattori e le influenze che incidono sull'andamento economico, inclusi i cambiamenti del contesto ambientale nel quale l'impresa opera, la risposta dell'impresa a questi cambiamenti e il loro effetto, e la politica d'investimento dell'impresa per mantenere e migliorare l'andamento economico, inclusa la sua politica di distribuzione dei dividendi;

   (b) le fonti di finanziamento dell'impresa, la politica di ricorso a finanziamenti esterni e le politiche di gestione del rischio; e

   (c) i punti di forza e le risorse dell'impresa il cui valore non è riflesso nel bilancio redatto in conformità ai Principi contabili internazionali.

N. 1

9. Molte imprese presentano, al di fuori del bilancio, ulteriori documenti quali bilanci ambientali e sociali, specialmente in aziende ove i fattori ambientali sono significativi e quando i dipendenti sono considerati un importante gruppo di utilizzatori. Le imprese sono incoraggiate a presentare queste ulteriori informazioni se la direzione aziendale ritiene che esse possano assistere gli utilizzatori a prendere decisioni di carattere economico.

CONSIDERAZIONI GENERALI

Presentazione attendibile e conformità ai Principi contabili internazionali

10. ***I bilanci devono rappresentare in modo attendibile la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica e i flussi finanziari dell'impresa. La corretta applicazione dei Principi contabili internazionali, quando necessario integrati con le informazioni aggiuntive, si concretizza, virtualmente in tutte le circostanze, in bilanci che forniscono una presentazione attendibile.***

11. ***Una impresa i cui bilanci vengono redatti in conformità ai Principi contabili internazionali deve evidenziare questo fatto. I bilanci non dovrebbero essere qualificati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano redatti in conformità a tutte le disposizioni di ogni specifico Principio e a ogni interpretazione applicabile dello Standing Interpretations Committee*** [1]***.***

12. ***Trattamenti contabili non corretti non possono essere giustificati né dalla illustrazione dei principi contabili adottati, né da note o documentazioni esplicative.***

13. ***Nei casi estremamente rari in cui gli amministratori ritenessero che la conformità a una disposizione di un Principio sia fuorviante, e perciò che la deviazione da una disposizione sia necessaria per dare una presentazione attendibile, l'impresa deve indicare:***

    (a) ***che la direzione aziendale ha ritenuto che i bilanci rappresentano correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, e i flussi finanziari dell'impresa;***

    (b) ***che il bilancio è stato redatto in modo conforme a tutti gli aspetti rilevanti dei Principi contabili internazionali, fatta eccezione per i casi in cui è stato ritenuto opportuno discostarsi da tali principi per ottenere una presentazione attendibile;***

    (c) ***il Principio specifico da cui l'impresa si è discostata, la natura della deviazione, incluso il trattamento contabile che il Principio richiederebbe, il motivo per il quale il trattamento sarebbe nelle circostanze fuorviante e il trattamento adottato; e***

    (d) ***l'effetto finanziario della deviazione sul risultato netto dell'esercizio dell'impresa, sull'attivo, sul passivo, sul patrimonio netto e sui flussi finanziari di ciascun esercizio oggetto di presentazione.***

14. I bilanci sono stati talvolta dichiarati come «basati» o «conformi alle disposizioni significative dei Principi contabili internazionali» o «redatti in conformità alle disposizioni in materia contabile» dei Principi contabili internazionali. Spesso non vi sono ulteriori informazioni, sebbene sia chiaro che significative disposizioni in materia di informativa, se non disposizioni sostanziali, non sono state osservate. Tali affermazioni sono fuorvianti perché riducono la attendibilità e la comprensibilità dei bilanci. Per assicurare che i bilanci nei quali si dichiara la conformità ai Principi contabili internazionali soddisfino i principi richiesti a livello internazionale dagli utilizzatori, il presente Principio prevede la regola generale che i bilanci devono fornire una presentazione attendibile, indicazioni su come questa presentazione attendibile è stata ottenuta e ulteriori indicazioni per determinare i casi estremamente rari in cui una deviazione si rende necessaria. Il presente Principio richiede inoltre una specifica informativa delle circostanze che hanno portato alla deviazione. L'esistenza di norme nazionali contrastanti in materia non è, di per sé, sufficiente a giustificare uno scostamento nei bilanci redatti secondo Principi contabili internazionali.

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento.

N. 1

15. Praticamente in tutte le circostanze, una presentazione attendibile è ottenuta con la conformità in tutti gli aspetti rilevanti ai Principi contabili internazionali applicabili. Una presentazione attendibile richiede:

(a) la selezione e applicazione dei principi contabili in conformità al paragrafo 20;

(b) la presentazione delle informazioni, inclusi i principi contabili, in modo che sia fornita una informativa significativa, attendibile, comparabile e comprensibile; e

(c) l'esposizione di ulteriori informazioni se le disposizioni dei Principi contabili internazionali sono insufficienti a consentire agli utilizzatori di comprendere l'effetto sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa di operazioni ed eventi particolari.

16. In casi estremamente rari, l'applicazione di una specifica disposizione di un Principio contabile internazionale potrebbe comportare la redazione di bilanci ingannevoli. Questo si verificherà solo quando il trattamento richiesto dal Principio è chiaramente non adeguato e perciò una presentazione attendibile non può essere ottenuta né applicando il Principio, né inserendo soltanto informazioni integrative. Uno scostamento non è accettabile semplicemente perché anche un altro criterio potrebbe fornire una presentazione attendibile.

17. Nel decidere se è necessaria una deviazione da una specifica disposizione prevista dai Principi contabili internazionali, è necessario tenere in considerazione:

(a) la finalità della disposizione e perché questa finalità non è ottenuta o non è rilevante nelle circostanze specificate; e

(b) il modo in cui le situazioni dell'impresa differiscono da quelle delle altre imprese che osservano la disposizione.

18. Poiché le situazioni che comportano una deviazione devono presumersi estremamente rare e la necessità di operarla sarà oggetto di un'approfondita analisi e di giudizio soggettivo, è importante che gli utilizzatori siano a conoscenza che l'impresa non si è conformata in tutti gli aspetti rilevanti ai Principi contabili internazionali. È anche importante che a essi sia fornita una informativa tale da metterli nella condizione di formarsi una fondata opinione se la deviazione sia necessaria e di calcolare le rettifiche che sarebbero necessarie per uniformarsi al Principio. Lo IASC controllerà i casi di inosservanza che saranno portati alla sua attenzione (per esempio dalle imprese, dai loro revisori e dagli organi di sorveglianza) e terrà presente la necessità di chiarimenti con interpretazioni o rettifiche ai Principi, se opportuno, per garantire che le deviazioni restino necessarie solo in casi estremamente rari.

19. ***Quando, in conformità a specifiche disposizioni di un Principio, un Principio contabile internazionale è applicato prima che esso entri effettivamente in vigore, tale fatto deve essere evidenziato.***

PRINCIPI CONTABILI

20. ***La direzione aziendale deve scegliere e applicare i principi contabili dell'impresa affinché i bilanci si conformino a tutte le disposizioni di ciascun Principio contabile internazionale e a ciascuna Interpretazione dello Standing Interpretations Committee applicabile. Se non vi è una disposizione specifica, la direzione aziendale deve definire principi tali da assicurare che il bilancio fornisca una informativa che sia:***

(a) ***significativa per il processo decisionale degli utilizzatori; e***

(b) ***attendibile in modo tale che:***

(i) ***rappresenti fedelmente i risultati e la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa;***

(ii) ***rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale*** [2]***;***

(iii) ***sia neutrale, cioè libera da pregiudizi;***

(iv) ***sia prudente; e***

(v) ***sia completa con riferimento a tutti gli aspetti rilevanti.***

21. I principi contabili sono i principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da una impresa nella preparazione e nella presentazione del bilancio.

22. In assenza di un Principio contabile internazionale specifico e di una Interpretazione dello Standing Interpretations Committee, la direzione aziendale utilizza il proprio giudizio professionale per definire un principio contabile che fornisca la miglior informativa agli utilizzatori dei bilanci dell'impresa. Nell'effettuare tale giudizio, la direzione aziendale deve considerare:

(a) le disposizioni e le indicazioni contenute nei Principi contabili internazionali in casi simili o correlati;

(b) le definizioni, i criteri di rilevazione e valutazione delle attività, passività, ricavi e costi stabiliti nel Quadro sistematico dello IASC; e

(c) le disposizioni di altri organismi preposti alla statuizione di principi contabili e le prassi generalmente accettate nel settore, nella misura in cui, ma solo nella misura in cui, esse siano coerenti con i punti (a) e (b) di cui nel presente paragrafo.

CONTINUITÀ AZIENDALE

23. ***Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione della capacità dell'impresa di continuare a operare come una impresa in funzionamento. Il bilancio deve essere redatto nell'ottica di una impresa in funzionamento a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività, o non abbia alternative realistiche a fare questo. Qualora la direzione aziendale sia a conoscenza, nel fare le proprie valutazioni, di significative incertezze per eventi o condizioni che possano comportare l'insorgere di seri dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come una impresa in funzionamento, tali incertezze devono essere evidenziate. Qualora il bilancio non sia redatto nell'ottica di una impresa in funzionamento, tale fatto deve essere indicato, unitamente ai criteri in base ai quali esso è stato redatto e alla ragione per cui l'impresa non è considerata in funzionamento.***

24. Nel determinare se il presupposto dell'impresa in funzionamento è applicabile, la direzione aziendale deve tenere conto di tutte le informazioni disponibili relativamente al prevedibile futuro, che dovrebbe essere almeno relativo, ma non limitarsi, ai dodici mesi dopo la data di riferimento del bilancio. Il grado dell'analisi dipende dalle specifiche circostanze di ciascun caso. Quando l'impresa ha una storia di redditività e di facile accesso alle risorse finanziarie, la conclusione che il presupposto della continuità aziendale sia pertinente può essere raggiunta senza dettagliate analisi. In altri casi, la direzione aziendale potrebbe aver bisogno di considerare una vasta gamma di fattori relativi alla redditività attuale e attesa, ai piani di rimborso dei debiti e alle potenziali fonti di finanziamento alternative, prima di ritenere che sussista il presupposto della continuità aziendale.

CONTABILIZZAZIONE PER COMPETENZA ECONOMICA

25. ***Le imprese devono preparare il proprio bilancio, salvo che per l'informativa sui flussi finanziari, secondo il principio della contabilizzazione per competenza economica.***

---

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-27: La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

N. 1

26. Secondo il principio della competenza, le operazioni e i fatti sono rilevati quando essi si verificano (e non quando una disponibilità liquida o mezzo equivalente è incassato o pagato) e sono rilevati in contabilità e nel bilancio dell'esercizio cui si riferiscono. I costi sono rilevati in conto economico in base alla diretta relazione tra il loro sostenimento e il conseguimento di specifici ricavi a essi connessi (correlazione). Tuttavia, l'applicazione del concetto della correlazione non consente la rilevazione di voci nello stato patrimoniale che non soddisfino la definizione di attività o passività.

COERENZA DI PRESENTAZIONE DEL BILANCIO

27. ***La presentazione e la classificazione delle voci nel bilancio devono essere mantenute da un esercizio all'altro a meno che:***

(a) ***un cambiamento significativo nella natura delle operazioni dell'impresa o una revisione delle modalità di presentazione del bilancio dimostri che la modifica comporterà una miglior rappresentazione dei fatti o delle operazioni; o***

(b) ***un cambiamento della presentazione sia richiesto da un Principio contabile internazionale o da una Interpretazione dello Standing Interpretations Committee*** [3]***.***

28. Un acquisto o una dismissione significativi, o una revisione delle modalità di presentazione del bilancio, potrebbero suggerire che il bilancio debba essere presentato in modo diverso. Una impresa deve modificare la struttura dei suoi bilanci, solo se è probabile che la struttura così rivista continui a essere utilizzata, ovvero se il beneficio della presentazione alternativa è palese. Quando tali cambiamenti di struttura sono attuati, l'impresa deve riclassificare le informazioni comparative in conformità a quanto disposto dal paragrafo 40. Un cambiamento della presentazione per uniformarsi alle disposizioni nazionali è consentito nella misura in cui la presentazione rivista risulta coerente con le disposizioni contenute nel presente Principio.

RILEVANZA E AGGREGAZIONE

29. ***Ogni voce rilevante deve essere esposta distintamente nel bilancio. I valori non rilevanti devono essere aggregati con valori di natura o destinazione simile e non è necessario esporli separatamente.***

30. Il bilancio è il risultato di un vasto numero di operazioni che sono strutturate per essere aggregate in gruppi, conformemente alla loro natura o destinazione. La fase finale del processo di aggregazione e classificazione è l'esposizione di dati sintetici e classificati per voci nei prospetti del bilancio o nelle note. Se una voce non è singolarmente rilevante, deve essere aggregata con altre voci nei prospetti del bilancio o nelle note. Una voce che non sia sufficientemente rilevante da richiedere una distinta esposizione nei prospetti del bilancio può tuttavia essere sufficientemente rilevante da dover essere esposta distintamente nelle note.

31. In questo contesto, l'informativa è rilevante se la sua mancata indicazione potrebbe influenzare le decisioni economiche prese degli utilizzatori sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione. Nel decidere se una voce o un insieme di voci è rilevante, bisogna valutare contestualmente la natura e l'ammontare della voce. A seconda delle circostanze, la natura o il valore possono costituire il fattore determinante. Per esempio, singoli beni aventi la medesima natura e destinazione devono essere aggregati anche se di importo unitario significativo. Per altro, voci significative diverse per natura e destinazione devono essere presentate separatamente.

32. Il criterio della rilevanza comporta che non sia necessario osservare la specifica disposizione in materia di informativa prevista dai Principi contabili internazionali se l'informativa risultante non è rilevante.

---

[3] Si veda anche l'Interpretazione SIC-18: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Metodi alternativi.

N. 1

COMPENSAZIONE

33. ***Attività e passività non possono essere compensate salvo che ciò sia richiesto o consentito da un altro Principio contabile internazionale.***

34. ***Voci di ricavi e di costi devono essere compensate quando e solo se:***

(a) ***un Principio contabile internazionale lo prevede o lo consente; o***

(b) ***proventi, oneri e costi relativi derivanti dalle medesime operazioni o da fatti simili non sono rilevanti. Tali importi devono essere aggregati secondo quanto previsto dal paragrafo 29.***

35. È importante che sia le attività e le passività sia i ricavi e i costi, quando rilevanti, siano esposti distintamente. Compensazioni nel conto economico o nello stato patrimoniale, salvo che esse riflettano la sostanza dell'operazione o del fatto, riducono la capacità degli utilizzatori di comprendere le operazioni intraprese e di valutare i futuri flussi finanziari dell'impresa. Non è considerata una compensazione l'esposizione di attività al netto di svalutazioni, quali, per esempio, il fondo obsolescenza magazzino e il fondo svalutazione crediti di dubbia esigibilità.

36. Lo IAS 18, Ricavi, definisce il termine ricavo e richiede che questo sia determinato al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o da ricevere, tenendo conto dell'importo di qualsiasi sconto e dei volumi di resi concessi dall'impresa. L'impresa intraprende, nel corso della sua attività ordinaria, altre operazioni che non generano ricavi ma sono accessorie alla principale attività generatrice di ricavi. I risultati di tali operazioni devono essere presentati, quando tale esposizione riflette la sostanza dell'operazione o del fatto, compensando qualsiasi ricavo con il costo relativo derivante dalla stessa operazione. Per esempio:

(a) plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla vendita di attività non correnti, inclusi partecipazioni e beni strumentali, devono essere esposte deducendo dai corrispettivi della cessione il valore contabile del bene e i relativi costi di vendita;

(b) spese che sono rimborsate per accordo contrattuale con un terzo (per esempio, un contratto di sub-locazione) devono essere compensate con il relativo rimborso; e

(c) componenti straordinari possono essere esposti al netto dell'effetto fiscale e delle quote di pertinenza di terzi con il valore lordo evidenziato nelle note.

37. Inoltre, proventi e oneri derivanti da un insieme di operazioni simili, quali utili o perdite su operazioni in valuta o derivanti da strumenti finanziari usati per negoziazione, devono essere riportati al netto. Tali proventi e oneri devono essere tuttavia evidenziati distintamente, se il loro valore, natura o incidenza è tale che una distinta indicazione è richiesta dallo IAS 8, Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

INFORMAZIONI COMPARATIVE

38. ***A meno che un altro Principio contabile internazionale consenta o preveda diversamente, informazioni comparative devono essere fornite per il periodo precedente per tutti i dati numerici inclusi nel bilancio. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive, quando ciò sia significativo per la comprensione del bilancio dell'esercizio di riferimento.***

39. In alcuni casi l'informazione descrittiva fornita nel bilancio dell'esercizio precedente è significativa anche per l'esercizio in corso. Per esempio, dettagli di una causa legale, i cui esiti erano incerti alla data di chiusura del precedente bilancio e che non è ancora stata definita, devono essere esposti nel bilancio dell'esercizio di riferimento. Gli utilizzatori traggono vantaggio dall'essere informati che esisteva una incertezza alla data di chiusura del precedente bilancio, nonché delle azioni intraprese durante l'esercizio per risolvere l'incertezza.

N. 1

40. ***Quando una presentazione o una classificazione di voci nel bilancio viene corretta, i dati comparativi devono essere riclassificati, a meno che non sia possibile farlo, per assicurare la comparabilità con l'esercizio di riferimento, e la natura, l'ammontare, e le ragioni di ogni riclassificazione devono essere illustrati. Quando non è possibile riclassificare gli importi a fini comparativi, l'impresa deve illustrare la motivazione della mancata riclassificazione e la natura dei cambiamenti che sarebbero stati effettuati se gli importi fossero stati riclassificati.***

41. Possono esservi casi in cui non è possibile riclassificare le informazioni comparative per ottenere la comparabilità con l'esercizio di riferimento. Per esempio, i dati possono non essere stati raccolti nel periodo precedente in un modo tale da consentirne la riclassificazione, e non è possibile ricreare l'informativa. In tali casi deve essere indicata la natura delle rettifiche ai dati comparativi che avrebbero dovuto essere apportate. Lo IAS 8 tratta delle rettifiche richieste all'informativa comparativa connessa a un cambiamento di principi contabili applicato retroattivamente.

STRUTTURA E CONTENUTO

Introduzione

42. Il presente Principio richiede specifiche informazioni nei prospetti del bilancio, richiede ulteriori voci da evidenziare o nei prospetti del bilancio o nelle note ed espone, in appendice al Principio, schemi raccomandati, che l'impresa può seguire quando ritenuti adatti al proprio caso. Lo IAS 7 fornisce una struttura per la presentazione del rendiconto finanziario.

43. Il presente Principio usa il termine informativa in senso lato, comprendendo voci esposte nei prospetti di ciascun bilancio così come nelle note. L'informativa prevista da altri Principi contabili internazionali deve essere predisposta in conformità alle disposizioni di tali Principi. A meno che questo o un altro Principio preveda il contrario, tale informazione integrativa deve essere inserita nei prospetti di bilancio o nelle note.

Identificazione del bilancio

44. ***Il bilancio deve essere chiaramente identificato e distinto dalle altre informazioni contenute nello stesso documento pubblicato.***

45. I Principi contabili internazionali si applicano solo al bilancio e non alle altre informazioni contenute nelle relazioni annuali o in altri documenti. Di conseguenza, è importante che gli utilizzatori siano in grado di distinguere tra l'informativa che è redatta applicando i Principi contabili internazionali da altra informativa che può essere utile per gli utilizzatori ma che non è regolata dai Principi.

46. ***Ogni parte del bilancio deve essere chiaramente identificata. Inoltre, le seguenti informazioni devono essere messe in risalto e, se necessario, ripetute per una corretta comprensione dell'informativa presentata:***

(a) ***la denominazione dell'impresa che redige il bilancio o altri mezzi di identificazione;***

(b) ***se il bilancio riguarda solo la singola impresa o un gruppo di imprese;***

(c) ***la data di riferimento del bilancio o il periodo di riferimento del bilancio, a seconda di quale informazione sia pertinente alla relativa parte del bilancio;***

(d) ***la moneta di conto; e***

(e) ***il livello di precisione usato nella esposizione degli importi contenuti nel bilancio.***

47. Le disposizioni contenute nel paragrafo 46 sono normalmente soddisfatte intestando le pagine e le colonne del bilancio. La decisione sul modo di esporre tale informativa è il risultato di una valutazione. Per esempio, quando il bilancio è letto elettronicamente, potrebbero non essere usate pagine separate; le indicazioni di cui sopra devono essere richiamate con una frequenza tale da assicurare una corretta comprensione dell'informativa fornita.

48. Il bilancio è spesso reso più comprensibile presentando l'informativa in migliaia o milioni di unità della moneta di conto. Questo è accettabile fino a che il livello di precisione nella esposizione è indicato e non si perde la significatività dell'informativa.

Periodo di riferimento

49. ***Il bilancio deve essere redatto almeno annualmente. Quando, in casi eccezionali, la data di riferimento del bilancio dell'impresa cambia e il bilancio annuale considera un periodo più lungo o più breve di un anno, l'impresa deve evidenziare, oltre al periodo di riferimento coperto dal bilancio:***

(a) ***i motivi per i quali è stato adottato un periodo diverso da un anno; e***

(b) ***il fatto che i dati comparativi per il conto economico, le variazioni delle poste di patrimonio netto, i flussi finanziari e le note relative non sono comparabili.***

50. In casi eccezionali a una impresa può essere tenuta a, o decide di, cambiare la data di riferimento del bilancio, per esempio a seguito dell'acquisizione di una impresa da parte di un'altra impresa che adotta una diversa data di riferimento del bilancio. In tale circostanza, è importante che gli utilizzatori siano a conoscenza che i dati esposti per l'esercizio di riferimento e i dati comparativi non sono comparabili e che sia indicata la ragione del cambio della data di riferimento del bilancio.

51. Normalmente, il bilancio è coerentemente redatto con riferimento a un periodo annuale. Tuttavia, alcune imprese preferiscono evidenziare, per esempio, per motivi pratici, un periodo di 52 settimane. Il presente Principio non preclude questa prassi, in quanto non è probabile che i bilanci risultanti siano significativamente diversi da quelli presentati assumendo come riferimento un anno.

Tempestività

52. L'utilità dei bilanci è compromessa se essi non sono resi disponibili agli utilizzatori in un ragionevole lasso di tempo dopo la data di riferimento del bilancio. L'impresa deve essere nella condizione di pubblicare il proprio bilancio entro sei mesi dalla data di riferimento del bilancio. Fattori ricorrenti quali la complessità delle operazioni dell'impresa non sono una ragione sufficiente per non presentare una relazione tempestiva dei bilanci. Scadenze più specifiche sono previste dalla normativa e dai regolamenti di mercato in molte giurisdizioni.

Stato patrimoniale

Distinzione tra corrente/non corrente

53. ***Ciascuna impresa deve determinare, in base alla natura delle sue operazioni, se esporre separatamente o meno nel prospetto dello stato patrimoniale le attività correnti e non correnti e le passività correnti e non correnti. I paragrafi compresi tra 57 e 65 del presente Principio si applicano se è stata adottata tale distinzione. Quando l'impresa sceglie di non adottare tale classificazione, attività e passività devono essere presentate genericamente nell'ordine della loro liquidità.***

54. ***Qualunque sia il metodo di rappresentazione adottato, una impresa deve evidenziare, per ogni voce dell'attivo e del passivo che include sia importi che si prevede debbano essere realizzati o regolati sia entro che oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, l'importo che si prevede debba essere realizzato o regolato oltre dodici mesi.***

55. Quando l'impresa fornisce beni o servizi entro un ciclo operativo chiaramente identificabile, la separata classificazione di attività e passività correnti e non correnti nel prospetto di stato patrimoniale fornisce informazioni utili, in quanto distingue il capitale circolante netto dal capitale usato dall'impresa per le operazioni a lungo termine. Esso evidenzia inoltre le attività che si suppone debbano essere realizzate entro il termine del ciclo operativo corrente e le passività da estinguere entro lo stesso periodo.

N. 1

56. L'informativa circa le date di scadenza delle attività e delle passività è utile nel determinare la liquidità e la solvibilità dell'impresa. Lo IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, richiede l'indicazione delle date di scadenza sia delle attività finanziarie sia delle passività finanziarie. Le attività finanziarie includono crediti commerciali e altri crediti e le passività finanziarie includono debiti commerciali e altri debiti. L'indicazione della data di realizzo o di regolamento attesa di attività e passività non monetarie quali le rimanenze e i fondi è utile anche se le attività e le passività non monetarie sono classificate tra correnti e non correnti. Per esempio, l'impresa deve evidenziare i valori delle rimanenze che dovrebbero essere realizzate dopo oltre un anno dalla data di riferimento del bilancio.

Attività correnti

57. ***Un'attività deve essere classificata come attività corrente quando essa:***

(a) ***si suppone sia realizzata, oppure posseduta per la vendita o il consumo, nel normale svolgimento del ciclo operativo dell'impresa; o***

(b) ***è posseduta principalmente per essere negoziata o per breve termine e si suppone debba essere realizzata entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio; o***

(c) ***è rappresentata da denaro o altra attività equivalente non vincolata per quanto riguarda il suo utilizzo.***

Tutte le altre attività devono essere classificate come attività non correnti.

58. Il presente Principio usa il termine «non corrente» per includere attività materiali, immateriali, operative e finanziarie aventi natura a lungo termine. Esso non impedisce l'uso di descrizioni alternative purché il significato sia chiaro.

59. Il ciclo operativo dell'impresa è il tempo intercorrente tra l'acquisizione dei materiali che entrano nel processo produttivo e la loro realizzazione in denaro o in un altro strumento prontamente convertibile in denaro. Le attività correnti includono rimanenze e crediti commerciali che vengono venduti, utilizzati e realizzati come parte del normale ciclo operativo, anche quando non è previsto che essi siano realizzati entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. I titoli negoziabili devono essere classificati come attività correnti se si suppone che saranno realizzati entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio; altrimenti devono essere classificati come non correnti.

Passività correnti

60. ***Una passività deve essere classificata come una passività corrente se:***

(a) ***si suppone che essa sia estinta nel normale svolgimento del ciclo operativo dell'impresa; o***

(b) ***l'estinzione è dovuta entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.***

Tutte le altre passività devono essere classificate come passività non correnti.

61. Le passività correnti possono essere suddivise in modo simile alle attività correnti. Alcune passività correnti, quali debiti commerciali e accantonamenti relativi al personale e ad altri costi operativi, costituiscono parte del capitale di funzionamento usato nel normale ciclo operativo dell'attività. Tali voci operative devono essere classificate come passività correnti anche se la loro estinzione avverrà oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

62. Altre passività correnti non sono estinte come parte del ciclo operativo corrente, ma devono essere estinte entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Esempi sono la quota corrente di passività fruttifere di interessi, scoperti bancari, dividendi da pagare, imposte sul reddito e debiti non commerciali. Le passività fruttifere di interessi che provvedono al finanziamento del capitale di funzionamento su una base a lungo termine, la cui estinzione non è dovuta entro dodici mesi, sono passività non correnti.

N. 1

63. ***L'impresa deve continuare a classificare le sue passività a lungo termine fruttifere di interessi come non correnti, anche se esse sono estinguibili entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio se:***

(a) ***il termine originale era per un periodo superiore a dodici mesi;***

(b) ***l'impresa intende rifinanziare l'obbligazione nel lungo termine; e***

(c) ***l'intenzione è comprovata da un accordo di rifinanziamento o di ridefinizione dei termini di pagamento concluso prima che il bilancio sia stato autorizzato alla pubblicazione.***

L'importo di qualsiasi passività esclusa dalle passività correnti in conformità a quanto indicato in questo paragrafo, insieme all'informativa a sostegno di tale rappresentazione, deve essere indicato nelle note.

64. Per alcune obbligazioni che devono essere rimborsate entro il ciclo operativo successivo può essere previsto, a discrezione dell'impresa, che esse siano rifinanziate o «rinnovate alla scadenza» e, perciò, non si prevede di utilizzare il capitale di funzionamento corrente dell'impresa. Tali obbligazioni devono essere considerate come parte del finanziamento a lungo termine dell'impresa e devono essere classificate come non correnti. Tuttavia, in situazioni nelle quali il rifinanziamento non è a discrezione dell'impresa (come nel caso in cui non esistesse un accordo di rifinanziamento), il rifinanziamento non può essere considerato automatico e l'obbligazione deve essere classificata come corrente, a meno che la definizione di un contratto di rifinanziamento prima dell'approvazione del bilancio fornisca l'evidenza che la sostanza della passività alla data di riferimento del bilancio era quella di una passività a lungo termine.

65. Alcuni accordi di finanziamento prevedono impegni da parte di colui che riceve il prestito (clausole di garanzia) che hanno l'effetto di rendere pagabile a richiesta la passività se sono violate specifiche condizioni relative alla situazione finanziaria del debitore. In questi casi, la passività è classificata come non corrente solo se:

(a) il finanziatore ha concordato, prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione, il pagamento come conseguenza della violazione; e

(b) non è probabile che intervengano future violazioni entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Informazioni da esporre nel prospetto di stato patrimoniale

66. ***Come minimo, il prospetto di stato patrimoniale deve includere voci che presentino i seguenti valori:***

(a) ***immobili, impianti e macchinari;***

(b) ***immobilizzazioni immateriali;***

(c) ***attività finanziarie (esclusi i valori esposti in (d), (f), (g));***

(d) ***partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;***

(e) ***rimanenze;***

(f) ***crediti commerciali e altri crediti;***

(g) ***disponibilità liquide e mezzi equivalenti;***

(h) ***debiti commerciali e altri debiti;***

(i) ***passività e attività fiscali come previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito;***

(j) ***fondi;***

(k) ***passività non correnti fruttifere d'interessi;***

(l) ***quote di pertinenza di terzi; e***

(m) ***capitale emesso e riserve.***

N. 1

67. ***Voci addizionali, intestazioni e risultati parziali devono essere inclusi nel prospetto di stato patrimoniale quando un Principio contabile internazionale lo richiede, o quando è necessario per rappresentare fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.***

68. Il presente Principio non prevede l'ordine o lo schema con il quale le voci devono essere esposte. Il paragrafo 66 fornisce semplicemente una lista di voci che sono così diverse per natura o destinazione da richiedere una separata esposizione nel prospetto di stato patrimoniale. Schemi illustrativi sono presentati nell'Appendice del presente Principio. Le rettifiche alle voci includono quanto segue:

(a) voci devono essere aggiunte se un altro Principio contabile internazionale richiede una distinta esposizione nel prospetto di stato patrimoniale, o se la dimensione, natura e destinazione di una voce è tale che una distinta esposizione aiuterebbe a rappresentare in modo attendibile la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa; e

(b) descrizioni usate e ordine delle voci possono essere modificati in relazione alla natura dell'impresa e delle sue operazioni, per fornire l'informativa necessaria per una complessiva comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa. Per esempio, una banca deve modificare le descrizioni sopra elencate per adottare le più specifiche disposizioni dei paragrafi compresi tra 18 e 25 dello IAS 30, Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari.

69. Le voci elencate nel paragrafo 66 sono per loro natura generiche e non sono necessariamente limitate alle voci rientranti nell'ambito di applicazione di altri Principi. Per esempio, la voce immobilizzazioni immateriali include l'avviamento e le attività originate da costi di sviluppo.

70. La decisione se ulteriori voci siano da presentare distintamente si basa sulla valutazione:

(a) della natura e del grado di liquidità delle attività e della loro rilevanza, conducendo, nella maggior parte dei casi, alla separata esposizione di avviamento e attività originate da costi di sviluppo, attività monetarie e non monetarie e attività correnti e non correnti;

(b) della loro destinazione all'interno dell'impresa, conducendo, per esempio, alla separata esposizione di attività operative e finanziarie, rimanenze, crediti e denaro e suoi equivalenti; e

(c) dei valori, della natura e delle scadenze di passività, conducendo, per esempio, alla distinta indicazione di passività fruttifere o meno d'interessi e fondi, classificati come correnti o non correnti se necessario.

71. Attività e passività diverse per natura o destinazione sono talvolta oggetto di diversi criteri di valutazione. Per esempio specifiche classi di immobili, impianti e macchinari possono essere valutate al costo, o a valori rivalutati in conformità allo IAS 16. L'uso di differenti criteri di valutazione per le diverse classi di attività suggerisce che diversa è la loro natura o destinazione e perciò che essi dovrebbero essere esposti separatamente.

Informazioni da esporre o nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note

72. ***Una impresa deve evidenziare, nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note relative, ulteriori sotto-classificazioni delle voci esposte, classificate con modalità adeguate all'attività dell'impresa. Ciascuna voce deve essere sotto-classificata, quando necessario, per natura, e gli importi pagabili a o incassabili da società controllante, controllate e collegate e altre parti correlate devono essere distintamente evidenziati.***

N. 1

73. Il livello di dettaglio fornito nelle sotto-classificazioni, sia esso contenuto nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note, dipende dalle disposizioni dei Principi contabili internazionali e dalla dimensione, natura e destinazione dei relativi importi. I fattori definiti nel paragrafo 70 devono essere pure usati per decidere il criterio della sotto-classificazione. L'informativa varierà per ciascuna voce, per esempio:

(a) le attività materiali devono essere classificate per classi come descritto nello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari;

(b) i crediti devono essere distinti tra importi per crediti commerciali, da altre società del gruppo, crediti da parti correlate, risconti e altri crediti;

(c) le rimanenze devono essere sotto-classificate, in conformità allo IAS 2, Rimanenze, in categorie quali merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti;

(d) i fondi devono essere analizzati esponendo distintamente i fondi di quiescenza e qualsiasi altra voce classificata in modo adeguato all'attività dell'impresa; e

(e) il patrimonio netto e le riserve devono essere analizzati esponendo separatamente le varie classi di capitale sottoscritto, riserva sovrapprezzo azioni e riserve.

74. ***L'impresa deve evidenziare quanto segue nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note:***

(a) ***per ciascuna categoria di azioni costituenti il capitale sociale:***

(i) ***il numero delle azioni autorizzate;***

(ii) ***il numero delle azioni emesse e interamente versate, ed emesse e non interamente versate;***

(iii) ***il valore nominale per azione, o che le azioni non hanno valore nominale;***

(iv) ***una riconciliazione tra il numero delle azioni in circolazione all'inizio e alla fine dell'esercizio;***

(v) ***i diritti, privilegi e vincoli di ciascuna categoria di azioni, inclusi i vincoli nella distribuzione dei dividendi e nel rimborso del capitale;***

(vi) ***azioni proprie o possedute da società controllate o collegate dell'impresa; e***

(vii) ***azioni riservate per emissioni sotto opzione e contratti di vendita, inclusi le condizioni e gli importi;***

(b) ***una descrizione della natura e scopo di ciascuna riserva inclusa nel patrimonio netto;***

(c) ***l'importo dei dividendi che sono stati proposti o dichiarati dopo la data di riferimento del bilancio ma prima che il bilancio sia stato autorizzato per la pubblicazione; e***

(d) ***l'importo complessivo di qualsiasi dividendo spettante alle azioni privilegiate non contabilizzato.***

L'impresa senza capitale sociale, come una società di persone, deve presentare un'informativa equivalente a quella richiesta sopra, esponendo i movimenti del periodo in ciascuna categoria di patrimonio netto e i diritti, privilegi e vincoli relativi a ciascuna categoria di componenti del patrimonio netto.

Conto economico

Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico

75. ***Come minimo, il prospetto di conto economico deve includere le voci rappresentative dei seguenti valori:***

(a) ***ricavi;***

(b) ***risultati dell'attività operativa;***

(c) ***oneri finanziari;***

N. 1

(d) ***quota dei proventi e degli oneri derivanti dalla valutazione secondo il metodo del patrimonio netto delle partecipazioni in società collegate e joint venture;***

(e) ***oneri fiscali;***

(f) ***utile o perdita dall'attività ordinaria;***

(g) ***componenti straordinari;***

(h) ***quote di pertinenza di terzi; e***

(i) ***utile netto o perdita netta dell'esercizio.***

Voci addizionali, intestazioni e risultati parziali devono essere inclusi nel prospetto di conto economico quando un Principio contabile internazionale lo richiede, o quando è necessario per rappresentare fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.

76. Gli effetti delle diverse attività dell'impresa, operazioni e fatti differiscono in termini di stabilità, rischio e prevedibilità delle stesse, e l'evidenziazione delle componenti del risultato economico aiuta a comprendere il risultato realizzato e a prevedere i risultati futuri. Voci addizionali devono essere incluse nel prospetto di conto economico e le definizioni usate e l'ordine delle voci devono essere modificati quando ciò è necessario per spiegare i fattori che hanno determinato l'andamento economico. I fattori che devono essere presi in considerazione includono la rilevanza, la natura e la destinazione dei vari componenti di ricavi e di costi. Per esempio, una banca deve modificare le denominazioni in modo da applicare le disposizioni più specifiche contenute nei paragrafi da 9 a 17 dello IAS 30. Le voci di ricavi e costi sono compensate solo se sono rispettati i criteri indicati nel paragrafo 34.

Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico o nelle note

77. ***L'impresa deve esporre, nel prospetto di conto economico o nelle note al conto economico, una analisi dei costi usando una classificazione basata sulla natura degli stessi o sulla loro destinazione all'interno dell'impresa.***

78. Si incoraggiano le imprese a esporre l'analisi di cui al paragrafo 77 nel prospetto di conto economico.

79. Le voci di costo devono essere ulteriormente sotto-classificate al fine di evidenziare una gamma di componenti del risultato economico che possono differire in termini di stabilità, potenzialità di utile o perdita e prevedibilità. Questa informazione può essere fornita in uno dei due modi.

80. La prima analisi riguarda l'analisi dei costi per natura. I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura (per esempio ammortamento, acquisti di materiali, costi di trasporto, stipendi e salari, costi di pubblicità) e non sono ripartiti in base alla loro destinazione all'interno dell'impresa. Questo metodo è semplice da applicare in molte piccole imprese perché non è necessaria alcuna suddivisione dei costi operativi per destinazione. Un esempio di una classificazione adottando il metodo dei costi per natura è il seguente:

Ricavi		X
Altri ricavi operativi		X
Variazioni nelle rimanenze di prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione	X	
Materie prime e materiali di consumo utilizzati	X	
Costi del personale	X	
Svalutazioni e ammortamenti	X	
Altri costi operativi	X	
Costi operativi totali		(X)
Utile operativo		X

81. La variazione nei prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione dell'esercizio rappresenta una rettifica ai costi di produzione per riflettere il fatto che o la produzione ha incrementato il livello delle rimanenze o che vendite in eccedenza rispetto alla produzione hanno ridotto il livello delle rimanenze. In alcune giurisdizioni, un incremento nei prodotti finiti e nei prodotti in corso di lavorazione durante il periodo viene esposto immediatamente dopo i ricavi nell'analisi sopra esposta. Comunque, l'esposizione usata non significa che questi valori rappresentino un ricavo.

82. La seconda analisi riguarda l'analisi dei costi per destinazione o metodo del «costo del venduto» e classifica i costi secondo la loro destinazione come parte del costo del venduto, dei costi di distribuzione o di quelli amministrativi. Tale rappresentazione spesso fornisce agli utilizzatori informazioni più significative rispetto alla classificazione dei costi per natura, ma la ripartizione dei costi per destinazione può essere arbitraria e richiede un considerevole grado di discernimento. Un esempio di classificazione con il metodo dei costi per funzione è il seguente:

Ricavi	X
Costo del venduto	(X)
Utile lordo	X
Altri ricavi operativi	X
Costi di distribuzione	(X)
Spese di amministrazione	(X)
Altri costi operativi	(X)
Utile operativo	X

83. ***Le imprese che classificano i costi per destinazione devono riportare ulteriori informazioni sulla natura dei costi, comprese le svalutazioni e gli ammortamenti e i costi del personale.***

84. La scelta di analisi tra il metodo del costo del venduto e il metodo dei costi per natura dipende sia da fattori storici e merceologici sia dal tipo di organizzazione. Entrambi i metodi forniscono una indicazione di quei costi che ci si attende possano variare, direttamente o indirettamente, in relazione al livello delle vendite o della produzione dell'impresa. Dato che ciascun metodo di rappresentazione è adattabile ai diversi tipi di imprese, il presente Principio richiede che una scelta tra le classificazioni sia basata su quella che meglio possa rappresentare gli elementi che hanno determinato il risultato economico dell'impresa. Comunque, dato che l'informativa sulla natura dei costi è utile nel prevedere i futuri flussi finanziari, è richiesta un'ulteriore informativa nel caso in cui venga adottata la classificazione con il metodo del costo del venduto.

85. ***L'impresa deve indicare, nel prospetto di conto economico o nelle note, l'importo dei dividendi per azione, approvati o proposti, per l'esercizio di riferimento del bilancio.***

VARIAZIONI DELLE POSTE DI PATRIMONIO NETTO

86. ***L'impresa deve presentare, come documento separato del proprio bilancio, un prospetto che evidenzi:***

(a) ***l'utile o la perdita netta dell'esercizio;***

(b) ***ciascuna voce di ricavo e costo, provento od onere che, come richiesto da altri Principi, è imputata direttamente a patrimonio netto, e il totale di queste voci; e***

(c) ***l'effetto complessivo dei cambiamenti di principi contabili e la correzione di errori determinanti trattati secondo quanto richiesto dal trattamento contabile di riferimento dello IAS 8.***

N. 1

Inoltre, l'impresa deve evidenziare, o in questo prospetto o nelle note:

(d) ***operazioni sul capitale con i soci e distribuzioni di capitale agli azionisti;***

(e) ***il saldo degli utili o perdite accumulati all'inizio dell'esercizio e alla data di riferimento del bilancio, e i movimenti dell'esercizio; e***

(f) ***una riconciliazione tra il valore contabile di ciascuna classe di azioni, della riserva sovrapprezzo azioni e di ciascuna riserva all'inizio e al termine dell'esercizio, evidenziando distintamente ogni movimento.***

87. Le variazioni nel patrimonio netto dell'impresa tra due date di chiusura del bilancio riflettono l'incremento o il decremento delle sue attività nette nell'esercizio o della ricchezza prodotta, secondo gli specifici criteri di valutazione applicati e indicati nel bilancio. Salvo che per i movimenti derivanti da operazioni con gli azionisti, quali incrementi di capitale e dividendi, la variazione complessiva di patrimonio netto rappresenta l'importo complessivo degli utili e delle perdite generati dalle attività d'impresa nell'esercizio.

88. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, richiede che tutte le voci di ricavo e costo rilevate in un esercizio concorrano alla determinazione dell'utile o perdita netta dell'esercizio, a meno che un Principio contabile internazionale richieda o permetta diversamente. Altri Principi richiedono che proventi e oneri, quali surplus o deficit da rivalutazione e specifiche differenze in valuta estera, siano rilevati direttamente come variazioni di patrimonio netto accanto alle operazioni sul capitale e alle distribuzioni dei dividendi agli azionisti. Dato che è importante prendere in considerazione tutti i proventi e gli oneri nel valutare i cambiamenti nella situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa tra due date del bilancio, il presente Principio richiede la redazione di una distinta sezione del bilancio, che evidenzi i proventi e gli oneri complessivi dell'impresa, inclusi quelli che sono direttamente rilevati in patrimonio netto.

89. Le disposizioni del paragrafo 86 possono essere soddisfatte in vari modi. L'approccio adottato in molte giurisdizioni segue la forma di un prospetto a colonne che riconcilia i saldi d'apertura e di chiusura di ciascun componente di patrimonio netto, incluse le voci da (a) a (f). Una alternativa è quella di presentare una sezione separata del bilancio che evidenzi solo le voci comprese tra (a) e (c). Secondo questo approccio, le voci da (d) a (f) devono essere incluse nelle note al bilancio. Entrambi gli approcci sono illustrati in una appendice al presente Principio. Qualsiasi sia l'approccio adottato, il paragrafo 86 richiede l'indicazione di un subtotale delle voci in (b) per consentire agli utilizzatori di conoscere i proventi e gli oneri complessivi derivanti dalle attività dell'impresa nel corso dell'esercizio.

Rendiconto finanziario

90. Lo IAS 7 stabilisce le disposizioni per la redazione del rendiconto finanziario e dell'informativa relativa. Esso indica che le informazioni sui flussi finanziari sono utili per fornire agli utilizzatori del bilancio una base di riferimento per valutare la capacità dell'impresa di generare denaro e suoi equivalenti e i fabbisogni dell'impresa di impiego di tali flussi finanziari.

Note al bilancio

Struttura

91. ***Le note al bilancio di una impresa devono:***

(a) ***informare sui principi di redazione del bilancio e sugli specifici principi contabili scelti e applicati per operazioni e fatti significativi;***

(b) ***fornire l'informativa richiesta dai Principi contabili internazionali non esposta in altre parti del bilancio; e***

(c) ***fornire l'ulteriore informativa che non è esposta nei prospetti del bilancio, ma che è necessaria per fornire una presentazione attendibile*** [4]***.***

92. ***Le note al bilancio devono essere esposte in modo sistematico. Per ciascuna voce del prospetto di stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario deve esservi il riferimento con qualsiasi relativa informativa nelle note.***

---

[4] Si veda anche l'Interpretazione SIC-29: Informazioni integrative — Accordi per servizi in concessione.

93. Le note al bilancio devono includere informazioni descrittive o più dettagliate analisi dei valori esposti nei prospetti di stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e variazioni delle poste di patrimonio netto, così come l'ulteriore informativa quale quella relativa alle passività potenziali e agli impegni. Esse devono comprendere anche l'informativa richiesta e incoraggiata dai Principi contabili internazionali, e le altre informazioni necessarie per ottenere una presentazione attendibile.

94. Le note sono normalmente presentate nel seguente ordine che facilita gli utilizzatori nel comprendere il bilancio e confrontarlo con quello di altre imprese:

(a) dichiarazione di conformità ai Principi contabili internazionali (vedere paragrafo 11);

(b) indicazione del criterio (criteri) base di valutazione e dei principi contabili adottati;

(c) informazioni di supporto delle voci esposte nei prospetti del bilancio nell'ordine in cui ciascuna voce del bilancio e ciascun prospetto è presentato; e

(d) altre informazioni, quali:

(i) situazioni di incertezza, impegni e altre informazioni finanziarie; e

(ii) informazioni di carattere non-finanziario.

95. In alcuni casi, potrebbe essere necessario o opportuno modificare l'ordine delle specifiche voci all'interno delle note. Per esempio, l'informativa sui tassi d'interesse e sulle rettifiche per l'allineamento al fair value (valore equo) può essere presentata congiuntamente alle informazioni sulle scadenze degli strumenti finanziari, anche se la prima si riferisce a voci del conto economico e la seconda allo stato patrimoniale. Ciò nonostante, una struttura sistematica delle note, ove possibile, va mantenuta.

96. Le informazioni sui criteri generali di preparazione del bilancio e sugli specifici principi contabili possono essere presentate in una distinta sezione del bilancio.

Illustrazione dei principi contabili

97. ***La sezione dei principi contabili delle note deve illustrare i seguenti aspetti:***

(a) ***il criterio (criteri) base di valutazione adottato nella preparazione del bilancio; e***

(b) ***ogni specifico principio contabile necessario per una corretta comprensione del bilancio.***

98. Oltre agli specifici principi contabili adottati per il bilancio, è importante per gli utilizzatori essere a conoscenza del criterio (criteri) base di valutazione adottato (costo storico, costo corrente, valore di realizzo, fair value (valore equo) o valore attuale) perché essi costituiscono la base di preparazione dell'intero bilancio. Quando si applicano diversi criteri di valutazione nel bilancio, per esempio nel caso in cui determinate attività non-correnti sono rivalutate, è sufficiente fornire una indicazione delle categorie di attività e passività per le quali sono stati applicati i diversi criteri di valutazione.

99. Nel decidere se uno specifico principio contabile deve essere illustrato, gli amministratori considerano se tale informativa potrebbe aiutare gli utilizzatori nel comprendere il modo in cui le operazioni e i fatti sono riflessi nella rappresentazione del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria. I principi contabili che un'impresa potrebbe illustrare includono, ma non sono limitati, ai seguenti:

(a) rilevazione dei ricavi;

(b) principi di consolidamento, incluse le società controllate e collegate;

(c) aggregazioni d'impresa;

(d) joint venture;

(e) rilevazione e svalutazione/ammortamento di attività materiali e immateriali;

(f) capitalizzazione di oneri finanziari e altre spese;

N. 1

(g) commesse a lungo termine;

(h) investimenti immobiliari;

(i) strumenti finanziari e partecipazioni;

(j) leasing;

(k) costi di ricerca e sviluppo;

(l) rimanenze;

(m) imposte, incluse le imposte differite;

(n) accantonamenti;

(o) costi connessi a benefici per i dipendenti;

(p) conversione e copertura delle poste in valute estere;

(q) definizione di settori geografici e di attività e i criteri di ripartizione dei costi tra settori;

(r) definizione delle disponibilità liquide;

(s) contabilità per l'inflazione; e

(t) contributi pubblici.

Altri Principi contabili internazionali specificatamente richiedono l'illustrazione dei principi contabili in molte delle aree elencate.

100. Ciascuna impresa deve prendere in considerazione la natura dell'attività e dei principi che il lettore si aspetta siano illustrati per quel tipo d'impresa. Per esempio, da tutte le imprese del settore privato ci si aspetterebbe che sia illustrato il principio contabile per le imposte sul reddito, incluse le imposte differite e le attività fiscali. Qualora un'impresa avesse importanti operazioni estere o operazioni in valute estere, ci si aspetterebbe un'informativa sui principi contabili per la rilevazione dei proventi e degli oneri derivanti dalla conversione delle poste in valuta e sulle modalità delle operazioni di copertura di tali proventi e oneri. Nel bilancio consolidato, deve essere illustrato il principio adottato per determinare l'avviamento e le quote di pertinenza di terzi.

101. Un principio contabile può essere importante anche se i valori per l'esercizio corrente e gli esercizi precedenti non sono rilevanti. È inoltre opportuno illustrare un principio contabile per ogni prassi contabile non trattata dagli attuali Principi contabili internazionali, ma definita e applicata in conformità al paragrafo 20.

Informazioni aggiuntive

102. ***L'impresa deve indicare quanto segue se non già menzionato in altre parti dell'informativa pubblicata con il bilancio:***

(a) ***il domicilio e la forma giuridica dell'impresa, il paese di registrazione e l'indirizzo della sede legale (o del principale luogo di attività, se diverso dalla sede legale);***

(b) ***una descrizione della natura dell'attività dell'impresa e delle sue principali operazioni;***

(c) ***il nome della società controllante e della capogruppo; e***

(d) ***il numero dei dipendenti a fine esercizio o la media del numero dei dipendenti dell'esercizio.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

103. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1998 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.***

104. Il presente Principio contabile internazionale sostituisce gli IAS 1, Illustrazione dei principi contabili, IAS 5, Informazioni da esporre nel bilancio, e IAS 13, Presentazione delle attività e passività correnti, approvati dal Board in versioni rivedute nella forma nel 1994.

N. 2

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 2 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Rimanenze

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 2, Valutazione e presentazione delle rimanenze nel contesto di un sistema a costi storici, approvato dal Board nell'ottobre 1975. Il Principio rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato il paragrafo 28. Il testo così modificato entra in vigore nel momento in cui lo IAS 10 entra in vigore — ossia, a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

Nel dicembre 2000, lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 1 e ha inserito il paragrafo 16A. Il testo così modificato entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 2:

— SIC-1: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Utilizzo di diversi metodi di valutazione delle rimanenze.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-3
Definizioni	4-5
Valutazione delle rimanenze	6
Costo delle rimanenze	7-18
Costi di acquisto	8-9
Costi di trasformazione	10-12
Altri costi	13-15
Costo delle rimanenze di un prestatore di servizi	16
Costo dei prodotti al momento del raccolto	16A
Metodi di determinazione del costo	17-18
Metodi di valutazione al costo	19-24
Trattamento contabile di riferimento	21-22
Trattamento contabile alternativo consentito	23-24
Valore netto di realizzo	25-30
Imputazione del costo a conto economico	31-33
Informazioni integrative	34-40
Data di entrata in vigore	41

N. 2

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle rimanenze in un sistema a costi storici. Una problematica fondamentale nella contabilizzazione delle rimanenze concerne l'ammontare del costo che deve essere rilevato come un'attività e portato a nuovo fino a quando i ricavi relativi non siano rilevati. Il presente Principio fornisce linee guida pratiche per la determinazione del costo e per la successiva contabilizzazione come costo, incluse eventuali svalutazioni al valore netto di realizzo. Fornisce anche linee guida sulle metodologie di determinazione del costo delle rimanenze.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nei bilanci predisposti nel contesto di un sistema a costi storici per la contabilizzazione di rimanenze che non si riferiscono a:***

   (a) ***lavori in corso derivanti da commesse a lungo termine, inclusi i contratti di servizio direttamente connessi (vedere IAS 11, Commesse a lungo termine);***

   (b) ***strumenti finanziari;***

   (c) ***prodotti agricoli e forestali, e risorse minerarie e prodotti agricoli presso i rispettivi produttori se e nella misura in cui il valore di tali rimanenze è determinato al valore netto di realizzo secondo quanto previsto da prassi già consolidate in certi settori industriali; e***

   (d) ***attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura).***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 2, Valutazione e presentazione delle rimanenze nel contesto di un sistema a costi storici, approvato nel 1975.

3. Le rimanenze cui ci si riferisce nel paragrafo 1(c) sono valutate al valore netto di realizzo a determinati stadi della produzione. Ciò si verifica, per esempio, quando raccolti agricoli sono stati mietuti o quando risorse minerarie sono state estratte e la vendita è assicurata da un contratto a termine o da un impegno di un ente governativo, o quando esiste un mercato omogeneo e il rischio di non riuscire a vendere il prodotto è trascurabile. Tali rimanenze sono escluse dall'ambito di applicazione del presente Principio.

DEFINIZIONI

4. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

   Le rimanenze sono beni:

   (a) ***posseduti per la vendita nel normale svolgimento dell'attività;***

   (b) ***impiegati nei processi produttivi per la vendita; o***

   (c) ***sotto forma di materiali o forniture di beni da impiegarsi nel processo di produzione o nella prestazione di servizi.***

   Il valore netto di realizzo è il prezzo di vendita stimato nel normale svolgimento dell'attività al netto dei costi stimati di completamento nonché di quelli stimati necessari per realizzare la vendita.

5. Le rimanenze comprendono merci acquistate e possedute per la rivendita e includono, per esempio, merce acquistata da un dettagliante e posseduta per la rivendita, o terreni e altri beni immobili posseduti per la rivendita. Le rimanenze comprendono, inoltre, prodotti finiti o semilavorati realizzati dall'impresa e includono materiali e forniture di beni destinati a essere impiegati nel processo produttivo. Nel caso di un prestatore di servizi, le rimanenze includono i costi del servizio, come descritto nel paragrafo 16, per il quale l'impresa non ha ancora rilevato il relativo ricavo (vedere IAS 18, Ricavi).

N. 2

VALUTAZIONE DELLE RIMANENZE

6. ***Le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo e il valore netto di realizzo.***

Costo delle rimanenze

7. ***Il costo delle rimanenze deve comprendere tutti i costi di acquisto, i costi di trasformazione e gli altri costi sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali.***

Costi di acquisto

8. I costi di acquisto delle rimanenze devono comprendere il prezzo di acquisto, i dazi d'importazione e altre tasse (escluse quelle che l'impresa può successivamente recuperare dalle autorità fiscali), e i costi di trasporto, movimentazione e gli altri costi direttamente attribuibili all'acquisto di prodotti finiti, materiali e servizi. Sconti commerciali, resi e altre voci simili devono essere dedotti nella determinazione dei costi d'acquisto.

9. I costi d'acquisto possono includere differenze cambio che emergono in relazione ad acquisti recenti acquisto di rimanenze fatturate in valuta estera nei rari casi ammessi dal trattamento contabile alternativo consentito nello IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere. Tali differenze di cambio devono essere limitate a quelle risultanti da drastiche svalutazioni o deprezzamenti di una valuta per la quale non esistono metodi pratici di copertura e che riguardano passività che non possono essere compensate e che sorgono dal recente acquisto delle rimanenze.

Costi di trasformazione

10. I costi di trasformazione delle rimanenze devono includere i costi direttamente correlati alle unità prodotte, come il lavoro diretto. Essi devono comprendere anche una ripartizione sistematica delle spese generali di produzione fisse e variabili che vengono sostenute per trasformare le materie in prodotti finiti. I costi generali fissi di produzione sono quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume della produzione, quali l'ammortamento e la manutenzione di stabilimenti e macchinari e il costo della direzione tecnica e dell'amministrazione dello stabilimento. I costi generali variabili di produzione sono quei costi indiretti di produzione che variano, direttamente o quasi, con il volume della produzione, come materiali e manodopera indiretti.

11. L'attribuzione dei costi generali fissi di produzione ai costi di trasformazione si basa sulla normale capacità produttiva. Questa rappresenta la produzione che si prevede di realizzare mediamente durante un numero di esercizi o periodi stagionali in circostanze normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata. Può essere utilizzato il livello effettivo di produzione qualora questo approssimi la normale capacità produttiva. L'ammontare di costi generali fissi attribuite a ciascuna unità prodotta non aumenta in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti. Le spese generali non attribuite devono essere rilevate come costo nell'esercizio nel quale esse sono sostenute. Negli esercizi nei quali il livello di produzione è insolitamente alto, l'ammontare delle costi generali fissi attribuite a ciascuna unità prodotta deve diminuire in modo che il valore delle rimanenze non sia determinato in misura superiore al costo. I costi generali variabili di produzione devono essere attribuite a ciascuna unità prodotta sulla base dell'utilizzo effettivo dei mezzi di produzione.

12. Da un processo di produzione è possibile ottenere contemporaneamente più di un prodotto. È il caso, per esempio, che si verifica quando vengono realizzati prodotti congiunti o quando si ha un prodotto principale e un sottoprodotto. Quando i costi di trasformazione di ogni prodotto non sono identificabili separatamente, essi devono essere ripartiti tra i prodotti seguendo un criterio razionale e coerente. La ripartizione può essere basata, per esempio, sul valore di vendita relativo di ogni prodotto, considerato allo stadio del processo di produzione al quale i prodotti sono separatamente identificabili, o al termine della produzione. La maggior parte dei sottoprodotti, per loro natura, non sono rilevanti. In questo caso, essi sono spesso valutati al valore netto di realizzo e questo valore viene detratto dal costo del prodotto principale. Come risultato, il valore contabile del prodotto principale iscritto non differisce sostanzialmente dal suo costo.

N. 2

Altri costi

13. Gli altri costi devono essere inclusi nel costo delle rimanenze solo nella misura in cui essi vengono sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali. Per esempio, può essere appropriato includere, nel costo delle rimanenze, spese generali non di produzione o i costi di progettazione di prodotti per clienti particolari.

14. Esempi di costi esclusi dal costo delle rimanenze e rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti sono:

(a) sprechi anormali di materiali, lavoro o altri costi di produzione;

(b) costi di magazzinaggio, a meno che tali costi siano necessari nel processo di produzione prima di un ulteriore stadio di produzione;

(c) spese generali amministrative che non contribuiscono a portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali; e

(d) spese di vendita.

15. In limitati casi, gli oneri finanziari devono essere compresi nel costo delle rimanenze. Tali casi sono individuati nel trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 23, Oneri finanziari.

Costo delle rimanenze di un prestatore di servizi

16. Il costo delle rimanenze di un prestatore di servizi è composto principalmente dal costo del lavoro e dagli altri costi del personale direttamente impiegato nella prestazione del servizio, compresi il personale addetto alla supervisione, e le spese generali attribuibili. Il lavoro e gli altri costi relativi al personale di vendita e amministrativo non concorrono a determinare il costo ma devono essere rilevati come costi dell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

Costo dei prodotti al momento del raccolto

16A. Secondo quanto previsto dallo IAS 41, Agricoltura, le rimanenze che costituiscono prodotti agricoli che l'impresa ha raccolto dalle sue attività biologiche sono valutate, in sede di rilevazione iniziale, al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati fino al punto di vendita al momento del raccolto. Per l'applicazione del presente Principio, questo è rappresentato dal costo delle rimanenze a tale data.

Metodi di determinazione del costo

17. Metodi di determinazione del costo delle rimanenze, quali il metodo dei costi standard o del prezzo al dettaglio, possono essere impiegati per praticità se i risultati approssimano il costo. I costi standard considerano i livelli normali di materiali e di forniture di beni, di lavoro, di efficienza e di capacità utilizzata. Essi devono essere regolarmente sottoposti a revisione e, se necessario, riveduti alla luce delle condizioni del momento.

18. Il metodo del prezzo al dettaglio viene spesso usato nel settore delle vendite al dettaglio per valutare le rimanenze di grandi quantità di beni soggetti a rapido rigiro che hanno margini simili e per le quali è inattuabile l'adozione di altri metodi di calcolo del costo. Il costo delle rimanenze viene determinato detraendo dal valore di vendita delle rimanenze una adeguata percentuale di margine lordo. La percentuale impiegata deve prendere in considerazione anche le rimanenze che sono state commercializzate al di sotto del loro prezzo di vendita originario. Spesso, per ogni reparto di vendita al minuto, viene usata una percentuale media.

Metodi di determinazione del costo

19. ***Il costo delle rimanenze di beni che non sono normalmente fungibili e delle merci e dei servizi prodotti e mantenuti distinti per specifici progetti deve essere attribuito impiegando distinte individuazioni dei loro costi specifici.***

20. Per individuazione distinta del costo s'intende che i costi specifici devono essere attribuiti agli elementi identificati delle rimanenze. Questo è un trattamento contabile appropriato per i beni che vengono mantenuti distinti per un progetto specifico, indipendentemente dal fatto che essi siano stati acquistati o prodotti. Comunque, l'individuazione specifica dei costi non è appropriata quando un gran numero dei beni del magazzino è normalmente fungibile. In tali circostanze, il metodo di selezione dei beni che rimangono tra le rimanenze può essere usato per ottenere effetti predeterminati sul risultato netto dell'esercizio.

Trattamento contabile di riferimento

21. ***Il costo delle rimanenze, escluse quelle trattate nel paragrafo 19, deve essere attribuito adottando il metodo FIFO (first-in, first-out) o i metodi del costo medio ponderato*** [1]**.**

22. Il metodo FIFO si basa sull'ipotesi che i beni di magazzino che sono stati acquistati per primi siano venduti per primi e, di conseguenza, che i beni presenti in magazzino alla fine dell'esercizio siano quelli acquistati o prodotti per primi. Secondo il metodo del costo medio ponderato, il costo di ciascun bene è pari alla media ponderata del costo di beni simili all'inizio dell'esercizio e il costo di beni simili acquistati o prodotti durante l'esercizio. La media può essere calcolata su base periodica, o quando si riceve ogni ulteriore spedizione, in dipendenza della situazione dell'impresa.

Trattamento contabile alternativo consentito

23. ***Il costo delle rimanenze, escluse quelle trattate nel paragrafo 19, deve essere attribuito adottando il metodo LIFO (last-in, first-out)*** [1]**.**

24. Il metodo LIFO si basa sull'ipotesi che gli elementi del magazzino che sono stati acquistati o prodotti per ultimi siano venduti per primi e, di conseguenza, che i beni presenti in magazzino alla fine dell'esercizio siano quelli acquistati o prodotti per primi.

Valore netto di realizzo

25. Il costo delle rimanenze può non essere recuperabile se esse sono danneggiate, se sono diventate in tutto o in parte obsolete, o se i loro prezzi di vendita sono diminuiti. Il costo delle rimanenze può non essere recuperabile anche nel caso in cui i costi stimati di completamento o i costi stimati da sostenere per realizzare la vendita sono aumentati. La pratica di svalutare le rimanenze al di sotto del costo fino al valore netto di realizzo è coerente con la considerazione che i beni non possono essere iscritti a un valore eccedente l'ammontare che si prevede di realizzare dalla loro vendita o dal loro uso.

26. Le rimanenze sono solitamente svalutate fino al valore netto di realizzo sulla base di una valutazione eseguita bene per bene. In alcuni casi, comunque, può essere appropriato raggruppare beni simili o correlati. Questo può essere il caso di beni di magazzino relativi alla stessa linea di prodotto che hanno funzioni o destinazione finale simili, vengono prodotti e commercializzati nella stessa area geografica, e per i quali non è praticabile effettuare una valutazione distinta dagli altri beni di quella linea di prodotto. Non è appropriato svalutare le rimanenze sulla base di una classificazione del magazzino, per esempio, prodotti finiti, o tutte le rimanenze di un particolare settore industriale o geografico. I prestatori di servizi generalmente accumulano i costi con riferimento a ciascun servizio per il quale sarà richiesto un distinto corrispettivo. Perciò, ciascuno di tali servizi deve essere trattato come un elemento separato.

27. Le stime del valore netto di realizzo si devono basare sulla conoscenza più attendibile di cui si dispone al momento in cui vengono fatte le stime circa l'ammontare che si prevede di realizzare dalle rimanenze. Tali stime prendono in considerazione le oscillazioni dei prezzi o dei costi direttamente connessi a fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio nella misura in cui tali fatti confermano le condizioni esistenti al termine dell'esercizio.

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-1: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Utilizzo di diversi metodi di valutazione delle rimanenze.

N. 2

28. Le stime del valore netto di realizzo devono prendere in considerazione anche lo scopo per il quale il magazzino viene tenuto. Per esempio, il valore netto di realizzo della parte di magazzino tenuto per far fronte a vendite concluse o a contratti per la fornitura di servizi si deve basare sul prezzo di contratto. Se i contratti di vendita riguardano quantità inferiori a quelle tenute in magazzino, il valore netto di realizzo della parte eccedente si deve basare sui prezzi correnti di vendita. Accantonamenti o passività potenziali possono originare da contratti fermi di vendita per quantità di rimanenze superiori a quelle in magazzino o da contratti d'acquisto. Tali accantonamenti o passività potenziali sono trattati dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

29. Materiali e altri beni posseduti per essere usati nella produzione di rimanenze non devono essere svalutati al di sotto del costo se ci si attende che i prodotti finiti nei quali verranno incorporati siano venduti al costo o al di sopra del costo. Tuttavia, quando una diminuzione nel prezzo dei materiali indica che il costo dei prodotti finiti eccederà il valore netto di realizzo, i materiali devono essere svalutati fino al valore netto di realizzo. In tali circostanze, il costo di sostituzione dei materiali può essere la migliore misura disponibile del loro valore netto di realizzo.

30. Una nuova valutazione del valore netto di realizzo deve essere effettuata in ciascun esercizio successivo. Quando le circostanze che precedentemente avevano causato una svalutazione delle rimanenze al di sotto del costo non sussistono più, l'ammontare della svalutazione deve essere stornato, in modo che il nuovo valore contabile sia il minore tra il costo e il valore netto di realizzo riallineato. Ciò si verifica, per esempio, nel caso in cui un bene del magazzino che è iscritto al valore netto di realizzo perché il suo prezzo di vendita è diminuito, è ancora posseduto in un esercizio successivo e il suo prezzo di vendita è aumentato.

IMPUTAZIONE DEL COSTO AL CONTO ECONOMICO

31. ***Quando le rimanenze vengono vendute, il loro valore contabile deve essere imputato come costo nell'esercizio nel quale il relativo ricavo è rilevato. L'ammontare di ogni svalutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo e tutte le perdite di magazzino devono essere rilevate come un costo nell'esercizio nel quale la svalutazione o la perdita si sono verificate. L'ammontare di qualsiasi storno di svalutazioni di rimanenze, derivante da un aumento del valore netto di realizzo, deve essere rilevato come componente positivo di reddito che concorre alla determinazione dell'ammontare delle rimanenze nell'esercizio in cui tale storno ha luogo.***

32. Il processo di imputazione come costo del valore contabile delle rimanenze vendute determina la correlazione tra costi e ricavi.

33. Alcune rimanenze possono essere iscritte in altri conti dell'attivo, per esempio, beni in magazzino usati quale parte di immobili, impianti o macchinari costruiti internamente. Le rimanenze iscritte in questo modo sono rilevate come costo durante la vita utile di quella immobilizzazione.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

34. ***I bilanci devono portare a conoscenza:***

(a) ***i principi contabili adottati nella valutazione delle rimanenze, incluso il metodo di valutazione del costo usato;***

(b) ***il valore contabile complessivo delle rimanenze e il valore contabile distinto per classi che risultano significative per l'impresa;***

(c) ***il valore contabile delle rimanenze iscritte al loro valore netto di realizzo;***

(d) ***l'ammontare di qualsiasi storno di ciascuna svalutazione che è rilevato come provento dell'esercizio secondo quanto previsto nel paragrafo 31;***

(e) ***le circostanze o i fatti che hanno portato allo storno di una svalutazione di rimanenze secondo quanto previsto nel paragrafo 31; e***

(f) ***il valore contabile delle rimanenze impegnate a garanzia di passività.***

35. Informazioni sui valori contabili contenuti in differenti classificazioni di rimanenze e l'ammontare delle variazioni in queste voci di attività è utile per gli utilizzatori del bilancio. Classificazioni abituali di rimanenze sono merci, beni per la produzione, materie, semilavorati e lavori in corso e prodotti finiti. Le rimanenze di un prestatore di servizi possono semplicemente essere descritte come prestazioni in corso.

36. ***Quando il costo delle rimanenze è determinato usando il metodo LIFO in accordo con il trattamento contabile alternativo consentito di cui al paragrafo 23, il bilancio deve indicare la differenza tra l'ammontare delle rimanenze come esso è esposto nello stato patrimoniale e alternativamente:***

(a) ***il più basso tra l'ammontare al quale si perverrebbe secondo quanto previsto dal paragrafo 21 e il valore netto di realizzo; o***

(b) ***il minore tra il costo corrente alla data di riferimento del bilancio e il valore netto di realizzo.***

37. ***Il bilancio deve indicare, alternativamente:***

(a) ***il valore delle rimanenze imputato come costo nell'esercizio; o***

(b) ***i costi operativi, riferibili ai ricavi, imputati come costo nell'esercizio, classificati secondo la loro natura.***

38. Il valore delle rimanenze imputato come costo nel corso dell'esercizio è rappresentato dai costi precedentemente inclusi nella valutazione di beni di magazzino venduti e da spese generali di produzione non ripartite e da anormali ammontari di costi di produzione di rimanenze. Le condizioni di gestione possono giustificare anche l'inclusione di altri costi, quali i costi di distribuzione.

39. Certe imprese adottano per il conto economico strutture differenti che comportano l'esposizione di importi diversi rispetto al valore delle rimanenze imputato come costo nel corso dell'esercizio. Con queste strutture differenti l'impresa indica gli importi dei costi di esercizio riferibili ai ricavi dell'esercizio, classificati secondo la loro natura. In questo caso, l'impresa indica i costi imputati come costo per materie prime e beni di consumo, costi del lavoro e altri costi di gestione insieme con l'ammontare della variazione netta delle rimanenze nell'esercizio.

40. Una svalutazione al valore netto di realizzo può essere di tale dimensione, incidenza o natura da richiedere un'informazioni integrative nel rispetto dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori fondamentali e cambiamenti di principi contabili.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

41. ***Il Presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 7
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1992)

Rendiconto finanziario

Il presente Principio contabile internazionale sostituisce lo IAS 7, Prospetto delle variazioni della situazione finanziaria, approvato dal Board nell'ottobre del 1977. Il Principio contabile internazionale così come rivisto entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1994 o da data successiva.

N. 7

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-3
Benefici apportati dalle informazioni sui flussi finanziari	4-5
Definizioni	6-9
Disponibilità liquide e mezzi equivalenti	7-9
Presentazione del rendiconto finanziario	10-17
Attività operativa	13-15
Attività di investimento	16
Attività finanziaria	17
Presentazione dei flussi finanziari dell'attività operativa	18-20
Presentazione dei flussi finanziari dell'attività di investimento e finanziaria	21
Presentazione dei flussi finanziari al netto	22-24
Flussi finanziari in valuta estera	25-28
Componenti straordinari	29-30
Interessi e dividendi	31-34
Imposte sul reddito	35-36
Partecipazioni in società controllate, collegate e joint venture	37-38
Acquisizioni e dismissioni di controllatee di altre divisioni aziendali	39-42
Operazioni non monetarie	43-44
Componenti delle disponibilità liquide e mezzi equivalenti	45-47
Altre indicazioni	48-52
Data di entrata in vigore	53

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

L'informazione sui flussi finanziari di un'impresa è utile per gli utilizzatori del bilancio per accertare la capacità dell'impresa a produrre disponibilità liquide e mezzi equivalenti e per determinare la necessità del loro impiego. Le decisioni economiche da parte degli utilizzatori del bilancio richiedono una valutazione della capacità di un'impresa a produrre disponibilità liquide o equivalenti e la tempistica e il grado di certezza della loro generazione.

La finalità del presente Principio è quella di richiedere informazioni sulle variazioni nel tempo delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti di un'impresa attraverso la predisposizione di un rendiconto finanziario che classifichi i flussi finanziari derivanti dall'attività operativa, di investimento e finanziaria durante l'esercizio.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Un'impresa deve predisporre il rendiconto finanziario secondo quanto previsto dal presente Principio e deve presentarlo come parte integrante del suo bilancio per ciascun esercizio per il quale il bilancio è presentato.***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 7, Prospetto delle variazioni della situazione finanziaria, approvato nel luglio 1977.

3. Gli utilizzatori del bilancio di un'impresa sono interessati a conoscere come l'impresa genera e utilizza le disponibilità liquide e i mezzi equivalenti, indipendentemente dal tipo di attività dell'impresa e dal fatto che le disponibilità liquide possano essere considerate come il prodotto dell'impresa, come è nel caso degli istituti finanziari. Per quanto le imprese possano differire nella loro gestione ordinaria, esse hanno bisogno di disponibilità liquide, sostanzialmente per gli stessi motivi. Esse hanno bisogno di disponibilità liquide per condurre le loro operazioni, per onorare le loro obbligazioni e per produrre utili per gli investitori. Per questi motivi, il presente Principio richiede che tutte le imprese presentino un rendiconto finanziario.

BENEFICI APPORTATI DALLE INFORMAZIONI SUI FLUSSI FINANZIARI

4. Un rendiconto finanziario, se utilizzato unitamente alle altre parti del bilancio, fornisce informazioni che permettono agli utilizzatori di valutare le variazioni nell'attivo netto dell'impresa, la sua struttura finanziaria (compresa la sua liquidità e solvibilità) e la sua capacità di influire sulla dimensione e sulla tempistica dei flussi finanziari allo scopo di adeguarsi ai cambiamenti e alle opportunità. Le informazioni sui flussi finanziari sono utili per accertare la capacità dell'impresa di generare disponibilità liquide e mezzi equivalenti e mettono in grado gli utilizzatori di sviluppare sistemi per accertare e confrontare il valore attuale dei futuri flussi finanziari di differenti imprese. Tali informazioni, inoltre, migliorano la confrontabilità dei risultati operativi tra imprese differenti perché eliminano gli effetti dell'impiego di trattamenti contabili differenti per i medesimi fatti e operazioni.

5. Informazioni storiche sui flussi finanziari vengono spesso impiegate come un indicatore dell'ammontare, della tempistica e del grado di certezza dei flussi finanziari futuri. Esse sono utili anche per controllare la precisione delle stime passate dei flussi finanziari futuri e per esaminare la relazione tra redditività e flussi finanziari netti e l'effetto di cambiamenti dei prezzi.

N. 7

DEFINIZIONI

6. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

Disponibilità liquide comprendono la cassa e i depositi a vista.

Disponibilità liquide equivalenti rappresentano investimenti finanziari a breve termine e ad alta liquidità che sono prontamente convertibili in valori di cassa noti e che sono soggetti a un irrilevante rischio di variazione del loro valore.

Flussi finanziari sono le entrate e le uscite di disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

Attività operativa rappresenta le principali attività generatrici di ricavi dell'impresa e le altre attività di gestione che non sono di investimento o finanziarie.

Attività di investimento comprende l'acquisto e la cessione di attività immobilizzate e gli altri investimenti finanziari non rientranti nelle disponibilità liquide equivalenti.

Attività finanziaria rappresenta l'attività che comporta la modificazione della dimensione e della composizione del capitale netto e dei finanziamenti ottenuti dall'impresa.

Disponibilità liquide e mezzi equivalenti

7. Le disponibilità liquide equivalenti sono quelle possedute per soddisfare gli impegni di cassa a breve termine, invece che per investimento o per altri scopi. Perché un investimento possa essere considerato come disponibilità liquida equivalente esso deve essere prontamente convertibile in un ammontare noto di denaro e deve essere soggetto a un irrilevante rischio di variazione del valore. Perciò, un investimento è classificato, solitamente, come disponibilità liquida equivalente solo quando esso è a breve scadenza, cioè, per esempio, a tre mesi o meno dalla data d'acquisto. Gli investimenti finanziari azionari sono esclusi dalla classificazione come disponibilità liquide equivalenti a meno che essi siano, di fatto, equivalenti alle disponibilità liquide, quali le azioni privilegiate acquistate in un momento vicino alla loro scadenza e con una data di rimborso determinata.

8. I prestiti bancari rientrano, solitamente, nell'attività finanziaria. In alcuni Paesi, tuttavia, gli scoperti bancari che sono rimborsabili a vista formano parte integrante della gestione delle disponibilità liquide di un'impresa. In questi casi, gli scoperti bancari devono essere inclusi come componenti di disponibilità liquide o mezzi equivalenti. Una caratteristica di tali accordi bancari è che il saldo del conto spesso oscilla tra l'essere positivo o negativo.

9. Dai flussi finanziari sono esclusi i movimenti tra elementi che costituiscono disponibilità liquide o mezzi equivalenti perché essi fanno parte della gestione della liquidità di un'impresa piuttosto che della sua attività operativa, di investimento e finanziaria. La gestione della liquidità deve ricomprendere l'investimento delle eccedenze di disponibilità liquide in disponibilità liquide equivalenti.

PRESENTAZIONE DEL RENDICONTO FINANZIARIO

10. ***Il rendiconto finanziario deve presentare i flussi finanziari avvenuti nell'esercizio classificandoli tra attività operativa, di investimento e finanziaria.***

11. L'impresa deve presentare i flussi finanziari della sua attività operativa, di investimento e finanziaria nel modo che risulta più appropriato per la propria attività. La classificazione per attività fornisce informazioni che permettono di accertare l'effetto di tale attività sulla posizione finanziaria dell'impresa e l'ammontare delle sue disponibilità liquide e mezzi equivalenti. Queste informazioni possono essere utilizzate anche per valutare le relazioni tra tali attività.

12. Una singola operazione può comprendere flussi finanziari diversamente classificati. Per esempio, quando il rimborso di un prestito comprende sia l'interesse sia il capitale, la parte di interesse può essere fatta rientrare nell'attività operativa e la parte di capitale nell'attività finanziaria.

N. 7

Attività operativa

13. L'ammontare dei flussi finanziari derivanti dall'attività operativa è un indicatore chiave della misura in cui l'attività dell'impresa ha generato flussi finanziari sufficienti a rimborsare prestiti, a mantenere la capacità operativa dell'impresa, a pagare i dividendi e a effettuare nuovi investimenti finanziari senza ricorrere a fonti di finanziamento esterne all'impresa. Le informazioni riguardo i singoli componenti dei valori storici dei flussi finanziari operativi sono utili, unite ad altre informazioni, nella previsione dei futuri flussi finanziari operativi.

14. I flussi finanziari generati dall'attività operativa derivano principalmente dalle principali attività generatrici di ricavi dell'impresa. Perciò essi derivano, solitamente, dalle operazioni di gestione e dagli altri fatti e operazioni che partecipano alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio:

(a) incassi dalla vendita di prodotti e dalla prestazione di servizi;

(b) incassi da royalties, compensi, commissioni e altri ricavi;

(c) pagamenti a fornitori di merci e servizi;

(d) pagamenti a, e per conto di, lavoratori dipendenti;

(e) incassi e pagamenti di un'impresa assicuratrice per premi e risarcimenti, annualità e altre indennità previste dalla polizza;

(f) pagamenti o rimborsi di imposte sul reddito a meno che essi non possano essere specificatamente fatti rientrare nell'attività finanziaria e di investimento; e

(g) incassi e pagamenti derivanti da contratti stipulati a scopo di negoziazione o commerciale.

Alcune operazioni, quali la vendita di un elemento degli impianti, possono dare origine a utili o perdite che partecipano alla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio. Tuttavia, i flussi finanziari relativi a tali operazioni sono flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento.

15. L'impresa può possedere titoli mobiliari e prestiti a scopo di negoziazione commerciale; in questo caso essi devono essere trattati come rimanenze acquistate specificatamente per la rivendita. Perciò, i flussi finanziari derivanti dall'acquisto e dalla vendita di titoli mobiliari posseduti a scopo di negoziazione commerciale devono essere fatti rientrare nell'attività operativa. Analogamente, anticipazioni di cassa e prestiti fatti da istituti finanziari sono solitamente classificati come attività operative dato che essi sono relativi alla principale attività generatrice di ricavi dell'impresa.

Attività di investimento

16. L'informazione distinta relativa ai flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento è importante perché tali flussi finanziari rappresentano la misura in cui i costi sono stati sostenuti per acquisire risorse destinate a produrre futuri proventi e flussi finanziari. Esempi di flussi finanziari derivanti da attività di investimento sono:

(a) pagamenti per acquistare immobili, impianti e macchinari, beni immateriali e altri beni immobilizzati. Questi pagamenti comprendono quelli relativi ai costi di sviluppo capitalizzati e a immobili, impianti e macchinari di costruzione interna;

(b) entrate dalla vendita di immobili, impianti e macchinari, attività immateriali e altre attività a lungo termine;

(c) pagamenti per l'acquisizione di strumenti rappresentativi di capitale o di debito di altre imprese e partecipazioni in joint venture (diversi dai pagamenti per i titoli assimilati alle disponibilità liquide equivalenti o posseduti a scopo di negoziazione commerciale);

(d) incassi dalla vendita di strumenti rappresentativi di capitale o di debito di altre imprese e partecipazioni in joint venture (diverse dalle entrate per i titoli assimilati alle disponibilità liquide equivalenti o posseduti a scopo di negoziazione commerciale);

(e) anticipazioni e prestiti fatti a terzi (diversi da anticipazioni e prestiti fatti da un istituto finanziario);

(f) incassi derivanti dal rimborso di anticipazioni e prestiti fatti a terzi (diversi da anticipazioni e prestiti fatti da un istituto finanziario);

(g) pagamenti per contratti per consegna a termine, contratti a termine, contratti a premio e contratti swap eccetto quando i contratti sono posseduti a scopo di negoziazione commerciale, o i pagamenti rientrano nell'attività finanziaria; e

(h) incassi derivanti da contratti per consegna a termine, contratti a termine, contratti a premio e contratti swap eccetto quando i contratti sono posseduti a scopo di negoziazione commerciale, o gli incassi rientrano nell'attività finanziaria.

Quando un contratto è rilevato come operazione di copertura di una posizione identificabile, i flussi finanziari connessi con il contratto devono essere classificati allo stesso modo dei flussi finanziari connessi con la posizione che è stata coperta.

Attività finanziaria

17. L'indicazione distinta dei flussi finanziari derivanti dall'attività finanziaria è importante perché essa è utile nella previsione di richieste sui futuri flussi finanziari da parte di chi fornisce i capitali all'impresa. Esempi di flussi finanziari derivanti dall'attività finanziaria sono:

(a) incassi derivanti dall'emissione di azioni o altri strumenti rappresentativi di capitale;

(b) pagamenti agli azionisti per acquistare o liberare le azioni della società;

(c) incassi derivanti dall'emissione di obbligazioni, prestiti, cambiali, titoli a reddito fisso, mutui e altri finanziamenti a breve o a lungo termine;

(d) rimborsi di prestiti;

(e) pagamenti da parte del locatario per la riduzione delle passività esistenti relative a un leasing finanziario.

PRESENTAZIONE DEI FLUSSI FINANZIARI DELL'ATTIVITÀ OPERATIVA

18. ***Un'impresa deve presentare i flussi finanziari derivanti dall'attività operativa utilizzando, alternativamente:***

(a) ***il metodo diretto, per mezzo del quale sono indicate le principali categorie di incassi e di pagamenti lordi; o***

(b) ***il metodo indiretto, per mezzo del quale l'utile o la perdita d'esercizio sono rettificati dagli effetti delle operazioni di natura non monetaria, da qualsiasi differimento o accantonamento di precedenti o futuri incassi o pagamenti operativi, e da elementi di ricavi o costi connessi con i flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento o finanziaria.***

19. Le imprese sono incoraggiate a presentare i flussi finanziari derivanti dall'attività operativa utilizzando il metodo diretto. Il metodo diretto fornisce informazioni che possono essere utili nella stima dei futuri flussi finanziari che non sono disponibili con il metodo indiretto. Con il metodo diretto possono essere ottenute le informazioni sulle principali categorie di incassi e pagamenti lordi alternativamente:

(a) dalle registrazioni contabili dell'impresa; o

(b) rettificando le vendite, il costo del venduto (interessi attivi e proventi finanziari simili e interessi passivi e oneri finanziari simili per un istituto finanziario) e altre voci nel conto economico per:

(i) variazioni delle rimanenze e dei crediti e debiti generati dall'attività operativa avvenute nel corso dell'esercizio;

(ii) altri elementi non monetari; e

(iii) altri elementi per i quali gli effetti monetari sono flussi finanziari da attività di investimento o finanziarie.

20. Con il metodo indiretto, il flusso finanziario netto dall'attività operativa è determinato rettificando l'utile o la perdita per gli effetti di:

(a) variazioni delle rimanenze e dei crediti e debiti generati dall'attività operativa avvenute nel corso dell'esercizio;

(b) elementi non monetari quali l'ammortamento, gli accantonamenti, le imposte differite, gli utili e le perdite di cambio non realizzati, gli utili di collegate non distribuiti, e le quote di pertinenza di terzi; e

(c) tutti gli altri elementi i cui effetti monetari sono flussi finanziari dall'attività di investimento o finanziaria.

In alternativa, il flusso finanziario netto derivante dall'attività operativa può essere presentato con il metodo indiretto esponendo i ricavi e i costi indicati nel conto economico e le variazioni delle rimanenze e dei crediti e dei debiti generati dall'attività operativa avvenute nel corso dell'esercizio.

PRESENTAZIONE DEI FLUSSI FINANZIARI DELL'ATTIVITÀ DI INVESTIMENTO E FINANZIARIA

21. ***L'impresa deve presentare distintamente le principali categorie di incassi e pagamenti lordi derivanti dall'attività di investimento e finanziaria, a eccezione dei casi in cui i flussi finanziari descritti nei paragrafi da 22 a 24 siano presentati al netto.***

PRESENTAZIONE DEI FLUSSI FINANZIARI AL NETTO

22. ***Possono essere presentati al netto i flussi finanziari derivanti dai seguenti eventi dell'attività operativa:***

(a) ***incassi o pagamenti per conto di clienti quando i flussi finanziari riflettono attività del cliente piuttosto che dell'impresa; e***

(b) ***incassi o pagamenti relativi a elementi la cui rotazione è rapida, gli ammontari sono elevati e la scadenza è a breve.***

23. Esempi di incassi e pagamenti ai quali si riferisce il paragrafo 22 (a) sono:

(a) l'accettazione e il rimborso di depositi bancari a vista;

(b) fondi posseduti per conto di clienti da parte di una società di investimento; e

(c) affitti incassati per conto di e pagati ai proprietari di immobili.

Esempi di incassi e pagamenti ai quali si riferisce il paragrafo 22 (b) sono le anticipazioni fatte per i rimborsi di:

(a) importi relativi alle operazioni effettuate da clienti con carte di credito;

(b) l'acquisto e la vendita di investimenti finanziari; e

(c) altri finanziamenti a breve termine quali quelli che hanno una durata di tre mesi o inferiore.

24. ***I flussi finanziari derivanti da ciascuna delle seguenti attività degli istituti finanziari possono essere presentati al netto:***

(a) ***incassi e pagamenti per l'accettazione e il rimborso di depositi con una data di scadenza determinata;***

(b) ***il collocamento e il ritiro di depositi presso altri enti finanziari; e***

(c) ***anticipi e prestiti a clienti e il rispettivo rimborso.***

N. 7

FLUSSI FINANZIARI IN VALUTA ESTERA

25. ***I flussi finanziari derivanti da operazioni in valuta estera devono essere iscritti nella moneta di conto dell'impresa, applicando all'ammontare in valuta estera il cambio tra la moneta di conto e la valuta estera del giorno in cui avviene il flusso finanziario.***

26. ***I flussi finanziari di una controllata estera devono essere convertiti al cambio tra la moneta di conto e la valuta estera del giorno in cui avvengono i flussi finanziari.***

27. I flussi finanziari espressi in valuta estera devono essere presentati in modo coerente con lo IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere. Questo permette l'utilizzo di un cambio che approssimi quello effettivo. Per esempio, per rilevare operazioni in valuta estera o convertire i flussi finanziari di una controllata estera può essere utilizzata una media ponderata dei tassi di cambio dell'esercizio. Lo IAS 21, tuttavia, non consente l'utilizzo del cambio alla data di riferimento del bilancio quando si procede alla conversione dei flussi finanziari di una controllata estera.

28. Utili e perdite derivanti da variazioni nei cambi in valuta estera non realizzati non rappresentano flussi finanziari. Tuttavia, l'effetto delle variazioni nei cambi sulle disponibilità liquide e mezzi equivalenti posseduti, o dovuti, in valuta estera deve essere presentato nel rendiconto finanziario allo scopo di riconciliare il valore delle disponibilità liquide e mezzi equivalenti all'inizio e alla fine dell'esercizio. Questo importo deve essere esposto separatamente dai flussi finanziari dell'attività operativa, di investimento e finanziaria e deve comprendere le eventuali differenze qualora tali flussi finanziari fossero stati esposti utilizzando i cambi alla data di chiusura dell'esercizio.

COMPONENTI STRAORDINARI

29. ***I flussi finanziari correlati a componenti straordinari devono essere classificati come derivanti da attività operativa, di investimento o finanziaria e — a seconda del caso — devono essere indicati separatamente.***

30. I flussi finanziari correlati a componenti straordinari devono essere indicati separatamente, nel rendiconto finanziario, come derivanti dall'attività operativa, di investimento o finanziaria, per permettere agli utilizzatori di comprendere la loro natura e il loro effetto sui flussi finanziari attuali e futuri dell'impresa. Queste informazioni si aggiungono alle informazioni distinte sulla natura e sull'ammontare dei componenti straordinari richieste dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

INTERESSI E DIVIDENDI

31. ***I flussi finanziari derivanti dall'incasso e dal pagamento di interessi e dividendi devono essere indicati distintamente. Ciascuno deve essere classificato in modo coerente da esercizio a esercizio facendolo rientrare — a seconda del caso — nell'attività operativa, di investimento o finanziaria.***

32. Il valore totale degli interessi pagati durante un esercizio deve essere indicato nel rendiconto finanziario sia che essi siano stati imputati come costi nel conto economico, sia che essi siano stati capitalizzati secondo quanto previsto dallo IAS 23, Oneri finanziari.

33. Per un istituto finanziario, gli interessi pagati e gli interessi e i dividendi ricevuti sono solitamente classificati come flussi finanziari operativi. Non c'è, comunque, accordo sulla classificazione di questi flussi finanziari per le altre imprese. Gli interessi pagati e gli interessi e i dividendi ricevuti possono essere classificati come flussi finanziari operativi perché essi rientrano nella determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio. In alternativa, gli interessi corrisposti e gli interessi e dividendi ricevuti possono essere classificati rispettivamente come flussi finanziari dall'attività finanziaria e di investimento, perché essi sono costi sostenuti per ottenere risorse finanziarie ovvero proventi da investimenti finanziari.

34. I dividendi corrisposti possono essere classificati come flussi finanziari dell'attività finanziaria perché essi rappresentano un costo sostenuto per l'ottenimento di risorse finanziarie. In alternativa, i dividendi corrisposti possono essere classificati come un componente dei flussi finanziari dell'attività operativa allo scopo di aiutare gli utilizzatori a determinare la capacità di un'impresa a corrispondere dividendi dai flussi finanziari operativi.

N. 7

IMPOSTE SUL REDDITO

35. ***I flussi finanziari correlati alle imposte sul reddito devono essere indicati distintamente e devono essere classificati come flussi finanziari dell'attività operativa a meno che essi possano essere specificatamente identificati con l'attività finanziaria e di investimento.***

36. Le imposte sul reddito derivano da operazioni che danno origine a flussi finanziari classificati nell'attività operativa, di investimento o finanziaria nel rendiconto finanziario. Mentre gli oneri fiscali possono essere facilmente identificabili con l'attività di investimento o finanziaria, i relativi flussi finanziari sono spesso difficilmente identificabili e possono manifestarsi in un esercizio differente dai flussi finanziari dell'operazione sottostante. Per questo motivo, le imposte corrisposte sono solitamente classificate come flussi finanziari dell'attività operativa. Tuttavia, quando è possibile identificare i flussi finanziari delle imposte con una singola operazione che dà origine ai flussi finanziari che sono fatti rientrare nell'attività di investimento o finanziaria, i flussi finanziari delle imposte devono essere fatti rientrare, a seconda del caso, nell'attività di investimento o finanziaria. Quando i flussi finanziari delle imposte sono attribuiti a più di una classe di attività, deve essere indicato l'importo complessivo delle imposte pagate.

PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ CONTROLLATE, COLLEGATE E JOINT VENTURE

37. Quando la contabilizzazione di una partecipazione in una collegata o in una controllata è eseguita con il metodo del patrimonio netto o con quello del costo, l'investitore deve indicare nel rendiconto finanziario i soli flussi finanziari tra se stesso e la partecipata, quali dividendi e anticipazioni.

38. Un'impresa che presenti la sua partecipazione in una impresa a controllo congiunto (vedere IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture) utilizzando il consolidamento proporzionale, deve includere nel prospetto dei flussi finanziari consolidati la quota proporzionale dei flussi finanziari dell'impresa a controllo congiunto. Un'impresa che presenti una tale partecipazione utilizzando il metodo del patrimonio netto deve includere nel suo rendiconto finanziario i flussi finanziari che si riferiscono alla sua partecipazione nell'impresa a controllo congiunto e distribuzioni e altri pagamenti o incassi tra se stessa e la joint venture.

ACQUISIZIONI E DISMISSIONI DI CONTROLLATE E DI RAMI D'AZIENDA

39. ***I flussi finanziari complessivi derivanti dall'acquisizione e dalla dismissione di controllate o di rami d'azienda devono essere presentati distintamente e classificati come attività di investimento.***

40. ***Un'impresa deve indicare complessivamente, con riferimento alle acquisizioni e alle dismissioni di controllate o di altre divisioni aziendali avvenute nel corso dell'esercizio, ciascuna delle seguenti informazioni:***

    (a) ***il corrispettivo totale di acquisti e dismissioni;***

    (b) ***la parte dei corrispettivi di acquisto o di dismissione saldata con disponibilità liquide o mezzi equivalenti;***

    (c) ***il valore delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti della controllata o della divisione aziendale acquistata o dismessa; e***

    (d) ***l'ammontare complessivo delle attività e delle passività diverse dalle disponibilità liquide o equivalenti della controllata o della divisione operativa acquistata o dismessa, riferito a ciascuna categoria principale.***

41. La presentazione distinta degli effetti dei flussi finanziari derivanti da acquisizioni e dismissioni di controllate e di altre divisioni aziendali in una unica voce, insieme all'informazione distinta dell'ammontare delle attività e delle passività acquistate o dismesse, aiuta a distinguere tali flussi finanziari dai flussi finanziari derivanti dalle altre attività operative, di investimento e finanziarie. Gli effetti dei flussi finanziari derivanti dalle dismissioni non possono essere dedotti da quelli derivanti dalle acquisizioni.

42. Il valore complessivo degli incassi e dei pagamenti effettuati quali corrispettivi di acquisti o di vendite deve essere presentato nel rendiconto finanziario al netto delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti acquisiti o dismessi.

N. 7

OPERAZIONI NON MONETARIE

43. ***Le operazioni di investimento e finanziarie che non richiedono l'impiego di disponibilità liquide o mezzi equivalenti devono essere escluse dal rendiconto finanziario. Tali operazioni devono essere indicate altrove nel bilancio in modo da poter fornire tutte le informazioni significative su queste attività di investimento e finanziarie.***

44. Molte attività di investimento e finanziarie non hanno un impatto diretto sui flussi finanziari correnti anche se esse influiscono sul capitale e sulla struttura dell'attivo di un'impresa. L'esclusione delle operazioni non monetarie dal rendiconto finanziario è coerente con l'obiettivo del rendiconto finanziario poiché queste operazioni non comportano flussi finanziari nell'esercizio corrente. Esempi di operazioni non monetarie sono:

(a) l'acquisizione di attività contraendo debiti o per mezzo di operazioni di leasing finanziario;

(b) l'acquisizione di un'impresa per mezzo di un'emissione di capitale; e

(c) la conversione di debiti in capitale.

COMPONENTI DELLE DISPONIBILITÀ LIQUIDE E MEZZI EQUIVALENTI

45. ***L'impresa deve indicare i componenti delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti e deve presentare una riconciliazione dei valori del suo rendiconto finanziario con le voci equivalenti esposte nello stato patrimoniale.***

46. Considerata l'elevata quantità delle procedure di gestione della liquidità e degli strumenti bancari utilizzati nel mondo e allo scopo di uniformarsi allo IAS 1, Presentazione del bilancio, l'impresa deve indicare il principio adottato nel determinare la composizione delle disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

47. L'effetto di qualsiasi cambiamento nella determinazione delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti, quale una variazione nella classificazione degli strumenti finanziari in precedenza considerati parte del portafoglio investimenti finanziari di un'impresa, deve essere esposto secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

ALTRE INFORMAZIONI INTEGRATIVE

48. ***L'impresa deve indicare, con un commento della direzione aziendale, l'ammontare dei saldi significativi di disponibilità liquide e mezzi equivalenti posseduti dall'impresa ma non utilizzabili liberamente dal gruppo.***

49. Esistono circostanze nelle quali saldi di disponibilità liquide e mezzi equivalenti posseduti da un'impresa non sono utilizzabili liberamente dal gruppo, quali i saldi di disponibilità liquide e mezzi equivalenti posseduti da una controllata che opera in un Paese dove controlli valutari o altre restrizioni legali rendono i saldi non utilizzabili liberamente da parte della controllante o di altre controllate.

50. Informazioni aggiuntive possono essere significative per gli utilizzatori ai fini della comprensione della posizione finanziaria e del grado di liquidità di un'impresa. L'indicazione di tali informazioni, insieme con una relazione della direzione aziendale, è incoraggiata e può includere:

(a) l'importo delle aperture di credito che possono essere disponibili per future attività operative e per estinguere impegni di capitale, indicando qualsiasi restrizione all'utilizzo di queste aperture di credito;

(b) gli importi complessivi dei flussi finanziari di ciascuna delle gestioni operative, di investimento e finanziaria relativi a partecipazioni in joint venture presentati usando il consolidamento proporzionale;

(c) l'importo complessivo dei flussi finanziari che rappresentano incrementi della capacità operativa separatamente dai flussi finanziari richiesti per mantenere la capacità operativa stessa; e

(d) l'importo dei flussi finanziari derivanti dall'attività operativa, di investimento e finanziaria per ciascun settore di attività e area geografica presentati (vedere IAS 14, Informativa di settore).

51. L'indicazione distinta dei flussi finanziari che rappresentano incrementi della capacità operativa e i flussi finanziari richiesti per mantenere la capacità operativa stessa è utile per consentire agli utilizzatori di giudicare se l'impresa sta investendo adeguatamente al fine di conservare la sua capacità operativa. Un'impresa che non investa adeguatamente nel mantenimento della sua capacità operativa può pregiudicare la redditività futura per privilegiare la liquidità corrente e le distribuzioni agli azionisti.

52. L'indicazione dei flussi finanziari per settori permette agli utilizzatori di ottenere una migliore conoscenza delle relazioni tra i flussi finanziari della gestione nel suo complesso e quelli dei suoi settori e della disponibilità e variabilità dei flussi finanziari dei singoli settori.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

53. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1994 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 8
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili

Lo IAS 35, Attività destinate a cessare, sostituisce i paragrafi 4 e 19-22 dello IAS 8. Lo IAS 35, inoltre, sostituisce la definizione di attività cessata contenuta nel paragrafo 6 dello stesso IAS 8. Lo IAS 35 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

Lo IAS 40, Investimenti immobiliari, ha modificato il paragrafo 44, evidenziato in carattere corsivo grassetto. Lo IAS 40 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 8:

— SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-5
Definizioni	6
Utile o perdita d'esercizio	7-30
Componenti straordinari	11-15
Utile o perdita derivante dall'attività ordinaria	16-18
(Paragrafi eliminati)	19-22
Cambiamenti nelle stime contabili	23-30
Errori determinanti	31-40

N. 8

Trattamento contabile di riferimento	34-37
Trattamento contabile alternativo consentito	38-40
Cambiamenti di principi contabili	41-57
Adozione di un Principio contabile internazionale	46-48
Altri cambiamenti di principi contabili — Trattamento contabile di riferimento	49-53
Altri cambiamenti di principio contabile — Trattamento contabile alternativo consentito	54-57
Data di entrata in vigore	58

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire la classificazione, le informazioni integrative e il trattamento contabile di certi componenti del conto economico, in modo che tutte le imprese preparino e presentino conti economici uniformi. Questo migliora la comparabilità sia con i bilanci di esercizi precedenti della stessa impresa sia con i bilanci di altre imprese. Di conseguenza, il presente Principio richiede la classificazione e la presentazione di informazioni integrative sui componenti straordinari e su certi componenti compresi nell'utile o perdita dell'attività ordinaria. Esso precisa anche il trattamento contabile per i cambiamenti nelle stime contabili, nell'adozione dei principi contabili e per la correzione di errori determinanti.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la presentazione dell'utile o perdita dell'attività ordinaria e dei componenti straordinari del conto economico e per la contabilizzazione di cambiamenti di stime contabili, di errori determinanti e di cambiamenti di principi contabili.***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 8, Elementi straordinari e relativi a esercizi precedenti e variazioni delle politiche contabili, approvato nel 1977.

3. Il presente Principio tratta, tra l'altro, l'informazione integrativa su certi componenti dell'utile o della perdita d'esercizio. Queste informazioni integrative si aggiungono ad altre eventuali informazioni integrative richieste da altri Principi contabili internazionali, incluso lo IAS 1, Presentazione del bilancio.

4. (Abrogato)

5. Gli effetti fiscali connessi a componenti straordinari, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati ed evidenziati secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito. Laddove lo IAS 12 si riferisce a componenti eccezionali, esso deve essere letto come componenti straordinari come definiti nel presente Principio.

DEFINIZIONI

6. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

I componenti straordinari sono ricavi o costi che originano da fatti od operazioni che sono chiaramente distinti dall'attività ordinaria dell'impresa e quindi non si prevede che essi si ripetano spesso o con regolarità.

N. 8

L'attività ordinaria comprende tutte quelle attività svolte dall'impresa nell'ambito della sua normale attività e quelle attività connesse svolte dall'impresa per favorire o sostenere l'attività normale stessa, o che da questa derivano.

Gli errori determinanti sono errori scoperti nell'esercizio corrente che sono di tale importanza che i bilanci di uno o più esercizi precedenti non possono più essere considerati attendibili alla data della loro pubblicazione.

I principi contabili sono i principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati dall'impresa nella preparazione e nella presentazione del bilancio.

UTILE O PERDITA D'ESERCIZIO

7. ***Tutti i componenti di ricavo e costo rilevati in un esercizio devono partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio a meno che un Principio contabile internazionale richieda o consenta un trattamento diverso.***

8. Normalmente, tutti i componenti di ricavo e di costo rilevati in un esercizio partecipano alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio. Questo comprende i componenti straordinari e gli effetti di cambiamenti nelle stime contabili. Tuttavia, possono esistere dei casi in cui certi componenti possono essere esclusi dalla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente. Il presente Principio tratta due di questi casi: la correzione di errori determinanti e gli effetti del cambiamento di principi contabili.

9. Altri Principi contabili internazionali trattano di componenti che possono soddisfare le definizioni di ricavo o costo contenute nel Quadro sistematico, ma che sono solitamente escluse dalla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio. Esempi sono le riserve di rivalutazione (vedere IAS 16, Immobili, impianti e macchinari) e utili e perdite derivanti dalla conversione in moneta di conto dei valori del bilancio di un soggetto estero (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere).

10. ***L'utile o la perdita d'esercizio comprende i seguenti componenti, ognuno dei quali deve essere evidenziato esplicitamente nel prospetto di conto economico:***

    (a) ***utile o perdita dell'attività ordinaria; e***

    (b) ***componenti straordinari.***

Componenti straordinari

11. ***La natura e l'ammontare di ciascun componente straordinario devono essere esposti distintamente.***

12. Tutti i componenti di ricavo e costo inclusi nella determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio originano, praticamente, nel corso dell'attività ordinaria dell'impresa. Perciò, solo in rare occasioni succede che un fatto o un'operazione diano origine a un componente straordinario.

13. La natura del fatto o dell'operazione posta in relazione all'attività svolta ordinariamente dall'impresa piuttosto che alla frequenza con cui ci si attende che tali fatti si verifichino determina se un fatto o un'operazione sono chiaramente distinti dall'attività ordinaria dell'impresa. Perciò, un fatto o un'operazione possono essere straordinari per un'impresa ma non per un'altra impresa a causa delle differenze tra le loro rispettive gestioni ordinarie. Per esempio, perdite sostenute in seguito a un terremoto possono essere considerate componenti straordinari per molte imprese. Reclami di assicurati in seguito a un terremoto non si qualificano, però, come componente straordinario per un'impresa assicuratrice che assicuri contro tali rischi.

14. Esempi di fatti od operazioni che generalmente danno luogo a componenti straordinari per la maggior parte delle imprese sono:

    (a) l'esproprio di beni; o

    (b) un terremoto o un altro disastro naturale.

15. L'indicazione della natura e dell'ammontare di ciascun componente straordinario può essere fornita direttamente nel prospetto di conto economico o, quando questa viene data nelle note al bilancio, dovrà essere indicato nel prospetto di conto economico l'ammontare complessivo di tutti i componenti straordinari.

N. 8

Utile o perdita derivante dall'attività ordinaria

16. ***Quando componenti di ricavo e di costo comprese nell'utile o nella perdita derivanti dall'attività ordinaria sono di tale dimensione, natura o incidenza che la loro esposizione è rilevante per spiegare il risultato economico d'esercizio dell'impresa, la natura e l'ammontare di tali voci devono essere indicati separatamente.***

17. Sebbene i componenti di ricavo e di costo descritti nel paragrafo 16 non rappresentino componenti straordinari, la natura e l'ammontare di tali componenti può essere importante, per gli utilizzatori del bilancio, per conoscere la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico dell'impresa e per fare previsioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sull'andamento economico. Tale informazione è di solito indicata nelle note al bilancio.

18. Le situazioni che possono dare luogo alla necessità di informazione integrativa distinta per componenti di ricavo e di costo secondo quanto previsto dal paragrafo 16 includono:

(a) la svalutazione di rimanenze al valore netto realizzabile o di immobili, impianti e macchinari all'ammontare recuperabile, come pure lo storno di tali svalutazioni;

(b) una ristrutturazione delle attività dell'impresa e lo storno di eventuali accantonamenti per i costi di ristrutturazione;

(c) dismissioni di elementi di immobili, impianti e macchinari;

(d) dismissioni di investimenti finanziari a lungo termine;

(e) attività cessate;

(f) transazioni di controversie; e

(g) altri storni di accantonamenti.

19-22. (Abrogati — vedere IAS 35, Attività destinate a cessare)

Cambiamenti nelle stime contabili

23. A causa delle incertezze connesse alla gestione d'azienda, molti elementi del bilancio non possono essere valutati con precisione ma possono solo essere stimati. Il processo di stima comporta giudizi basati sulle ultime informazioni disponibili. Possono essere richieste stime, per esempio, sui crediti di dubbio realizzo, sulla obsolescenza del magazzino o sulla vita utile o sulle modalità previste di utilizzo dei benefici economici riferibili ai beni ammortizzabili. L'impiego di stime ragionevoli è una parte essenziale della preparazione del bilancio e non intacca la sua attendibilità.

24. Una stima può dover essere rettificata se avvengono mutamenti nelle circostanze sulle quali la stima si era basata o a seguito di nuove informazioni, di maggiore esperienza o di sviluppi successivi. La revisione della stima, per sua stessa natura, non fa rientrare la rettifica nella definizione di componente straordinario o di errore determinante.

25. Talvolta è difficile distinguere tra un cambiamento di principio contabile e un cambiamento di stima contabile. In tali casi, il cambiamento deve essere trattato come un cambiamento in una stima contabile, con informazione integrativa appropriata.

26. ***L'effetto di un cambiamento in una stima contabile deve partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio:***

(a) ***nell'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento, se il cambiamento influisce solo su quell'esercizio; o***

(b) ***nell'esercizio in cui è avvenuto il cambiamento e negli esercizi futuri, se il cambiamento influisce su tali esercizi.***

27. Un cambiamento di una stima contabile può riguardare solo l'esercizio corrente o sia l'esercizio corrente sia quelli futuri. Per esempio, un cambiamento nella stima dell'ammontare di crediti di dubbio realizzo riguarda solo l'esercizio corrente e perciò deve essere rilevato immediatamente. Tuttavia, un cambiamento nella vita utile stimata o nelle modalità previste di utilizzo dei benefici economici riferibili a un cespite ammortizzabile influisce sulla quota di ammortamento nell'esercizio corrente e in ciascun esercizio della vita utile residua del cespite. In entrambi i casi, l'effetto del cambiamento relativo all'esercizio corrente deve essere rilevato come provento o costo nell'esercizio stesso. L'effetto su esercizi futuri, qualora ve ne sia uno, deve essere rilevato negli esercizi futuri.

28. ***L'effetto del cambiamento di una stima contabile deve essere incluso nella stessa classificazione del conto economico che era stata in precedenza utilizzata per la medesima stima.***

29. Per assicurare la comparabilità dei bilanci di esercizi diversi, l'effetto del cambiamento di una stima contabile su valori che parteciparono precedentemente alla determinazione dell'utile o della perdita derivante dall'attività ordinaria deve essere imputato al medesimo componente dell'utile o della perdita. L'effetto del cambiamento di una stima contabile su un valore precedentemente incluso fra i componenti straordinari deve essere rilevato come componente straordinario.

30. ***Devono essere indicati la natura e l'ammontare relativi al cambiamento di una stima contabile che abbia un effetto rilevante nell'esercizio in corso o che ci si attende abbia un effetto rilevante negli esercizi successivi. Se è impossibile determinarne l'ammontare, tale fatto deve essere evidenziato.***

ERRORI DETERMINANTI

31. Errori nella preparazione dei bilanci di uno o più esercizi precedenti possono essere scoperti nell'esercizio corrente. Errori possono verificarsi come risultato di errori matematici, errori nell'applicazione di principi contabili, interpretazione distorta di fatti, frodi o negligenze. L'effetto della correzione di questi errori partecipa normalmente alla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente.

32. In rari casi, può verificarsi che un errore abbia un effetto talmente significativo sui bilanci di uno o più esercizi precedenti che non si può più ritenere che quei bilanci fossero attendibili alla data della loro pubblicazione. Questi errori vengono definiti errori determinanti. Un esempio di errore determinante è l'inclusione nel bilancio di un esercizio precedente di ammontari rilevanti di lavori in corso e di crediti riguardo a contratti illeciti che non possono essere fatti rispettare. La correzione di errori determinanti che si riferiscono a esercizi precedenti richiede il ricalcolo dell'informazione comparativa o la presentazione di una informativa aggiuntiva pro forma.

33. La correzione di errori determinanti può essere distinta dai cambiamenti nelle stime contabili. Le stime contabili, per loro natura, sono approssimazioni che possono dover essere riviste se si viene a conoscenza di informazioni aggiuntive. Per esempio, l'utile o la perdita rilevata come conseguenza di sopravvenienza che in precedenza non poteva essere attendibilmente stimata non rappresenta la correzione di un errore determinante.

Trattamento contabile di riferimento

34. ***L'ammontare della correzione di un errore determinante relativo a esercizi precedenti deve essere rilevato rettificando il saldo di apertura degli utili portati a nuovo. L'informazione comparativa deve essere rivista, a meno che ciò non sia possibile.***

35. I bilanci, inclusa l'informazione comparativa per gli esercizi precedenti, devono essere presentati come se l'errore determinante fosse stato corretto nell'esercizio nel quale venne commesso. Perciò, l'ammontare della correzione che si riferisce a ciascun esercizio presentato è incluso nell'utile o nella perdita di quell'esercizio. L'ammontare della correzione relativa a esercizi precedenti a quelli i cui bilanci sono compresi nell'informazione comparativa rettifica il saldo di apertura degli utili portati a nuovo del primo esercizio riportato nell'informazione comparativa. Devono essere riviste anche eventuali altre informazioni che si riferiscono a esercizi precedenti, come i prospetti storici dei dati finanziari.

36. La riscrittura dell'informazione comparativa non dà necessariamente origine a modifiche dei bilanci che sono stati approvati dagli azionisti o depositati o presentati alle autorità. Le leggi nazionali possono, tuttavia, richiedere la rettifica di tali bilanci.

37. ***L'impresa deve indicare:***

(a) ***la natura dell'errore determinante;***

(b) ***l'ammontare della correzione per l'esercizio corrente e per ogni esercizio precedente presentato;***

(c) ***l'ammontare della correzione relativa agli esercizi precedenti a quelli inclusi nell'informazione comparativa; e***

(d) ***il fatto che l'informazione comparativa sia stata rivista o che sia impossibile farlo.***

N. 8

Trattamento contabile alternativo consentito

38. ***Deve partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente l'ammontare della correzione di un errore determinante. L'informazione comparativa deve essere presentata come esposta nel bilancio dell'esercizio precedente. Deve essere presentata informativa aggiuntiva pro forma, secondo quanto previsto dal paragrafo 34, a meno che ciò non sia possibile.***

39. L'effetto della correzione dell'errore determinante deve partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente. Tuttavia, informazioni aggiuntive devono essere fornite, spesso sotto forma di colonne separate, per mostrare l'utile o la perdita dell'esercizio corrente e di ogni esercizio precedente come se l'errore determinante fosse stato corretto nell'esercizio nel quale venne commesso. Può essere necessario applicare questo trattamento contabile in paesi nei quali i bilanci devono comprendere un'informazione comparativa che deve concordare con i bilanci presentati negli esercizi precedenti.

40. ***L'impresa deve indicare:***

(a) ***la natura dell'errore determinante;***

(b) ***l'ammontare della correzione rilevata nell'utile o nella perdita dell'esercizio corrente; e***

(c) ***l'ammontare della correzione imputato a ciascun esercizio per il quale viene presentata un'informativa pro forma e l'ammontare della correzione relativa a esercizi che precedono quelli inclusi nell'informativa pro forma. Se risulta impossibile presentare l'informativa pro forma, tale fatto deve essere indicato.***

CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI

41. Gli utilizzatori devono poter comparare i bilanci dell'impresa nel tempo per identificare l'andamento della sua situazione patrimoniale-finanziaria, l'andamento economico e i flussi finanziari. Perciò, di norma, in ogni esercizio devono essere adottati i medesimi principi contabili.

42. ***Un cambiamento di principio contabile deve essere adottato solo se richiesto dalla legge, o da un organismo preposto alla statuizione dei Principi contabili, o se il cambiamento porterà a una presentazione più appropriata di fatti od operazioni nel bilancio dell'impresa.***

43. Una presentazione più appropriata di fatti od operazioni nel bilancio si verifica quando il nuovo principio contabile comporta un'informazione più significativa o attendibile sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sull'andamento economico o sui flussi finanziari dell'impresa.

44. ***Le seguenti situazioni non rappresentano cambiamenti di principi contabili:***

(a) ***l'adozione di un principio contabile per fatti od operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti o dalle operazioni precedentemente verificatisi; e***

(b) ***l'adozione di un nuovo principio contabile per fatti od operazioni che non si sono mai verificati precedentemente o che non erano rilevanti.***

L'adozione iniziale di un principio che comporti la rivalutazione di beni secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, o dello IAS 38, Attività immateriali, rappresenta un cambiamento di principio contabile ma viene trattata come una rivalutazione in conformità a quanto previsto dallo IAS 16 o dallo IAS 38 e non come previsto dal presente Principio. Perciò, i paragrafi da 49 a 57 del presente Principio non si applicano a tali cambiamenti di principio contabile.

45. Un cambiamento di principio contabile si applica retroattivamente o prospetticamente secondo quanto previsto dal presente Principio. L'applicazione retroattiva implica che il nuovo principio contabile sia applicato a fatti od operazioni come se questo fosse sempre stato applicato. Perciò, il principio contabile deve essere applicato a fatti e operazioni a partire dalla data di origine di tali elementi. L'applicazione prospettica significa che il nuovo principio contabile viene applicato ai fatti e alle operazioni verificatisi dopo la data del cambiamento. Nessuna rettifica relativa agli esercizi precedenti deve essere effettuata sui saldi di apertura degli utili portati a nuovo né sull'utile o perdita dell'esercizio corrente perché i saldi esistenti non devono essere ricalcolati. Il nuovo principio contabile, comunque, deve essere applicato ai saldi esistenti a partire dalla data del cambiamento. Per esempio, un'impresa può decidere di cambiare il suo principio contabile per gli oneri finanziari e capitalizzare quei costi in conformità con il trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 23, Oneri finanziari. In una applicazione prospettica, il nuovo principio si applica solamente agli oneri finanziari sostenuti dopo la data di cambiamento del principio contabile.

N. 8

Adozione di un Principio contabile internazionale

46. ***Un cambiamento di principio contabile conseguente all'adozione di un Principio contabile internazionale deve essere contabilizzato secondo quanto previsto dalle eventuali specifiche disposizioni transitorie di quel Principio contabile internazionale. In assenza di disposizioni transitorie, il cambiamento di principio contabile deve essere applicato secondo quanto previsto dal trattamento contabile di riferimento esposto nei paragrafi 49, 52 e 53 o con il trattamento contabile alternativo consentito esposto nei paragrafi 54, 56 e 57.***

47. Le disposizioni transitorie di un Principio contabile internazionale possono richiedere un'applicazione retroattiva o prospettica del cambiamento di principio contabile.

48. Se un'impresa non ha adottato un nuovo Principio contabile internazionale già pubblicato dallo International Accounting Standards Committee ma non ancora in vigore, si incoraggia tale impresa a indicare la natura del prossimo cambiamento di principio contabile e una stima dell'effetto del cambiamento sul suo utile o sulla sua perdita e sulla sua situazione patrimoniale-finanziaria.

Altri cambiamenti di principi contabili — Trattamento contabile di riferimento

49. ***Un cambiamento di principio contabile deve essere applicato retroattivamente a meno che l'ammontare delle eventuali rettifiche derivanti che si riferiscono a esercizi precedenti non sia determinabile con ragionevolezza. Qualsiasi rettifica che ne derivi deve essere rilevata come rettifica al saldo d'apertura degli utili portati a nuovo. L'informazione comparativa deve essere riscritta, a meno che ciò non sia possibile*** [1]***.***

50. Il bilancio, compresa l'informazione comparativa per gli esercizi precedenti, deve essere presentato come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato. L'informazione comparativa deve perciò essere rivista allo scopo di tenere conto del nuovo principio contabile. L'ammontare della rettifica relativa a esercizi precedenti a quelli inclusi nell'informazione comparativa deve modificare il saldo di apertura degli utili portati a nuovo del primo esercizio presentato. Qualsiasi altra informazione riferita a esercizi precedenti, come le serie storiche dei dati finanziari, deve essere rivista.

51. La riscrittura dell'informazione comparativa non comporta necessariamente la correzione dei bilanci approvati dagli azionisti o depositati o presentati alle autorità di sorveglianza. Le leggi nazionali possono, tuttavia, richiedere la modifica di tali bilanci.

52. ***Il cambiamento di principio contabile deve essere applicato prospetticamente quando l'ammontare della rettifica al saldo d'apertura di utili portati a nuovo richiesta dal paragrafo 49 non può essere determinato con ragionevolezza.***

53. ***Quando un cambiamento di principio contabile ha un effetto rilevante sull'esercizio corrente o su eventuali esercizi precedenti presentati, o può avere un effetto rilevante sugli esercizi successivi, l'impresa deve indicare:***

(a) ***i motivi del cambiamento;***

(b) ***l'ammontare della rettifica per l'esercizio corrente e per ciascun esercizio presentato;***

(c) ***l'ammontare della rettifica relativa agli esercizi precedenti a quelli inclusi nell'informazione comparativa; e***

(d) ***il fatto che l'informazione comparativa è stata riscritta o che ciò non è stato possibile.***

---

[2] L'Interpretazione SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale, ritiene che non sia corretto rilevare l'effetto cumulativo dei cambiamenti derivanti dal passaggio dai Principi contabili nazionali agli IAS nel conto economico (ossia, il trattamento contabile alternativo consentito previsto dallo IAS 8.54 non è applicabile alla prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale).

N. 10

Altri cambiamenti di principi contabili — Trattamento contabile alternativo consentito

54. ***Un cambiamento di principio contabile deve essere applicato retroattivamente a meno che l'ammontare di eventuali rettifiche che emergono negli esercizi precedenti non sia determinabile con ragionevolezza. Tali rettifiche che emergono negli esercizi devono partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente. L'informazione comparativa deve essere presentata come esposta nel bilancio dell'esercizio precedente. L'informazione aggiuntiva pro forma comparativa, preparata secondo quanto previsto dal paragrafo 49, deve essere presentata, a meno che ciò non sia possibile*** [2]**.**

55. Le rettifiche derivanti da un cambiamento di principio contabile devono partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio. Tuttavia un'informazione aggiuntiva pro forma comparativa deve essere presentata, per esempio, utilizzando colonne separate, allo scopo di esporre l'utile o la perdita e la situazione patrimoniale-finanziaria dell'esercizio corrente e di eventuali esercizi precedenti presentati come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato. Può essere necessario applicare questo trattamento contabile in quei Paesi nei quali il bilancio deve contenere un'informazione comparativa che sia conforme con i bilanci pubblicati in esercizi precedenti.

56. ***Il cambiamento di principio contabile deve essere applicato prospetticamente quando l'ammontare che deve partecipare alla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente, richiesto dal paragrafo 54, non può essere determinato con ragionevolezza.***

57. ***Quando un cambiamento di principio contabile ha un effetto rilevante sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente presentato, o può avere effetti rilevanti su esercizi successivi, l'impresa deve indicare:***

(a) ***i motivi del cambiamento;***

(b) ***l'ammontare della rettifica inclusa nell'utile o nella perdita dell'esercizio corrente; e***

(c) ***l'ammontare della rettifica inclusa in ogni esercizio per il quale viene presentata l'informativa pro forma e l'ammontare della rettifica relativa a esercizi precedenti a quelli inclusi nell'informazione comparativa. Se non è possibile presentare l'informazione pro forma, tale fatto deve essere indicato.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

58. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 10 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1999)

Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel marzo 1999 ed entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000.

INTRODUZIONE

Lo IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, sostituisce quelle parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che non sono ancora state sostituite dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Il nuovo Principio effettua le seguenti limitate modifiche:

(a) nuova informativa di bilancio circa la data di autorizzazione alla pubblicazione del bilancio;

(b) eliminazione dell'opzione a rilevare una passività per i dividendi riferiti al risultato dell'esercizio esposto nel bilancio che sono proposti o deliberati dopo la data di riferimento del bilancio ma prima che sia autorizzata la pubblicazione dello stesso. Un'impresa può fornire l'informazione richiesta su tali dividendi o sul prospetto di stato patrimoniale come voce separata di patrimonio netto oppure nelle note al bilancio;

---

[2] L'Interpretazione SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale, ritiene che non sia corretto rilevare l'effetto cumulativo dei cambiamenti derivanti dal passaggio dai Principi contabili nazionali agli IAS nel conto economico (ossia, il trattamento contabile alternativo consentito previsto dallo IAS 8.54 non è applicabile alla prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale).

N. 10

(c) conferma che l'impresa deve aggiornare l'informativa concernente situazioni esistenti alla data di riferimento del bilancio alla luce di qualsiasi nuova informazione sulle stesse che riceve dopo la data di riferimento del bilancio in merito a tali situazioni;

(d) eliminazione della disposizione di rettificare il bilancio nel caso in cui un fatto intervenuto dopo la data di riferimento del bilancio indichi che il postulato della continuità aziendale non è appropriato per parte dell'impresa. Secondo le disposizioni dello IAS 1, Presentazione del bilancio, il postulato della continuità aziendale si applica a un'impresa considerata nel suo insieme;

(e) alcune puntualizzazioni relative agli esempi di fatti che comportano una rettifica e fatti che non comportano alcuna rettifica; e

(f) alcuni miglioramenti stilistici.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1
Definizioni	2-6
Rilevazione e valutazione	7-12
Fatti successivi che comportano una rettifica	7-8
Fatti successivi che non comportano rettifica	9-10
Dividendi	11-12
Continuità aziendale	13-15
Informazioni integrative	16-21
Data di autorizzazione alla pubblicazione	16-17
Aggiornamento delle informazioni concernenti le condizioni alla data di riferimento del bilancio	18-19
Fatti successivi che non comportano rettifica	20-21
Data di entrata in vigore	22-23

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di prescrivere:

(a) quando un'impresa deve rettificare il proprio bilancio a seguito di fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio; e

(b) l'informativa che l'impresa deve fornire alla data in cui il bilancio è stato autorizzato alla pubblicazione in relazione ai fatti verificatisi dopo la data di riferimento del bilancio.

Il Principio prescrive, inoltre, che l'impresa non deve preparare il proprio bilancio secondo i criteri propri di un'impresa in funzionamento se i fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio indicano che il postulato della continuità aziendale non è più appropriato.

N. 10

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella contabilizzazione e nell'informativa dei fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio.***

DEFINIZIONI

2. ***I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati di seguito specificati:***

Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio sono quei fatti, sia favorevoli sia sfavorevoli, che si verificano tra la data di riferimento del bilancio e la data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione. Possono essere identificate due tipologie di fatti:

(a) ***quelli che forniscono evidenze circa le situazioni esistenti alla data di riferimento del bilancio (fatti successivi che comportano una rettifica); e***

(b) ***quelli che sono indicativi di situazioni sorte dopo la data di riferimento del bilancio (fatti successivi che non comportano una rettifica).***

3. Il processo previsto per l'autorizzazione alla pubblicazione del bilancio può variare a seconda della struttura della direzione aziendale, delle disposizioni statutarie e delle procedure seguite nel preparare e nel redigere il bilancio.

4. In alcuni casi, un'impresa è tenuta a presentare il bilancio agli azionisti per l'approvazione dopo che lo stesso è già stato pubblicato. In tali circostanze, il bilancio è autorizzato alla pubblicazione alla data dell'emissione iniziale, non alla data in cui gli azionisti approvano il bilancio.

Esempio

La direzione aziendale di un'impresa completa in data 28 febbraio 20X2 la bozza del bilancio per l'esercizio chiuso il 31 dicembre 20X1. Il 18 marzo 20X2, il consiglio di amministrazione prende in esame il bilancio e ne autorizza la pubblicazione. L'impresa rende noti l'utile realizzato e altre selezionate informazioni finanziarie in data 19 marzo 20X2. Il bilancio è reso disponibile agli azionisti e al pubblico il 1º aprile 20X2. L'assemblea annuale degli azionisti approva il bilancio il 15 maggio 20X2 e il bilancio così approvato è, quindi, depositato presso l'autorità di controllo il 17 maggio 20X2.

Il bilancio è autorizzato alla pubblicazione il 18 marzo 20X2 (data di autorizzazione alla pubblicazione da parte del Consiglio di Amministrazione).

5. In alcuni casi, la direzione aziendale di un'impresa è tenuta a presentare per approvazione il proprio bilancio a un organo di sorveglianza (composto solamente da amministratori non esecutivi). In tali casi, il bilancio è autorizzato alla pubblicazione quando la direzione aziendale ne autorizza la presentazione all'organo di sorveglianza.

Esempio

In data 18 marzo 20X2, la direzione aziendale di un'impresa presenta il bilancio al suo organo di sorveglianza. L'organo di sorveglianza è composto solo da amministratori non esecutivi e può comprendere rappresentative sindacali e altri interessi esterni all'impresa. L'organo di sorveglianza approva il bilancio in data 26 marzo 20X2. Il bilancio è reso disponibile agli azionisti e al pubblico il 1º aprile 20X2. L'assemblea annuale degli azionisti riceve il bilancio in data 15 marzo 20X2 e il bilancio è, quindi, depositato all'autorità di controllo il 17 maggio 20X2.

Il bilancio è autorizzato alla pubblicazione in data 18 marzo 20X2 (data dell'autorizzazione da parte della direzione aziendale per la presentazione all'organo di sorveglianza).

6. I fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio includono tutti gli eventi verificatisi sino alla data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione, anche se questi eventi si verificano dopo la pubblicazione di un annuncio dell'utile d'esercizio o di altre informazioni finanziarie selezionate.

N. 10

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Fatti successivi che comportano una rettifica

7. ***Un'impresa deve rettificare gli importi rilevati nel bilancio per riflettere i fatti successivi che comportano una rettifica.***

8. Quelli che seguono sono esempi di fatti successivi che comportano una rettifica. Questi impongono all'impresa di rettificare gli importi rilevati nel bilancio o di rilevare poste non precedentemente rilevate:

   (a) la conclusione dopo la data di riferimento del bilancio di una causa legale che, poiché conferma che l'impresa già aveva un'obbligazione alla data di riferimento del bilancio, richiede all'impresa medesima di rettificare un accantonamento già rilevato o di rilevare un accantonamento invece di indicare solamente l'esistenza di una passività potenziale;

   (b) la conoscenza di informazioni dopo la data di riferimento del bilancio che indicano che un'attività aveva subito una riduzione durevole di valore alla data di riferimento del bilancio medesimo, o che l'importo di una perdita durevole di valore di quell'attività precedentemente rilevata deve essere rettificato. Per esempio:

      (i) il fallimento di un cliente che si verifica dopo la data di riferimento del bilancio solitamente conferma che una perdita di valore di un credito commerciale esisteva già alla data di riferimento del bilancio e che l'impresa deve rettificare il valore contabile della voce crediti commerciali; e

      (ii) la vendita di scorte dopo la data di riferimento del bilancio può fornire evidenza del loro valore netto di realizzo alla data di riferimento del bilancio;

   (c) la determinazione dopo la data di riferimento del bilancio di costi, o di ricavi di attività acquistate o vendute, prima della data di riferimento del bilancio;

   (d) la determinazione dopo la data di riferimento del bilancio dell'importo di compartecipazione agli utili o di bonus da erogare, se l'impresa alla data di riferimento del bilancio aveva un'obbligazione legale o implicita a effettuare tali pagamenti per effetto di fatti precedenti a tale data (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti); e

   (e) la scoperta di frodi o errori che dimostrano che il bilancio non era corretto.

Fatti successivi che non comportano rettifica

9. ***Un'impresa non deve rettificare gli importi rilevati nel proprio bilancio per riflettere i fatti successivi che non comportano rettifica.***

10. Un esempio di un fatto successivo che non comporta rettifica è un calo del valore di mercato degli investimenti tra la data di riferimento del bilancio e la data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione. Cali nel valore di mercato solitamente non fanno riferimento alla condizione degli investimenti alla data di riferimento del bilancio, ma riflettono circostanze che si sono verificate nell'esercizio successivo. Di conseguenza, un'impresa non rettifica il valore degli investimenti nel proprio bilancio. Analogamente, l'impresa non aggiorna l'informativa circa il valore degli investimenti alla data di riferimento del bilancio, sebbene ciò possa comportare la necessità di fornire informazioni aggiuntive secondo le disposizioni del paragrafo 20.

Dividendi

11. ***Se vengono proposti o deliberati dividendi ai possessori di strumenti rappresentativi di patrimonio netto (come definito nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione in bilancio e informazioni integrative) dopo la data di riferimento del bilancio, un'impresa non deve rilevare tali dividendi come una passività alla data di riferimento del bilancio.***

N. 10

12. Lo IAS 1, Presentazione del bilancio, richiede che l'impresa evidenzi l'importo dei dividendi che sono stati proposti o deliberati dopo la data di riferimento del bilancio ma prima che il bilancio sia stato autorizzato alla pubblicazione. Lo IAS 1 permette all'impresa di fornire tale informazione alternativamente:

(a) sul prospetto dello stato patrimoniale come una voce separata del patrimonio netto; o

(b) nelle note al bilancio.

CONTINUITÀ AZIENDALE

13. ***Un'impresa non deve preparare il proprio bilancio seguendo i criteri propri di un'azienda in funzionamento se la direzione aziendale decide dopo la data di riferimento del bilancio di porre l'impresa in liquidazione o di cessare l'attività o che non ha altra realistica alternativa a ciò.***

14. Il peggioramento dei risultati operativi e della situazione patrimoniale-finanziaria dopo la data di riferimento del bilancio può essere indice del bisogno di considerare se il postulato della continuità aziendale risulti ancora appropriato. Se il postulato della continuità aziendale non è più appropriato, l'effetto è così penetrante che il presente Principio richiede una modifica fondamentale dei criteri contabili di base piuttosto che una rettifica degli importi rilevati in conformità all'originale criterio di contabilizzazione.

15. Lo IAS 1, Presentazione del bilancio, richiede alcune informazioni se:

(a) il bilancio non è preparato secondo il criterio della continuità aziendale; o

(b) la direzione aziendale è a conoscenza di rilevanti incertezze connesse a eventi o a situazioni che possono mettere in serio dubbio la capacità dell'impresa di rimanere in funzionamento. Gli eventi o condizioni che richiedono tale informativa possono sorgere dopo la data di riferimento del bilancio.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Data di autorizzazione alla pubblicazione

16. ***Un'impresa deve indicare la data in cui il bilancio è stato autorizzato alla pubblicazione e chi ne ha dato l'autorizzazione. Se i soci dell'impresa o altri soggetti hanno la facoltà di rettificare il bilancio dopo la pubblicazione, l'impresa deve indicare tale fatto.***

17. È importante per gli utilizzatori conoscere quando il bilancio è stato autorizzato alla pubblicazione, poiché il bilancio non riflette gli eventi verificatisi dopo quella data.

Aggiornamento delle informazioni concernenti le condizioni alla data di riferimento del bilancio

18. ***Se un'impresa riceve dopo la data di riferimento del bilancio informazioni riguardanti situazioni esistenti alla data di riferimento del bilancio, deve aggiornare l'informativa relativa a tali situazioni, alla luce delle nuove conoscenze.***

19. In alcune circostanze, un'impresa necessita di aggiornare l'informativa contenuta nel proprio bilancio al fine di riflettere l'informazione ricevuta dopo la data di riferimento del bilancio, persino quando l'informazione non incide sui valori che l'impresa rileva nel proprio bilancio. Un esempio della necessità di aggiornare l'informativa si ha quando si viene a conoscenza, dopo la data di riferimento del bilancio, di una passività potenziale già esistente alla data di riferimento del bilancio. L'impresa, oltre a considerare se debba, secondo le disposizioni dello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, rilevare un accantonamento, aggiorna la propria informativa riguardo la passività potenziale alla luce di tale conoscenza.

N. 10

Fatti successivi che non comportano rettifica

20. ***Qualora fatti successivi che non comportano rettifica siano di importanza tale che la loro omessa indicazione pregiudicherebbe la capacità degli utilizzatori del bilancio di effettuare valutazioni e decisioni corrette, l'impresa deve evidenziare per ciascuna significativa categoria di fatti successivi che non comportano rettifica le seguenti informazioni:***

(a) ***la natura dell'evento; e***

(b) ***una stima dei connessi effetti finanziari, o la dichiarazione che tale stima non può essere effettuata.***

21. Quelli che seguono sono esempi di fatti successivi che non comportano rettifica e che possono essere di importanza tale che la loro omessa informazione pregiudicherebbe la capacità degli utilizzatori del bilancio di effettuare valutazioni e assumere decisioni corrette:

(a) un'importante aggregazione di imprese dopo la data di riferimento del bilancio (lo IAS 22, Aggregazioni di imprese, richiede in tali casi specifiche evidenziazioni) o la dismissione di un'importante controllata;

(b) la comunicazione di un piano che prevede la cessazione di un'attività, dismissione di attività o estinzione di passività attribuibili a un'attività destinata a cessare o la stipulazione di accordi vincolanti a vendere tali attività o estinguere tali passività (vedere IAS 35, Attività destinate a cessare);

(c) importanti acquisti e dismissioni di attività, o espropri di importanti attività da parte delle autorità pubbliche;

(d) la distruzione dovuta a un incendio di un importante impianto produttivo dopo la data di riferimento del bilancio;

(e) la comunicazione o l'inizio dell'attuazione di un'importante ristrutturazione (vedere IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali);

(f) importanti operazioni su azioni ordinarie eprevedibili operazioni su azioni ordinarie avvenute dopo la data di riferimento del bilancio (lo IAS 33, Utile per azione, incoraggia l'impresa a inserire in bilancio una descrizione di tali operazioni che non rappresentino solo trasferimento di riserve a capitale o frazionamento di azioni);

(g) abnormi variazioni dei prezzi delle attività o dei tassi di cambio in valuta estera avvenuti dopo la data di riferimento del bilancio;

(h) variazioni delle aliquote fiscali o delle norme tributarie emanate o comunicate dopo la data di riferimento del bilancio che hanno un effetto significativo sulle attività e passività fiscali correnti e differite (vedere IAS 12, Imposte sul reddito);

(i) assunzione di significativi impegni o passività potenziali, per esempio tramite assunzione di significativi impegni per garanzie; e

(j) l'inizio di rilevanti contenziosi derivanti esclusivamente da fatti che si sono verificati dopo la data di riferimento del bilancio.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

22. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.***

23. Nel 1998, lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, ha sostituito le parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, che trattavano le passività e attività potenziali. Il presente Principio sostituisce la restante parte di quel Principio.

N. 11

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 11 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Commesse a lungo termine

Il presente Principio contabile internazionale così come rivisto sostituisce lo IAS 11, La contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato dal Board nel marzo 1978. Il Principio rivisto è entrato in vigore per i bilanci a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato il paragrafo 45. Il testo così modificato entra in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-6
Combinazioni e suddivisioni di commessea lungo termine	7-10
Ricavi di commessa	11-15
Costi di commessa	16-21
Rilevazione di ricavi e costi di commessa	22-35
Rilevazione di perdite attese	36-37
Cambiamenti nelle stime	38
Informazioni integrative	39-45
Data di entrata in vigore	46

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei ricavi e dei costi relativi alle commesse a lungo termine. Data la natura delle operazioni svolte nelle commesse a lungo termine, la data in cui inizia l'attività prevista dal contratto e la data di completamento della commessa hanno luogo in esercizi differenti. Il problema principale nella contabilizzazione di commesse a lungo termine è, perciò, l'attribuzione dei ricavi e dei costi agli esercizi contabili nei quali il lavoro della commessa è svolto. Il presente Principio utilizza i criteri di rilevazione stabiliti nel Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio d'esercizio per determinare quando i ricavi e i costi di commessa devono essere imputati come ricavi e costi nel conto economico. Esso fornisce anche una indicazione pratica per l'applicazione di questi criteri.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle commesse a lungo termine nei bilanci degli appaltatori.***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 11, La contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato nel 1978.

N. 11

DEFINIZIONI

3. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

La commessa a lungo termine è un contratto stipulato specificamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.

La commessa a prezzo predeterminato è una commessa a lungo termine nella quale l'appaltatore pattuisce un prezzo predeterminato, o una quota predeterminata per unità di prodotto soggetto, in alcuni casi, a clausole di revisione dei prezzi.

La commessa a margine garantito è una commessa a lungo termine nella quale all'appaltatore vengono rimborsati costi concordati o altrimenti definiti, con l'aggiunta di una percentuale su questi costi o di un compenso predeterminato.

4. Una commessa a lungo termine può essere stipulata per la costruzione di un singolo bene, quale un ponte, un edificio, una diga, una conduttura, una strada, una nave o una galleria. Una commessa a lungo termine può anche riguardare la costruzione di un insieme di beni che sono strettamente connessi o interdipendenti in termini di progettazione, tecnologia e funzione o della loro destinazione o utilizzazione finale; esempi di tali commesse comprendono quelle stipulate per la costruzione di raffinerie e altre parti complesse di impianti o macchinari.

5. Per le finalità del presente Principio, le commesse a lungo termine comprendono:

(a) commesse per la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione del bene, quali quelle per i servizi di capoprogetto e di architetti; e

(b) commesse per la distruzione o per il rifacimento di beni, e la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.

6. Le commesse a lungo termine possono essere pattuite in vari modi che, per le finalità del presente Principio, si classificano come commesse a prezzo predeterminato e commesse a margine garantito. Alcune commesse a lungo termine possono avere caratteristiche sia della commessa a prezzo predeterminato sia di quello a margine garantito; è il caso, per esempio, di una commesse a margine garantito con un prezzo massimo concordato. In tali casi, l'appaltatore deve prendere in considerazione tutte le condizioni previste nei paragrafi 23 e 24 per determinare quando rilevare i ricavi e i costi di commessa.

COMBINAZIONI E SUDDIVISIONI DI COMMESSE A LUNGO TERMINE

7. Le disposizioni del presente Principio sono normalmente applicate distintamente per ciascuna commessa a lungo termine. In certi casi, comunque, è necessario applicare il Principio agli elementi di una singola commessa separatamente identificabili, o a un gruppo di commesse, allo scopo di riflettere il contenuto di una commessa o di un gruppo di commesse.

8. ***Quando una commessa si riferisce a vari beni, la costruzione di ciascun bene deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:***

(a) ***sono state presentate offerte distinte per ciascun bene;***

(b) ***ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa a ciascun bene; e***

(c) ***si possono identificare i costi e i ricavi di ciascun bene.***

9. ***Un gruppo di commesse, sia con un singolo sia con più di un committente, deve essere trattato come una singola commessa a lungo termine quando:***

(a) ***il gruppo di commesse è negoziato come un unico pacchetto;***

(b) ***le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un progetto singolo con un margine di profitto globale; e***

N. 11

(c) ***le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua.***

10. ***Una commessa può prevedere la costruzione di un bene ulteriore a discrezione del committente o può essere modificata per includere la costruzione di un bene ulteriore. La costruzione del bene ulteriore deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:***

(a) ***il bene differisce significativamente nella progettazione, nella tecnologia o nella funzione dal bene o dai beni, previsti nella commessa originaria; o***

(b) ***il prezzo del bene è stabilito senza considerare il prezzo della commessa originaria.***

RICAVI DI COMMESSA

11. ***I ricavi di commessa devono comprendere:***

(a) ***il valore iniziale di ricavi concordati nel contratto; e***

(b) ***le varianti nel lavoro di commessa, le revisioni prezzi richieste e i pagamenti di incentivi:***

(i) ***nella misura in cui è probabile che essi rappresentino ricavi veri e propri; e***

(ii) ***se questi possono essere valutati con attendibilità.***

12. I ricavi di commessa devono essere valutati sulla base del fair value (valore equo) della remunerazione percepita o spettante. La determinazione dei ricavi di commessa è influenzata da varie situazioni di incertezza che dipendono dall'esito di eventi futuri. Le stime, spesso, devono essere riviste nel momento in cui gli eventi si verificano e le incertezze si chiariscono. L'ammontare dei ricavi di commessa, perciò, può aumentare o diminuire da un esercizio al successivo. Per esempio:

(a) un appaltatore e un committente possono concordare variazioni o revisioni prezzi che aumentano o diminuiscono i ricavi di commessa in un esercizio successivo a quello nel quale la commessa venne inizialmente concordata;

(b) l'ammontare dei ricavi stabiliti in una commessa stipulata a prezzo predeterminato può aumentare come risultato di clausole di revisione prezzi;

(c) l'ammontare dei ricavi di commessa può diminuire come risultato delle penalità derivanti da ritardi causati dall'appaltatore nel completamento della commessa; o

(d) quando una commessa a prezzo predeterminato prevede un prezzo predeterminato per unità di prodotto i ricavi di commessa aumentano all'aumentare del numero di unità prodotte.

13. Una variante è una richiesta del committente che modifica l'oggetto del lavoro che deve essere svolto in base al contratto. Una variazione può portare a un aumento o a una diminuzione nei ricavi di commessa. Esempi di variazioni sono i cambiamenti di specifiche o di progettazione del bene e cambiamenti nella durata della commessa. Una variazione deve essere inclusa nei ricavi di commessa se:

(a) è probabile che il committente approverà la variazione e l'ammontare del ricavo che ne deriva; e

(b) l'ammontare del ricavo può essere determinato con attendibilità.

14. Con una richiesta di revisione prezzi l'appaltatore cerca di ottenere dal committente, o da terzi, un ammontare a titolo di rimborso per costi non compresi nel prezzo contrattuale. Una richiesta di revisione prezzi può derivare, per esempio, da ritardi causati dal committente, da errori nelle specifiche o nella progettazione e da variazioni contestate nei lavori di commessa. La determinazione dell'ammontare dei ricavi derivanti da richiesta di revisione prezzi è soggetta a un elevato grado di incertezza e spesso dipende dall'esito di negoziazioni. Perciò, le richieste di revisione vengono incluse nei ricavi di commessa solo quando:

(a) le negoziazioni hanno raggiunto una fase avanzata tale che è probabile che il committente accetti le richieste di revisione; e

(b) il probabile ammontare che sarà accettato dal committente può essere determinato con attendibilità.

15. Gli incentivi sono ammontari addizionali corrisposti all'appaltatore se sono stati raggiunti o superati livelli prefissati di prestazioni. Per esempio, un contratto può prevedere il pagamento di un incentivo all'appaltatore in caso di completamento anticipato della commessa. Gli incentivi vengono inclusi nei ricavi di commessa quando:

(a) la commessa è così avanzata che è probabile che i risultati fissati saranno raggiunti o superati; e

(b) l'ammontare degli incentivi può essere determinato con attendibilità.

COSTI DI COMMESSA

16. ***I costi di commessa devono comprendere:***

(a) ***i costi che si riferiscono direttamente alla commessa specifica;***

(b) ***i costi che sono attribuibili all'attività di commessa in generale e che possono essere allocati alla commessa stessa; e***

(c) ***qualunque altro costo che può essere specificatamente addebitato al committente sulla base delle clausole contrattuali.***

17. I costi che si riferiscono direttamente a una particolare commessa comprendono:

(a) i costi inerenti al cantiere, inclusa la supervisione del luogo;

(b) i costi dei materiali utilizzati nella costruzione;

(c) l'ammortamento degli impianti e macchinari impiegati nella commessa;

(d) i costi di spostamento degli impianti, macchinari e materiali al e dal luogo d'esecuzione della commessa;

(e) i costi di locazione di impianti e macchinari;

(f) i costi di progettazione e assistenza tecnica che sono direttamente connessi alla commessa;

(g) i costi stimati per lavori di modifica, compresi i costi di garanzia attesi; e

(h) le richieste danni da parte di terzi.

Questi costi possono essere ridotti da eventuali proventi non inclusi nei ricavi di commessa, quali, per esempio, i proventi dalla vendita di eccedenze di materiali e la cessione di impianti e macchinari al termine della commessa.

18. I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a particolari commesse comprendono:

(a) l'assicurazione;

(b) i costi di progettazione e assistenza tecnica non direttamente connessi a una specifica commessa; e

(c) le spese generali di commessa.

Tali costi devono essere imputati impiegando criteri sistematici e razionali e devono essere applicati coerentemente a tutti i costi che hanno caratteristiche simili. L'imputazione deve basarsi sul livello ordinario dell'attività di costruzione. Le spese generali di commessa devono comprendere costi quali la preparazione e la gestione delle remunerazioni del personale di commessa. I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a specifiche commesse devono includere anche gli oneri finanziari quando l'appaltatore adotta il trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 23, Oneri finanziari.

19. I costi che sono specificamente addebitabili al committente come previsto nelle clausole contrattuali possono includere alcuni costi generali di amministrazione e i costi di sviluppo il cui rimborso sia stabilito nelle clausole contrattuali.

N. 11

20. I costi che non possono essere attribuiti all'attività di commessa o che non possono essere imputati a una commessa devono essere esclusi dai costi di una commessa a lungo termine. Tali costi comprendono:

(a) i costi generali amministrativi il cui rimborso non sia previsto nel contratto;

(b) i costi di vendita;

(c) i costi di ricerca e sviluppo il cui rimborso non sia previsto nel contratto; e

(d) l'ammortamento di impianti e macchinari non utilizzati in una particolare commessa.

21. I costi di commessa devono comprendere i costi attribuibili a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. Tuttavia, anche i costi che sono direttamente connessi a una commessa e che sono sostenuti per assicurarsi la commessa devono essere inclusi come parte dei costi di commessa se possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità e se è probabile che la commessa sarà ottenuta. Quando i costi sostenuti per ottenere una commessa sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti, essi non devono essere compresi nei costi di commessa quando la commessa è ottenuta in un esercizio successivo.

RILEVAZIONE DI RICAVI E COSTI DI COMMESSA

22. ***Quando il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità, i ricavi e i costi di commessa riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati rispettivamente come ricavo e costo in relazione allo stato di avanzamento dell'attività di commessa alla data di riferimento del bilancio. Una perdita attesa dalla commessa a lungo termine deve essere rilevata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.***

23. ***Nel caso di commesse a prezzo predeterminato, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:***

(a) ***i ricavi totali della commessa possono essere determinati con attendibilità;***

(b) ***è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa;***

(c) ***sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa sia lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere misurati con attendibilità; e***

(d) ***i costi di commessa attribuibili alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.***

24. ***Nel caso di una commessa a margine garantito, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:***

(a) ***è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa; e***

(b) ***i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o no specificamente rimborsabili, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità.***

25. La rilevazione dei ricavi e dei costi con riferimento allo stato di avanzamento di una commessa è spesso definito metodo della percentuale di completamento. Secondo questo metodo, i ricavi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti per giungere allo stato di avanzamento, imputando al conto economico i ricavi, i costi e i profitti che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato. Questo metodo fornisce utili informazioni sull'avanzamento dell'attività di commessa e sui risultati ottenuti in un esercizio.

26. Secondo il metodo della percentuale di completamento, il ricavo di commessa deve essere imputato come ricavo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro è svolto. I costi di commessa sono solitamente imputati come costo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro al quale essi si riferiscono è svolto. Tuttavia, qualsiasi eccedenza attesa di costi totali di commessa sui ricavi totali della commessa deve essere imputata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.

27. Un appaltatore può avere sostenuto costi di commessa relativi ad attività future della commessa. Tali costi di commessa sono rilevati come attività purché sia probabile che essi saranno recuperati. Tali costi rappresentano un importo dovuto dal committente e spesso sono classificati come lavori in corso di commessa.

28. Il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa. Tuttavia, quando si manifesta un'incertezza sulla recuperabilità di un ammontare già incluso nei ricavi di commessa e già imputato nel conto economico, l'ammontare inesigibile o l'ammontare riguardo al quale il recupero è divenuto improbabile deve essere rilevato come costo invece che come rettifica dell'ammontare dei ricavi di commessa.

29. L'impresa è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo avere stipulato un contratto di commessa se esso stabilisce:

(a) i diritti che ciascuna parte può far valere sul bene che deve essere costruito;

(b) il corrispettivo previsto; e

(c) i modi e i tempi del pagamento.

È anche solitamente necessario per l'impresa avere un efficace sistema interno di previsione finanziaria e di controllo di gestione. L'impresa deve esaminare e, se necessario, rivedere le stime dei ricavi e dei costi di commessa ai diversi stadi di avanzamento della commessa stessa. La necessità di tali revisioni non implica necessariamente che il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità.

30. Lo stato di avanzamento di una commessa può essere determinato in vari modi. L'impresa deve adottare il metodo che misuri attendibilmente il lavoro svolto. A seconda della natura della commessa, i metodi possono includere:

(a) la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per lavori svolti fino alla data di riferimento e i costi totali stimati di commessa;

(b) ispezioni del lavoro svolto;

(c) il completamento di una quantità fisica del lavoro di commessa.

Gli acconti e gli anticipi ricevuti dai committenti spesso non riflettono il lavoro svolto.

31. Quando lo stato di avanzamento è determinato con riferimento ai costi di commessa sostenuti a quella data, solo costi di commessa riferibili al lavoro svolto possono essere inclusi nei costi sostenuti a quella data. Esempi di costi di commessa che devono essere esclusi sono:

(a) i costi di commessa che riguardano attività future della commessa, quali i costi di materiali consegnati in un luogo di svolgimento della commessa o immagazzinati per essere impiegati in una commessa ma non ancora installati, utilizzati o applicati nelle prestazioni di commessa, a meno che i materiali siano stati preparati specificatamente per la commessa; e

(b) i pagamenti effettuati in anticipo a sub-appaltatori per il lavoro svolto in sub-appalto.

32. ***Quando il risultato di una commessa a lungo termine non può essere stimato con attendibilità:***

(a) ***i ricavi devono essere rilevati solo nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati; e***

(b) ***i costi di commessa devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.***

Una perdita attesa su una commessa a lungo termine deve essere immediatamente rilevata come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.

33. Durante le prime fasi di una commessa succede spesso che il risultato della stessa non possa essere stimato con attendibilità. Ciononostante, può essere probabile che l'impresa recupererà i costi di commessa sostenuti. Il ricavo di commessa, perciò, può essere rilevato solo nei limiti dei costi sostenuti che ci si attende saranno recuperati. Dato che il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità, nessun margine deve essere rilevato. Anche se il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità, tuttavia, può essere probabile che i costi totali di commessa eccedano i ricavi totali di commessa. In tali casi, ogni eccedenza attesa dei costi totali di commessa sui ricavi totali di commessa deve essere rilevata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.

N. 11

34. I costi di commessa che non è probabile possano essere recuperati devono essere rilevati immediatamente come costo. Esempi di casi in cui il recupero dei costi di commessa sostenuti può non essere probabile, e in cui i costi di commessa possono dover essere rilevati immediatamente come costo, includono le commesse:

(a) che non sono pienamente esecutive, cioè, la cui validità è fortemente in discussione;

(b) il completamento delle quali è soggetto all'esito di controversie pendenti o a provvedimenti legislativi in corso di approvazione;

(c) relative a immobili che probabilmente saranno requisiti o espropriati;

(d) nelle quali il committente non è in grado di adempiere alle sue obbligazioni; o

(e) nelle quali l'appaltatore non è in grado di completare la commessa o di adempiere alle obbligazioni contrattuali.

35. ***Quando le incertezze che impedivano una stima attendibile del risultato della commessa non esistono più, i ricavi e i costi riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 22 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 32.***

RILEVAZIONE DI PERDITE ATTESE

36. ***Quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo.***

37. L'ammontare di tale perdita deve essere determinato senza tener conto:

(a) se il lavoro della commessa è iniziato;

(b) dello stato di avanzamento dell'attività di commessa; o

(c) dell'ammontare dei proventi attesi da altre commesse che non vengono trattati come una commessa singola a lungo termine secondo quanto previsto dal paragrafo 9.

CAMBIAMENTI NELLE STIME

38. Il metodo della percentuale di completamento deve essere applicato su base complessiva in ciascun esercizio contabile alle stime correnti dei ricavi e dei costi di commessa. Perciò, l'effetto di un cambiamento nella stima dei ricavi e dei costi di commessa, o l'effetto di un cambiamento nella stima del risultato di una commessa, deve essere contabilizzato come un cambiamento di stima contabile (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). Le stime modificate devono essere usate nella determinazione dell'ammontare dei ricavi e dei costi imputati al conto economico dell'esercizio nel quale il cambiamento è avvenuto e negli esercizi successivi.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

39. ***L'impresa deve indicare:***

(a) ***l'ammontare dei ricavi di commessa rilevati come ricavo nell'esercizio;***

(b) ***i criteri utilizzati per determinare i ricavi di commessa rilevati nell'esercizio; e***

(c) ***i criteri utilizzati per determinare lo stato di avanzamento delle commesse in corso.***

40. ***L'impresa deve indicare ciascuna delle seguenti informazioni per le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio:***

(a) ***l'ammontare complessivo dei costi sostenuti e degli utili rilevati (al netto delle perdite rilevate) a quella data;***

(b) ***l'ammontare degli anticipi ricevuti; e***

(c) ***l'ammontare delle ritenute a garanzia.***

41. Le ritenute a garanzia sono quella parte della fatturazione ad avanzamento lavori che non viene corrisposta fino a che le condizioni specificate nel contratto per il pagamento di tali ammontari non siano rispettate o fino a che i difetti non siano stati corretti. Le fatturazioni ad avanzamento lavori sono ammontari fatturati per lavori svolti su commessa, sia che essi siano stati liquidati o no dal committente. Gli anticipi sono importi percepiti dall'appaltatore prima dello svolgimento del relativo lavoro.

42. ***L'impresa deve esporre:***

(a) ***come valore dell'attivo, l'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa; e***

(b) ***come valore del passivo, l'ammontare lordo dovuto ai committenti per lavori di commessa.***

43. L'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa è l'importo netto:

(a) dei costi sostenuti sommati ai margini rilevati; meno

(b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori

per tutte le commesse in corso per le quali i costi sostenuti più i margini rilevati (meno le perdite rilevate) eccedono la fatturazione ad avanzamento dei lavori.

44. L'ammontare lordo dovuto ai committenti per commesse in corso è l'importo netto:

(a) dei costi sostenuti sommati ai proventi rilevati; meno

(b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori

per tutte le commesse in corso per le quali la fatturazione ad avanzamento dei lavori eccede i costi sostenuti più i margini rilevati (meno le perdite rilevate). Passività e attività potenziali possono sorgere da elementi quali costi legati a warrant, reclami, sanzioni o perdite possibili.

45. L'impresa deve indicare qualsiasi passività e attività potenziale che può insorgere quali oneri per garanzia, richieste di risarcimento, penali o perdite possibili in conformità alle disposizioni dello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

46. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 12 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2000)

Imposte sul reddito

Nell'ottobre 1996, il Board ha approvato un Principio rivisto nella sostanza, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza nel 1996), Imposte sul reddito, che ha sostituito lo IAS 12 (rivisto nella forma nel 1994), Contabilizzazione delle imposte sul reddito. Il Principio così rivisto è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data del bilancio, ha modificato il paragrafo 88. Il testo così modificato è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, a seguito della pubblicazione dello IAS 40, Investimenti immobiliari, i paragrafi 20, 62 (a), 64 e l'Appendice A, paragrafi A10, A11 e B8 sono stati modificati per quanto riguarda i riferimenti incrociati e la terminologia.

N. 12

Nell'ottobre 2000, il Board ha approvato alcune modifiche allo IAS 12, a seguito delle quali sono stati aggiunti i paragrafi 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e 91, ed eliminati i paragrafi 3 e 50. Tali limitate revisioni hanno specificato il trattamento contabile delle conseguenze fiscali dei dividendi ai fini delle imposte sul reddito. Il testo così come rivisto ha effetto per i bilanci annuali relativi a esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 12:

— SIC-21: Imposte sul reddito — Recupero delle attività rivalutate non ammortizzabili; e

— SIC-25: Imposte sul reddito — Cambiamenti di condizione fiscale dell'impresa o dei suoi azionisti.

INTRODUZIONE

Il presente Principio («IAS 12 (rivisto nella sostanza)») sostituisce lo IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito («IAS 12 originario»). Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o da data successiva. Le modifiche più rilevanti rispetto allo IAS 12 originario sono le seguenti:

1. Lo IAS 12 originario richiedeva che l'impresa contabilizzasse le imposte differite utilizzando il metodo del differimento o il metodo della passività che è conosciuto anche come metodo della passività del conto economico. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) non consente più l'utilizzo del metodo del differimento e prescrive l'utilizzo di un altro metodo della passività che è conosciuto anche come metodo della passività dello stato patrimoniale.

   Il metodo della passività del conto economico si focalizza sulle differenze temporali, mentre il metodo della passività dello stato patrimoniale si focalizza sulle differenze temporanee. Le differenze temporali sono differenze tra il reddito imponibile e l'utile contabile che emergono in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi. Le differenze temporanee sono differenze tra il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività e il suo valore contabile nello stato patrimoniale. Il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività è il valore attribuito a fini fiscali a quella attività o passività.

   Tutte le differenze temporali sono differenze temporanee. Le differenze temporanee derivano anche dalle seguenti circostanze, che non danno origine a differenze temporali, sebbene lo IAS 12 originario le trattasse nello stesso modo delle operazioni che danno origine a differenze temporali:

   (a) le controllate, collegate o joint venture non hanno distribuito tutti i loro utili alla controllante o all'investitore;

   (b) attività rivalutate senza un'equivalente modifica del valore riconosciuto a fini fiscali; e

   (c) il costo di una aggregazione di imprese realizzata tramite un'acquisizione è ripartito tra le attività e le passività identificabili acquisite, con riferimento ai loro fair value (valore equo), ma senza un'equivalente modifica del valore riconosciuto a fini fiscali.

   Esistono, inoltre, alcune differenze temporanee che non costituiscono differenze temporali quali, per esempio, le differenze temporanee che emergono quando:

   (a) le attività e le passività non monetarie di un'attività svolta all'estero rientrante nella gestione del soggetto che redige il bilancio sono convertite al cambio storico;

   (b) le attività e le passività non monetarie sono rideterminate secondo quanto disposto dallo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate; o

   (c) il valore contabile per un'attività o una passività al momento della rilevazione iniziale differisce dal valore ai fini fiscali iniziale.

2. Lo IAS 12 originario consentiva all'impresa di non rilevare le attività e le passività differite quando c'erano ragionevoli elementi probativi che le differenze temporali non sarebbero state annullate per un numero ragguardevole di esercizi futuri. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi, per tutte le differenze temporanee, una passività fiscale differita o (a certe condizioni) un'attività fiscale differita, con alcune eccezioni sotto riportate.

3. Lo IAS 12 originario richiedeva che:

   (a) le attività fiscali differite emergenti dalle differenze temporali dovessero essere rilevate quando esisteva una ragionevole aspettativa di realizzo; e

   (b) le attività fiscali differite emergenti da perdite fiscali fossero rilevate come attività solamente quando si era certi al di là di ogni ragionevole dubbio che il reddito imponibile futuro sarebbe stato sufficiente a consentire la realizzazione del beneficio della perdita. Lo IAS 12 originario consentiva (ma non richiedeva) all'impresa di differire la rilevazione del beneficio delle perdite fiscali fino all'esercizio del realizzo.

   Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che le attività fiscali differite siano rilevate quando è probabile che siano disponibili redditi imponibili sufficienti per l'utilizzo dell'attività fiscale differita. Se l'impresa ha una storia di perdite fiscali, essa rileva un'attività fiscale differita solo nella misura in cui abbia differenze temporanee imponibili sufficienti o vi siano altri elementi convincenti che saranno disponibili sufficienti redditi imponibili.

4. In deroga alla prescrizione generale esposta nel precedente paragrafo 2, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) vieta la rilevazione di passività e attività fiscali differite emergenti da attività o passività il cui valore contabile al momento della rilevazione iniziale differisca dal valore ai fini fiscali iniziale. Poiché tali situazioni non danno origine a differenze temporali, secondo lo IAS 12 originario esse non si traducevano in attività o passività fiscali differite.

5. Lo IAS 12 originario richiedeva che fossero rilevate le imposte dovute sugli utili non distribuiti di società controllate e collegate, a meno che fosse ragionevole presumere che quegli utili non sarebbero stati distribuiti o che la distribuzione non avrebbe dato origine a una passività fiscale. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza), per altro, vieta la rilevazione di tali passività fiscali differite (e quelle derivanti da ogni relativa rettifica da conversione complessiva) nei casi in cui:

   (a) la controllante, l'investitore o la partecipante alla joint venture sia in grado di controllare i tempi dell'annullamento della differenza temporanea; e

   (b) sia probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annulli.

   Quando l'applicazione di questo divieto comporta che non si rilevi alcuna passività fiscale differita, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa evidenzi il valore complessivo delle differenze temporanee relative.

6. Lo IAS 12 originario non faceva riferimento esplicito alle rettifiche riferite al fair value (valore equo) fatte in una aggregazione di imprese. Tali rettifiche danno origine a differenze temporanee e lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi la passività fiscale differita risultante o (con l'osservanza del principio della probabilità, per la rilevazione) l'attività fiscale differita con un effetto conseguente sulla determinazione del valore dell'avviamento o dell'avviamento negativo. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza), tuttavia, vieta la rilevazione delle passività fiscali differite derivanti dall'avviamento stesso (se l'ammortamento dell'avviamento non è fiscalmente deducibile) e delle attività fiscali differite derivanti dall'avviamento negativo trattato come ricavo differito.

7. Lo IAS 12 originario consentiva, ma non richiedeva, che l'impresa rilevasse una passività fiscale differita in relazione alle rivalutazioni di attività. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi una passività fiscale differita con riferimento alle rivalutazioni di attività.

N. 12

8. Gli effetti fiscali del recupero del valore contabile di certe attività o passività possono dipendere dalle modalità del loro recupero o estinzione; per esempio:

(a) in certi Paesi, le plusvalenze non sono tassate con la medesima aliquota degli altri redditi imponibili; e

(b) in alcuni Paesi, l'importo dedotto ai fini fiscali in seguito alla vendita di un'attività è superiore a quello che può essere dedotto come ammortamento.

In tali casi, lo IAS 12 originario non forniva indicazioni per la determinazione del valore delle attività e delle passività fiscali differite. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che la valutazione di passività e di attività fiscali differite sia basata sugli effetti fiscali che deriverebbero dal modo in cui tale impresa si attende di realizzare o estinguere il valore contabile delle sue attività e passività.

9. Lo IAS 12 originario non stabiliva esplicitamente se le attività e le passività fiscali differite potessero essere attualizzate. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) vieta l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite. Una modifica al paragrafo 39(i) dello IAS 22, Aggregazioni di imprese, non consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite acquisite in una aggregazione di imprese. In precedenza, il paragrafo 39(i) dello IAS 22 non vietava né richiedeva l'attualizzazione di attività e di passività fiscali differite derivanti da una aggregazione di imprese.

10. Lo IAS 12 originario non specificava se l'impresa dovesse classificare il saldo delle imposte differite come attività e passività correnti o come attività e passività non correnti. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa che distingue tra attività e passività correnti e non correnti non possa classificare le attività e le passività fiscali differite come attività e passività correnti.

11. Lo IAS 12 originario stabiliva che i saldi attivi e passivi che rappresentavano imposte differite potevano essere compensati. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) fissa condizioni di compensazione più restrittive, basate in larga misura su quelle previste per le attività e le passività finanziarie nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative.

12. Lo IAS 12 originario richiedeva che fosse fornita una spiegazione della relazione tra il costo per le imposte e l'utile contabile, se essa non risultava evidente dall'applicazione delle aliquote fiscali applicate nel Paese dell'impresa che redige il bilancio. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che questa spiegazione sia presentata in una o in entrambe le forme che seguono:

(i) una riconciliazione numerica tra gli oneri (proventi) fiscali e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per l'aliquota fiscale applicabile; o

(ii) una riconciliazione numerica tra l'aliquota fiscale media effettiva e l'aliquota fiscale applicabile.

Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede anche una spiegazione delle variazioni delle aliquote fiscali applicabili rispetto all'esercizio precedente.

13. Le nuove informazioni integrative richieste dallo IAS 12 (rivisto nella sostanza) includono:

(a) per ogni tipo di differenza temporanea, perdite fiscali non utilizzate e crediti d'imposta non utilizzati:

(i) l'importo delle attività e delle passività fiscali differite rilevate; e

(ii) l'importo dei proventi od oneri fiscali differiti rilevato nel conto economico se questo non risulta evidente dalla variazione dei valori rilevati nello stato patrimoniale;

(b) per le attività cessate, il costo fiscale relativo a:

(i) la plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessazione; e

(ii) l'utile o la perdita derivanti dalla gestione ordinaria dell'attività cessata; e

(c) l'importo dell'attività fiscale differita e la natura degli elementi a supporto della sua rilevazione, quando:

(i) l'utilizzo dell'attività fiscale differita dipende da redditi imponibili futuri che eccedano gli utili derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e

(ii) l'impresa ha sostenuto perdite nell'esercizio corrente o in quello precedente nell'ordinamento fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-11
Valore ai fini fiscali	7-11
Rilevazione delle passività e delle attività fiscali correnti	12-14
Rilevazione delle passività e delleattività fiscali differite	15-45
Differenze temporanee imponibili	15-23
Aggregazioni di imprese	19
Attività iscritte al fair value (valore equo)	20
Avviamento	21
Rilevazione iniziale di una attività o di una passività	22-23
Differenze temporanee deducibili	24-33
Avviamento negativo	32
Rilevazione iniziale di attività o passività	33
Perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati	34-36
Nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate	37
Investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate e partecipazioni in joint venture	38-45
Valutazione	46-56
Rilevazione delle imposte sul reddito correnti e differite	57-68

N. 12

Conto economico	58-60
Elementi accreditati o addebitati direttamente al patrimonio netto	61-65A
Imposte differite derivanti da una aggregazione di imprese	66-68
Esposizione nel bilancio	69-78
Attività e passività fiscali	69-76
Compensazione	71-76
Oneri fiscali	77-78
Oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria	77
Differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite	78
Informazioni integrative	79-88
Data di entrata in vigore	89-91

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle imposte sul reddito. L'aspetto principale della contabilizzazione delle imposte sul reddito consiste nel definire come rilevare gli effetti fiscali correnti e futuri relativi:

(a) al futuro recupero (estinzione) del valore contabile delle attività (passività) rilevate nello stato patrimoniale dell'impresa; e

(b) alle operazioni e agli altri fatti dell'esercizio corrente rilevati nel bilancio dell'impresa.

È connaturato alla rilevazione di un'attività o di una passività il fatto che l'impresa si attenda di recuperare o estinguere il valore contabile di quella attività o passività. Se è probabile che il recupero o l'estinzione di quel valore contabile aumenti (riduca) i futuri pagamenti di imposte futuri rispetto a quelli che si sarebbero verificati se tale recupero o estinzione non avesse avuto effetti fiscali, il presente Principio richiede che l'impresa rilevi una passività fiscale differita (attività fiscale differita), salvo alcuni casi specifici.

Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi gli effetti fiscali di operazioni o altri fatti con le medesime modalità con le quali essa rileva le operazioni e gli altri fatti stessi. Così, per le operazioni e gli altri fatti rilevati nel conto economico, anche qualsiasi effetto fiscale correlato deve essere rilevato nel conto economico. Per le operazioni e gli altri fatti rilevati direttamente nel patrimonio netto, anche qualsiasi effetto fiscale correlato deve essere rilevato direttamente nel patrimonio netto. Analogamente, in un'aggregazione d'impresa la rilevazione di attività e passività fiscali differite per le aggregazioni di imprese influisce sul valore dell'avviamento, sia positivo sia negativo, derivante da quelle aggregazioni.

Il presente Principio tratta anche la rilevazione delle attività fiscali differite derivanti da perdite fiscali o da crediti d'imposta non utilizzati, l'esposizione nel bilancio delle imposte sul reddito e l'illustrazione delle informazioni relative alle imposte sul reddito.

N. 12

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle imposte sul reddito.***

2. Per le finalità del presente Principio, le imposte sul reddito comprendono tutte le imposte nazionali ed estere che si calcolano su redditi imponibili. Le imposte sul reddito comprendono anche imposte, quali le ritenute fiscali, che sono dovute da una società controllata, collegata o joint venture a seguito di distribuzioni all'impresa che redige il bilancio.

3. (Abrogato)

4. Il presente Principio non tratta i criteri di contabilizzazione dei contributi pubblici (vedere IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica) e dei crediti d'imposta su investimenti. Tuttavia, il presente Principio tratta la contabilizzazione delle differenze temporanee che possano derivare da tali contributi o crediti d'imposta su investimenti.

DEFINIZIONI

5. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

L'utile contabile è l'utile netto o la perdita netta dell'esercizio prima delle imposte sul reddito.

Il reddito imponibile (perdita fiscale) è l'utile (perdita) di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla disciplina fiscale, e sul quale sono calcolate le imposte sul reddito dovute (recuperabili).

L'onere (provento) fiscale è l'importo complessivo delle imposte correnti e differite incluso nella determinazione dell'utile netto o della perdita dell'esercizio.

Le imposte correnti sono l'importo delle imposte sul reddito dovute (recuperabili) riferibili al reddito imponibile (perdita fiscale) di un esercizio.

Le passività fiscali differite sono gli importi delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.

Le attività fiscali differite sono gli importi delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili a:

(a) ***differenze temporanee deducibili;***

(b) ***riporto a nuovo di perdite fiscali non utilizzate; e***

(c) ***riporto a nuovo di crediti d'imposta non utilizzati.***

Le differenze temporanee sono le differenze tra il valore contabile di un'attività o di una passività nello stato patrimoniale e il suo valore riconosciuto ai fini fiscali. Le differenze temporanee possono essere:

(a) ***differenze temporanee imponibili, cioè differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto; o***

(b) ***differenze temporanee deducibili, cioè differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto.***

Il valore fiscale di un'attività o passività è il valore attribuito a quella attività o passività a fini fiscali.

6. L'onere fiscale (provento fiscale) comprende l'onere fiscale corrente (provento fiscale corrente) e l'onere fiscale differito (provento fiscale differito).

N. 12

Valore ai fini fiscali

7. Il valore ai fini fiscali di un'attività è il valore che sarà fiscalmente deducibile a fronte di qualsiasi provento imponibile che l'impresa otterrà quando realizzerà il valore contabile dell'attività. Se tali proventi non saranno imponibili, il valore ai fini fiscali dell'attività è uguale al suo valore contabile.

Esempi

1. Il costo di una macchina è 100. Nell'esercizio corrente e in quelli precedenti, a fini fiscali, è già stato dedotto un ammortamento di 30 e il costo residuo sarà deducibile negli esercizi futuri, come ammortamento o per mezzo di una deduzione al momento della dismissione. I ricavi prodotti dall'utilizzo della macchina sono imponibili, eventuali plusvalenze al momento della cessione della macchina saranno tassabili ed eventuali minusvalenze saranno fiscalmente deducibili. Il valore ai fini fiscali della macchina è 70.

2. Il credito per interessi ha un valore contabile di 100. Il relativo provento per interessi sarà tassato con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali del credito per interessi è zero.

3. I crediti commerciali hanno un valore contabile di 100. I ricavi relativi sono già stati compresi nel reddito imponibile (perdita fiscale). Il valore ai fini fiscali dei crediti commerciali è 100.

4. I crediti per dividendi da una società controllata hanno un valore contabile di 100. I dividendi non sono imponibili. In sostanza, l'intero valore contabile dell'attività è deducibile a fronte dei proventi. Di conseguenza, il valore ai fini fiscali dei dividendi percepibili è 100 ([1]).

5. Un credito di finanziamento ha un valore contabile di 100. La restituzione del prestito non avrà effetti fiscali. Il valore ai fini fiscali del prestito è 100.

8. Il valore ai fini fiscali di una passività è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi importo che sarà deducibile a fini fiscali negli esercizi futuri con riferimento a quella passività. Nel caso di proventi riscossi anticipatamente, il valore ai fini fiscali della passività conseguente è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi provento che non sarà imponibile nei futuri esercizi.

Esempi

1. Le passività correnti comprendono ratei passivi e accantonamenti di costi per un valore contabile di 100. Il relativo costo sarà dedotto a fini fiscali con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali dei ratei passivi e degli accantonamenti di costi è pari a zero.

2. Le passività correnti comprendono proventi per interessi riscossi anticipatamente per un valore contabile di 100. I proventi per gli interessi relativi sono stati tassati con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali degli interessi riscossi anticipatamente è pari a zero.

3. Le passività correnti comprendono ratei passivi e accantonamenti di costi per un valore contabile di 100. Il costo relativo è già stato dedotto a fini fiscali. Il valore ai fini fiscali dei ratei passivi e accantonamenti costi è pari a 100.

4. Le passività correnti comprendono soprattasse e pene pecuniarie maturate per un valore contabile di 100. Le soprattasse e pene pecuniarie non sono fiscalmente deducibili. Il valore ai fini fiscali delle soprattasse e pene pecuniarie maturate è pari a 100 ([2]).

5. Un debito di finanziamento ha un valore contabile di 100. La restituzione del prestito non avrà effetti fiscali. Il valore ai fini fiscali del prestito è pari a 100.

([1]) In questa analisi, non vi è alcuna differenza temporanea imponibile. Un'analisi alternativa considera i crediti per dividendi maturati come aventi un valore fiscale pari a zero, ed ipotizza un'aliquota fiscale pari a zero applicata sulla risultante differenza imponibile temporanea pari a 100. In entrambi i casi, non vi è alcuna passività fiscale differita.

([2]) In questa analisi, non vi è alcuna differenza temporanea deducibile. Un'ipotesi alternativa considera le sopratasse e le pene pecuniarie maturate come aventi un valore fiscale pari a zero, ed ipotizza un'aliquota fiscale pari a zero applicata sulla risultante differenza temporanea deducibile pari a 100. In entrambi i casi, non vi è alcuna attività fiscale differita.

9. Alcune voci hanno un valore ai fini fiscali ma non sono rilevate nello stato patrimoniale come attività e passività. Per esempio, i costi di ricerca sono rilevati come costo nella determinazione dell'utile contabile nell'esercizio nel quale sono sostenuti ma può non essere consentito dedurli nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) fino a un esercizio successivo. La differenza tra il valore ai fini fiscali dei costi di ricerca, cioè l'ammontare che le autorità fiscali consentiranno di dedurre negli esercizi futuri, e il valore contabile pari a zero, è una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita.

10. Quando il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività non è immediatamente evidente, è utile considerare il principio fondamentale sul quale si basa il presente Principio: l'impresa deve, salvo alcune eccezioni specifiche, rilevare una passività (attività) fiscale differita ogni volta che il recupero o l'estinzione del valore contabile di un'attività o di una passività incrementi (riduca) i pagamenti di imposte futuri rispetto a quelli che si sarebbero verificati se tale recupero o estinzione non avesse avuto effetti fiscali. L'esempio C riportato nel paragrafo 52 illustra i casi in cui può essere utile considerare questo principio fondamentale; per esempio, quando il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività dipende dalle previste modalità di recupero o estinzione.

11. Nei bilanci consolidati, le differenze temporanee sono determinate confrontando i valori contabili delle attività e delle passività del bilancio consolidato con il pertinente valore ai fini fiscali. Il valore ai fini fiscali è determinato con riferimento alla dichiarazione dei redditi consolidata negli ordinamenti nei quali tale dichiarazione viene presentata. In altri ordinamenti, il valore ai fini fiscali è determinato con riferimento alle dichiarazioni fiscali di ciascuna società del gruppo.

RILEVAZIONE DELLE PASSIVITÀ E DELLE ATTIVITÀ FISCALI CORRENTI

12. ***Le imposte correnti dell'esercizio e di quelli precedenti, nella misura in cui esse non siano state pagate, devono essere rilevate come passività. Se l'importo già pagato per l'esercizio in corso e per quelli precedenti eccede quello dovuto per tali esercizi, l'eccedenza deve essere rilevata come attività.***

13. ***Il beneficio riferibile a una perdita fiscale che può essere portata in riduzione dell'imposta corrente relativa a esercizi precedenti deve essere rilevato come attività.***

14. Quando si utilizza una perdita fiscale per recuperare l'imposta corrente relativa a un esercizio precedente, l'impresa deve rilevare il beneficio come attività nell'esercizio in cui si verifica la perdita fiscale poiché è probabile che si manifesti il beneficio per l'impresa e che esso possa essere valutato attendibilmente.

RILEVAZIONE DELLE PASSIVITÀ E DELLE ATTIVITÀ FISCALI DIFFERITE

Differenze temporanee imponibili

15. ***Per tutte le differenze temporanee imponibili deve essere rilevata una passività fiscale differita, a meno che la passività fiscale differita derivi:***

(a) ***da avviamento il cui ammortamento non sia fiscalmente deducibile; o***

(b) ***dalla rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:***

(i) ***non sia un'aggregazione di imprese; e***

(ii) ***al momento dell'operazione, non influisca né sull'utile contabile né sul reddito imponibile (perdita fiscale).***

Tuttavia, per le differenze temporanee imponibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata una passività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 39.

N. 12

16. È implicito nella rilevazione di un'attività che il suo valore contabile sarà recuperato sotto forma di benefici economici che l'impresa otterrà negli esercizi successivi. Quando il valore contabile dell'attività eccede il relativo valore a fini fiscali, l'importo dei proventi imponibili eccederà l'importo che sarà consentito dedurre fiscalmente. Questa differenza è una differenza temporanea imponibile e l'obbligo di pagare negli esercizi successivi le imposte sul reddito risultanti è una passività fiscale differita. Nel momento in cui l'impresa recupera il valore contabile dell'attività, la differenza temporanea imponibile si annulla e l'impresa realizza un provento imponibile. Questo rende probabile che i benefici economici defluiscano dall'impresa sotto forma di pagamenti fiscali. Perciò, il presente Principio richiede la rilevazione di tutte le passività fiscali differite, a eccezione di alcuni casi descritti nei paragrafi 15 e 39.

Esempio

Un'attività che costa 150 ha un valore contabile di 100. L'ammortamento cumulato a fini fiscali è 90 e l'aliquota d'imposta è il 25 %.

Il valore ai fini fiscali dell'attività è 60 (costo di 150 meno l'ammortamento fiscale di 90). Per recuperare il valore contabile di 100, l'impresa deve realizzare ricavi imponibili di 100, ma potrà dedurre solo ammortamenti fiscali per 60. Di conseguenza, l'impresa pagherà imposte sul reddito di 10 (25 % di 40) quando recupererà il valore contabile del bene. La differenza tra il valore contabile di 100 e il valore ai fini fiscali di 60 rappresenta una differenza temporanea imponibile di 40. L'impresa, quindi, rileva una passività fiscale differita di 10 (25 % di 40) che rappresenta le imposte sul reddito che essa pagherà quando recupererà il valore contabile del bene.

17. Alcune differenze temporanee si manifestano quando proventi od oneri vengono inclusi nell'utile contabile in un esercizio ma determinano il reddito imponibile di un esercizio differente. Queste differenze temporanee sono spesso segnalate come differenze temporali. Quelli che seguono sono esempi di differenze temporanee di questo tipo che sono differenze temporanee imponibili e che perciò danno luogo a passività fiscali differite:

(a) i proventi per interessi sono inclusi nell'utile contabile in proporzione al tempo trascorso ma, in alcuni ordinamenti, possono concorrere a determinare il reddito imponibile al momento dell'incasso. Il valore ai fini fiscali di qualsiasi credito rilevato nello stato patrimoniale con riferimento a tali proventi è zero perché i ricavi non influiscono sul reddito imponibile fino al momento dell'incasso;

(b) l'ammortamento utilizzato nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) può differire da quello utilizzato per determinare l'utile contabile. La differenza temporanea è rappresentata dalla differenza tra il valore contabile del bene e il suo valore ai fini fiscali che è il costo originario del bene meno tutte le deduzioni relative a quel bene consentite dalle autorità fiscali nella determinazione del reddito imponibile dell'esercizio in corso e di quelli precedenti. Si manifesta una differenza temporanea imponibile, e si traduce in una passività fiscale differita, quando l'ammortamento fiscale è accelerato (se l'ammortamento fiscale è meno rapido dell'ammortamento contabile si crea una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita); e

(c) i costi di sviluppo possono essere capitalizzati e ammortizzati negli esercizi futuri nella determinazione dell'utile contabile, ma dedotti nel calcolo del reddito imponibile nell'esercizio in cui essi sono sostenuti. Tali costi di sviluppo hanno un valore ai fini fiscali pari a zero dato che essi sono già stati dedotti dal reddito imponibile. La differenza temporanea è la differenza tra il valore contabile dei costi di sviluppo e il loro valore ai fini fiscali pari a zero.

18. Si manifestano differenze temporanee anche quando:

(a) il costo di una aggregazione di imprese che costituisce una acquisizione è allocato alle attività e passività identificabili acquisite con riferimento ai loro fair value (valore equo) ma a fini fiscali non viene fatta alcuna rettifica equivalente (vedere paragrafo 19);

(b) le attività sono rivalutate e a fini fiscali non viene fatta alcuna rettifica equivalente (vedere paragrafo 20);

(c) l'avviamento, sia positivo sia negativo, emerge al momento del consolidamento (vedere paragrafi 21 e 32);

(d) il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività in sede di rilevazione iniziale differisce dal suo valore contabile iniziale, per esempio quando l'impresa beneficia di contributi pubblici non imponibili relativi alle attività (vedere paragrafi 22 e 33); o

(e) il valore contabile di investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture, si differenzia dal valore ai fini fiscali dell'investimento o della partecipazione (vedere paragrafi 38-45).

Aggregazioni di imprese

19. In una aggregazione di imprese che costituisce una acquisizione, il costo dell'acquisizione è attribuito alle attività e passività identificabili acquisite in base ai loro rispettivi fair value (valore equo) al momento dell'operazione di scambio. Si manifestano differenze temporanee quando i valori ai fini fiscali delle attività e delle passività identificabili acquisite non sono influenzati dall'aggregazione di imprese o sono influenzati in modo diverso. Per esempio, quando il valore contabile di un'attività è aumentato fino al suo fair value (valore equo) ma il valore ai fini fiscali dell'attività resta uguale al costo sostenuto dal proprietario precedente, si manifesta una differenza temporanea imponibile che si traduce in una passività fiscale differita. La passività fiscale differita che ne deriva influisce sull'avviamento (vedere paragrafo 66).

Attività iscritte al fair value (valore equo)

20. I Principi contabili internazionali consentono che certe attività siano iscritte al fair value (valore equo) o che siano rivalutate (vedere, per esempio, IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 38, Attività immateriali, IAS 39, Strumenti Finanziari. Rilevazione e Valutazione, e IAS 40, Investimenti immobiliari). In alcuni ordinamenti, le rivalutazioni o altre rideterminazioni del valore di un'attività al fair value (valore equo) influiscono sul reddito imponibile (perdita fiscale) dell'esercizio corrente. Di conseguenza, il valore ai fini fiscali dell'attività è rettificato e non emerge alcuna differenza temporanea. In altri ordinamenti, la rivalutazione o la rideterminazione del valore di un'attività non influisce sul reddito imponibile dell'esercizio della rivalutazione o della rideterminazione del valore e, di conseguenza, il valore ai fini fiscali dell'attività non è rettificato. Nonostante ciò, il recupero futuro del valore contabile si tradurrà in un afflusso di benefici economici imponibile per l'impresa e l'importo che sarà fiscalmente deducibile differirà dall'importo di tali benefici economici. La differenza tra il valore contabile di un'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali è una differenza temporanea e comporta una passività o un'attività fiscale differita. Questo è vero anche nel caso in cui:

(a) l'impresa non intende cedere l'attività. In tali casi, il valore contabile rivalutato dell'attività sarà realizzato attraverso l'utilizzo e questo produrrà proventi imponibili che eccedono l'ammortamento consentito a fini fiscali negli esercizi successivi; o

(b) le imposte sulle plusvalenze sono differite se i corrispettivi della cessione dell'attività sono investiti in attività analoghe. In tali casi, le imposte saranno alla fine dovute al momento della vendita e dell'utilizzo di attività analoghe.

Avviamento

21. L'avviamento è la parte del costo di una acquisizione che eccede l'interessenza dell'acquirente nel fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite. Nella determinazione del reddito imponibile numerose normative fiscali non consentono l'ammortamento dell'avviamento come costo deducibile. Inoltre, in tali contesti normativi, il costo dell'avviamento spesso non è deducibile quando una controllata cede la sottostante attività aziendale. In tali contesti normativi, l'avviamento ha un valore ai fini fiscali pari a zero. Qualsiasi differenza tra il valore contabile dell'avviamento e il suo valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea imponibile. Tuttavia, il presente Principio non consente la rilevazione della passività fiscale differita conseguente, perché l'avviamento ha natura residuale e la rilevazione della passività fiscale differita ne incrementerebbe il valore contabile.

N. 12

Rilevazione iniziale di un'attività o di una passività

22. Al momento della rilevazione iniziale di un'attività o di una passività può emergere una differenza temporanea, per esempio nel caso in cui parte o tutto il costo di un'attività non sarà fiscalmente deducibile. Il criterio di contabilizzazione di tali differenze temporanee dipende dalla natura dell'operazione che ha condotto alla rilevazione iniziale dell'attività:

(a) in un'aggregazione di imprese, l'impresa rileva qualsiasi passività o attività fiscale differita e questo influisce sull'ammontare dell'avviamento o dell'avviamento negativo (vedere paragrafo 19);

(b) se l'operazione influenza l'utile contabile o il reddito imponibile, l'impresa rileva qualsiasi passività o attività fiscale differita e rileva nel conto economico l'onere fiscale o il provento fiscale differito che ne derivano (vedere paragrafo 59);

(c) se l'operazione non è una aggregazione di imprese, e non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile, l'impresa, in assenza delle esenzioni previste dai paragrafi 15 e 24, rileverebbe la passività o l'attività fiscale differita e rettificherebbe del medesimo importo il valore contabile dell'attività o della passività. Tali rettifiche renderebbero meno trasparente il bilancio. Il presente Principio, quindi, non consente all'impresa di rilevare la passività o l'attività fiscale differita, né in sede di rilevazione iniziale né successivamente (vedere il prossimo esempio). Inoltre, l'impresa, man mano che il bene è ammortizzato, non deve contabilizzare le successive variazioni man mano che si riduce di valore la passività o attività fiscale differita non rilevata.

23. Secondo quanto previsto dallo IAS 32, Strumenti Finanziari: Esposizione nel Bilancio e Informazioni integrative, l'emittente di uno strumento finanziario composto (per esempio, un titolo a reddito fisso convertibile) classifica la componente di debito dello strumento come una passività e la componente patrimoniale come patrimonio netto. In alcuni ordinamenti, al momento della rilevazione iniziale il valore ai fini fiscali della componente di debito è pari al valore contabile iniziale della somma delle due componenti. La risultante differenza temporanea imponibile emerge dalla distinta rilevazione iniziale della componente patrimoniale e di quelle di debito. Perciò, l'eccezione di cui al paragrafo 15 (b) non è applicabile. Di conseguenza, l'impresa deve rilevare la risultante passività fiscale differita. Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'imposta differita è addebitata direttamente al valore contabile della componente patrimoniale. Secondo quanto previsto dal paragrafo 58, le successive variazioni della passività fiscale differita devono essere rilevate nel conto economico come onere (provento) fiscale differito.

Esempio illustrativo del paragrafo 22 (c)

L'impresa intende utilizzare un bene che costa 1 000 per tutta la sua vita utile, che è di cinque anni, per poi cederlo a un valore residuo di zero. L'aliquota fiscale è del 40 %. L'ammortamento del bene non è fiscalmente deducibile. Alla sua dismissione, l'eventuale plusvalenza non sarà imponibile e qualsiasi minusvalenza non sarà deducibile.

Man mano che l'impresa recupererà il valore contabile del bene essa realizzerà un reddito imponibile di 1 000 e pagherà imposte per 400. L'impresa non rileva la passività differita risultante di 400 perché essa origina dalla rilevazione iniziale del bene.

Nell'anno seguente, il valore contabile dell'attività è 800. Realizzando un reddito imponibile di 800, l'impresa pagherà imposte per 320. L'impresa non rileva la passività fiscale differita di 320 perché essa deriva dalla rilevazione iniziale del bene.

Differenze temporanee deducibili

24. ***Per tutte le differenze temporanee deducibili deve essere rilevata un'attività fiscale differita se sarà probabile che sarà realizzato un reddito imponibile a fronte del quale potrà essere utilizzata la differenza temporanea deducibile, a meno che l'attività fiscale differita derivi da:***

(a) ***avviamento negativo che è trattato come ricavo differito secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese; o***

N. 12

(b) ***rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:***

(i) ***non rappresenta una aggregazione di imprese; e***

(ii) ***al momento dell'operazione non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile (perdita fiscale).***

Tuttavia, per differenze temporanee deducibili relative a investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata un'attività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 44.

25. È implicito nella rilevazione di una passività che il valore contabile sarà estinto negli esercizi futuri attraverso un deflusso dall'impresa di risorse economiche. Quando le risorse escono dall'impresa, parte o tutto il loro ammontare può essere deducibile nella determinazione del reddito imponibile di un esercizio successivo a quello nel quale è stata rilevata la passività. In tali casi, esiste una differenza temporanea tra il valore contabile della passività e il suo valore ai fini fiscali. Di conseguenza, emerge un'attività fiscale differita riguardo alle imposte sul reddito che saranno recuperabili negli esercizi successivi quando, nella determinazione del reddito imponibile, sarà consentito dedurre quella parte della passività. Analogamente, se il valore contabile di un'attività è inferiore al suo valore ai fini fiscali, la differenza darà luogo a un'attività fiscale differita con riferimento alle imposte sul reddito che saranno recuperabili negli esercizi successivi.

Esempio

L'impresa rileva una passività di 100 per costi di garanzia accantonati. I costi di garanzia del prodotto non saranno fiscalmente deducibili fino a che l'impresa non sosterrà il costo. L'aliquota fiscale è del 25 %.

Il valore ai fini fiscali della passività è pari a zero (il valore contabile di 100, meno l'importo che sarà fiscalmente deducibile riguardo a quella passività negli esercizi successivi). Estinguendo la passività per il suo valore contabile, l'impresa ridurrà il suo reddito imponibile futuro di un importo di 100 e, di conseguenza, ridurrà i suoi pagamenti fiscali futuri di 25 (25 % di 100). La differenza tra il valore contabile di 100 e il valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea deducibile di 100. Perciò, l'impresa rileva un'attività fiscale differita di 25 (25 % di 100), a condizione che sia probabile che essa realizzi negli esercizi futuri un reddito imponibile sufficiente per beneficiare di una riduzione dei pagamenti di imposta.

26. Quelli che seguono sono esempi di differenze temporanee deducibili che si traducono in attività fiscali differite:

(a) nella determinazione dell'utile contabile si possono dedurre i costi connessi alle prestazioni previdenziali in concomitanza con i servizi prestati dal dipendente, ma nella determinazione del reddito imponibile essi possono essere dedotti quando le contribuzioni sono pagate dall'impresa al fondo o quando i benefici previdenziali sono pagati dall'impresa. Tra il valore contabile della passività e il suo valore ai fini fiscali esiste una differenza temporanea; il valore ai fini fiscali della passività solitamente è pari a zero. Questa differenza temporanea deducibile si traduce in un'attività fiscale differita poiché i benefici economici affluiranno all'impresa come deduzione dai redditi imponibili quando le contribuzioni o i benefici previdenziali saranno corrisposti;

(b) i costi di ricerca sono rilevati come costo nella determinazione dell'utile contabile nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti ma può non esserne consentita la deduzione nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) fino a un esercizio successivo. La differenza tra il valore ai fini fiscali dei costi di ricerca, che è l'importo che le autorità fiscali consentiranno come deduzione negli esercizi futuri, e il valore contabile pari a zero, è una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita;

(c) in una aggregazione di imprese che rappresenti un'acquisizione, il costo dell'acquisizione è attribuito alle attività e passività rilevate, facendo riferimento ai rispettivi fair value (valore equo) alla data dell'operazione di scambio. Quando una passività è rilevata al momento dell'acquisizione ma i costi correlati non possono essere dedotti nella determinazione dei redditi imponibili fino a un esercizio successivo, si manifesta una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita. Si manifesta un'attività fiscale differita anche quando il fair value (valore equo) di un'attività identificabile acquisita sia inferiore al suo valore ai fini fiscali. In entrambi i casi, l'attività fiscale differita risultante influisce sull'avviamento (vedere paragrafo 66); e

N. 12

(d) alcune attività possono essere rilevate al loro fair value (valore equo), o possono essere rivalutate, senza che, a fini fiscali, sia fatta una rettifica equivalente (vedere paragrafo 20). Si manifesta una differenza temporanea deducibile se il valore ai fini fiscali dell'attività eccede il suo valore contabile.

27. L'annullamento di differenze temporanee deducibili si traduce in deduzioni nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi. All'impresa, tuttavia, affluiranno benefici economici sotto forma di riduzione dei pagamenti di imposte solo se essa realizzerà redditi imponibili sufficienti affinché le deduzioni siano compensate. L'impresa, quindi, rileva attività fiscali differite solo quando è probabile che saranno realizzati redditi imponibili a fronte dei quali possano essere utilizzate le differenze temporanee deducibili.

28. È probabile che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata una differenza temporanea deducibile quando ci sono differenze temporanee imponibili sufficienti di cui si prevede l'annullamento in riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto d'imposta:

(a) nello stesso esercizio in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile; o

(b) negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata indietro a esercizi precedenti o avanti a esercizi futuri.

In tali casi, l'attività fiscale differita deve essere rilevata nell'esercizio nel quale emergono le differenze temporanee deducibili.

29. Quando ci sono differenze temporanee imponibili insufficienti, in riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, l'attività fiscale differita può essere rilevata nella misura in cui:

(a) sia probabile che l'impresa abbia redditi imponibili sufficienti, con riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, nello stesso esercizio in cui si annullerà la differenza temporanea deducibile (o negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata a esercizi precedenti o futuri). Nel valutare se essa realizzerà un reddito imponibile sufficiente negli esercizi successivi, l'impresa deve ignorare gli importi imponibili derivanti da differenze temporanee deducibili che ci si attende si verificheranno negli esercizi futuri, perché l'attività fiscale differita derivante da queste differenze temporanee deducibili richiederà essa stessa l'esistenza di un reddito imponibile futuro per poter essere utilizzata; o

(b) sono disponibili opportunità di pianificazione fiscale che consentano di realizzare un reddito imponibile negli esercizi appropriati.

30. Le opportunità di pianificazione fiscale sono azioni che l'impresa può intraprendere allo scopo di creare o incrementare il reddito imponibile in un particolare esercizio prima che venga meno la possibilità di riportare a nuovo una perdita fiscale o un credito d'imposta. In alcuni ordinamenti, per esempio, il reddito imponibile può essere creato o incrementato:

(a) scegliendo di assoggettare a tassazione i proventi per interessi o al momento della maturazione o a quello dell'incasso;

(b) differendo alcune deduzioni dal reddito imponibile;

(c) vendendo, ed eventualmente riutilizzando in un leasing finanziario, beni il cui valore è aumentato, ma per i quali il valore ai fini fiscali non è stato rettificato per tener conto di tale incremento di valore; e

(d) vendendo un bene che produce reddito non imponibile (quale, in alcuni ordinamenti, un titolo di stato) allo scopo di acquistare un'altra attività finanziaria che produca reddito imponibile.

Anche quando le opportunità di pianificazione fiscale consentono di anticipare reddito imponibile da un periodo successivo a uno precedente, l'utilizzo di una perdita fiscale o di un credito d'imposta portati a nuovo dipende sempre dall'esistenza di un reddito imponibile futuro di origine diversa dalle differenze temporanee che si origineranno in futuro.

31. Quando l'impresa ha una storia recente di perdite, essa deve tener conto delle indicazioni contenute nei paragrafi 35 e 36.

N. 12

Avviamento negativo

32. Il presente Principio non consente la rilevazione di un'attività fiscale differita che emerga da differenze temporanee deducibili relative all'avviamento negativo quando questo è trattato come ricavo differito secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese, perché l'avviamento negativo ha natura residuale e la rivalutazione contabile dell'attività fiscale differita incrementerebbe il valore contabile dell'avviamento negativo.

Rilevazione iniziale di attività o passività

33. Un caso in cui si verifica che un'attività fiscale differita emerge al momento della rilevazione iniziale di un'attività si ha quando un contributo pubblico non imponibile relativo a un bene sia dedotto per determinare il valore contabile del bene ma, a fini fiscali, non sia dedotto dal valore ammortizzabile del bene (in altre parole dal suo valore ai fini fiscali); il valore contabile del bene è inferiore al suo valore ai fini fiscali e questo origina una differenza temporanea deducibile. I contributi pubblici possono anche essere esposti come ricavo differito, nel qual caso la differenza tra il ricavo differito e il suo valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea deducibile. Qualunque sia il metodo di esposizione in bilancio scelto dall'impresa, per i motivi esposti nel paragrafo 22 l'impresa non può rilevare l'attività fiscale differita risultante.

Perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati

34. ***Un'attività fiscale differita per perdite fiscali o crediti d'imposta non utilizzati va riportata a nuovo nella misura in cui è probabile che sia disponibile un reddito imponibile futuro a fronte del quale possano essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati.***

35. I requisiti per la rilevazione di attività fiscali differite derivanti dal riporto a nuovo di perdite fiscali e di crediti d'imposta non utilizzati sono i medesimi applicabili alla rilevazione di attività fiscali differite derivanti da differenze temporanee deducibili. L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate, tuttavia, è un indicatore significativo del fatto che potrà non essere disponibile un reddito imponibile futuro. Pertanto, quando l'impresa ha una storia di perdite recenti, essa può rilevare un'attività fiscale differita derivante da perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati solo nella misura in cui essa abbia differenze temporanee imponibili sufficienti o esistano prove convincenti del fatto che sarà disponibile un reddito imponibile sufficiente a fronte del quale possano essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati. In tali casi, il paragrafo 82 richiede l'indicazione dell'importo dell'attività fiscale differita e la natura delle ragioni che giustificano la sua rilevazione.

36. L'impresa, nel valutare la probabilità che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati possano essere utilizzati, deve prendere in considerazione i seguenti criteri:

(a) se l'impresa abbia differenze temporanee imponibili sufficienti, con riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, che si tradurranno in importi imponibili a fronte dei quali le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati possano essere utilizzati prima della loro scadenza;

(b) se è probabile che l'impresa abbia redditi imponibili prima della scadenza delle perdite fiscali e dei crediti d'imposta non utilizzati;

(c) se le perdite fiscali non utilizzate derivino da cause identificabili che è improbabile che si ripetano; e

(d) se esistano per l'impresa opportunità di pianificazione fiscale (vedere paragrafo 30) in base alle quali si avrà reddito imponibile nell'esercizio nel quale possono essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati.

Nella misura in cui non è probabile che sia disponibile reddito imponibile a fronte del quale possono essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati, l'attività fiscale differita non può essere rilevata.

N. 12

Nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate

37. A ogni data di riferimento del bilancio, l'impresa deve effettuare una nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate in bilancio. L'impresa deve rilevare un'attività fiscale differita precedentemente non rilevata nella misura in cui è divenuto probabile che un futuro reddito imponibile consentirà di recuperare l'attività fiscale differita. Per esempio, un miglioramento delle condizioni commerciali può aumentare la probabilità che l'impresa sia in grado di realizzare nel futuro sufficiente reddito imponibile affinché l'attività fiscale differita soddisfi i criteri per la sua rilevazione contabile esposti nei paragrafi 24 o 34. Un altro esempio si ha quando l'impresa effettua una nuova valutazione delle attività fiscali al momento di un'aggregazione di imprese o successivamente (vedere paragrafi 67 e 68).

Investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e partecipazioni in joint venture

38. Le differenze temporanee si manifestano quando il valore contabile di investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture (vale a dire la quota della controllante o dell'investitore nelle attività nette della controllata, filiale, collegata o partecipata, compreso il valore contabile dell'avviamento) differisce dal valore dell'investimento o della partecipazione se conosciuto ai fini fiscali (spesso coincidente con il costo). Tali differenze possono manifestarsi in casi differenti, quali, per esempio:

(a) l'esistenza di utili non distribuiti di controllate, filiali, collegate e joint venture;

(b) variazioni dei tassi di cambio esteri quando la controllante e la sua controllata hanno sede in Paesi differenti; e

(c) riduzioni del valore contabile di un investimento in una collegata al suo ammontare recuperabile.

Nei bilanci consolidati, la differenza temporanea può essere differente dalla differenza temporanea associata a quell'investimento nel bilancio proprio della controllante se nel suo bilancio essa riporta l'investimento al costo o a un valore rivalutato.

39. ***L'impresa deve rilevare una passività fiscale differita per tutte le differenze temporanee imponibili riferibili agli investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, salvo che siano soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:***

(a) ***la controllante, l'investitore o il partecipante alla joint venture siano in grado di controllare i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee; ed***

(b) ***è probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annullerà.***

40. Poichè una controllante stabilisce le politiche dei dividendi della sua controllata, essa è in grado di stabilire i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee riferibili a quell'investimento (incluse le differenze temporanee che derivano non solo dagli utili non distribuiti ma anche da eventuali differenze cambio). Inoltre, sarebbe spesso impraticabile determinare l'ammontare delle imposte sul reddito che si dovrebbero pagare quando la differenza temporanea si annulla. Perciò, quando la controllante ha stabilito che, nel prevedibile futuro, quegli utili non saranno distribuiti, essa non deve rilevare una passività fiscale differita. Le medesime osservazioni si applicano agli investimenti finanziari in filiali.

41. L'impresa contabilizza nella propria valuta le attività e le passività non monetarie di una gestione estera che sia parte integrante della gestione dell'impresa (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere). Laddove il reddito imponibile o la perdita fiscale della gestione estera (e, quindi, il valore ai fini fiscali delle sue attività e passività non monetarie) sia determinato in valuta estera, variazioni del tasso di cambio danno origine a differenze temporanee. Poiché tali differenze temporanee si riferiscono alle attività e passività proprie della gestione estera, piuttosto che agli investimenti finanziari in quella gestione estera dell'impresa che redige il bilancio, l'impresa che redige il bilancio deve rilevare la passività o (secondo quanto esposto nel paragrafo 24) la risultante attività fiscale differita. Il corrispondente onere/provento fiscale differito risultante è addebitato o accreditato al conto economico (vedere paragrafo 58).

N. 12

42. Un investitore in una società collegata non controlla quella impresa e, di solito, non si trova nella condizione di stabilire la sua politica dei dividendi. Perciò, in assenza di un accordo che richieda che gli utili della collegata non siano distribuiti nel prevedibile futuro, l'investitore deve rilevare una passività fiscale differita derivante dalle differenze temporanee imponibili riferibili alla sua partecipazione nella società collegata. In alcuni casi, l'investitore può non essere in grado di determinare l'importo delle imposte che sarebbero dovute nel caso in cui recuperi il costo del suo investimento nella società collegata, ma può stabilire che sarà uguale o eccederà un certo importo minimo. In tali casi, la passività fiscale differita è determinata per tale importo.

43. L'accordo tra le parti di una joint venture di solito regola la ripartizione degli utili e stabilisce se le decisioni riguardanti tali argomenti richiedono il consenso di tutti i partecipanti o di una particolare maggioranza. Quando il partecipante alla joint venture è in grado di controllare la ripartizione degli utili ed è probabile che, nel prevedibile futuro, gli utili non saranno distribuiti, non deve essere rilevata la passività fiscale differita.

44. ***L'impresa deve rilevare un'attività fiscale differita per tutte le differenze temporanee deducibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, nella misura in cui, e solo nella misura in cui, è probabile che:***

(a) ***la differenza temporanea si annullerà nel prevedibile futuro; e***

(b) ***sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata la differenza temporanea.***

45. L'impresa deve tenere conto delle indicazioni contenute nei paragrafi da 28 a 31 nel decidere se deve essere rilevata un'attività fiscale differita per differenze temporanee deducibili riferibili al suo investimento in società controllate, filiali e società collegate, e alla sua partecipazione in joint venture.

VALUTAZIONE

46. ***Le passività (attività) fiscali correnti, dell'esercizio in corso e di quelli precedenti, devono essere determinate al valore che si prevede di pagare alle (recuperare dalle) autorità fiscali, applicando le aliquote fiscali (e la normativa fiscale) vigenti o sostanzialmente emanate alla data di riferimento del bilancio.***

47. ***Le attività e le passività fiscali differite devono essere valutate con le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale sarà realizzata l'attività fiscale o sarà estinta la passività fiscale, sulla base delle aliquote fiscali (e della normativa fiscale) stabilite da provvedimenti in vigore o sostanzialmente in vigore alla data di riferimento del bilancio.***

48. Le attività e le passività fiscali correnti e differite sono solitamente calcolate utilizzando le aliquote fiscali (e le normative fiscali) che sono state emanate. Tuttavia, in alcuni ordinamenti, l'annuncio di aliquote fiscali (e di normative fiscali) da parte del governo ha l'effetto sostanziale di una vera e propria emanazione, che potrebbe seguire l'annuncio di parecchi mesi. In tali casi, il valore delle attività e delle passività fiscali è calcolato utilizzando l'aliquota fiscale (e le normative fiscali) annunciata.

49. Quando a differenti livelli di reddito imponibile si applicano aliquote fiscali differenti, il valore delle attività e delle passività fiscali differite si calcola utilizzando le aliquote medie che ci si attende saranno applicabili sul reddito imponibile (perdita fiscale) degli esercizi nei quali ci si attende che le differenze temporanee si annulleranno.

50. (Abrogato)

51. ***La valutazione delle passività e delle attività fiscali differite deve riflettere gli effetti fiscali che derivano dalle modalità in cui l'impresa si attende, alla data di riferimento del bilancio, di recuperare o estinguere il valore contabile delle sue attività o passività.***

N. 12

52. In alcuni ordinamenti, le modalità con le quali l'impresa recupera (estingue) il valore contabile di un'attività (passività) possono influire su:

(a) l'aliquota fiscale applicabile quando l'impresa recupera (estingue) il valore contabile dell'attività (passività); e

(b) il valore ai fini fiscali dell'attività (passività).

In tali casi, l'impresa determina il valore delle passività e delle attività fiscali differite utilizzando l'aliquota fiscale e il valore ai fini fiscali coerenti con le previste modalità di recupero o di estinzione.

Esempio A

Un'attività ha un valore contabile di 100 e un valore ai fini fiscali di 60. Se l'attività fosse ceduta, si applicherebbe un'aliquota fiscale del 20 %, si applicherebbe un'aliquota fiscale del 30 % sugli altri proventi.

L'impresa rileva una passività fiscale differita di 8 (20 % di 40) se prevede di vendere il bene senza ulteriore utilizzo o una passività fiscale differita di 12 (30 % di 40) se si aspetta di tenere il bene e di recuperare il suo valore contabile con l'utilizzo.

Esempio B

Un'attività con un costo di 100 e un valore contabile di 80 è rivalutata a 150. Nessuna rettifica equivalente viene fatta a fini fiscali. Il fondo ammortamento a fini fiscali è 30 e l'aliquota fiscale è del 30 %. Se l'attività è venduta a un prezzo superiore al costo, il fondo ammortamento fiscale di 30 sarà incluso nel reddito imponibile, ma il corrispettivo della vendita che eccede il costo non sarà imponibile.

Il valore ai fini fiscali dell'attività è 70 e c'è una differenza temporanea imponibile di 80. Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile utilizzando l'attività, essa deve produrre un reddito imponibile di 150, ma potrà dedurre solo l'ammortamento di 70. Si ha perciò una passività fiscale differita di 24 (30 % di 80). Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile vendendo il bene immediatamente per un corrispettivo di 150, la passività fiscale differita è calcolata come segue:

	Diff. temp. imponibili	Aliquote fiscali	Passività fisc. diff.
Fondo amm. to fiscale	30	30 %	9
Corr. eccedente il costo	50	zero	—
Totale	80		9

Nota: Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'ulteriore imposta differita che deriva dalla rivalutazione è addebitata direttamente al patrimonio netto.

Esempio C

I fatti corrispondono a quelli dell'esempio B eccetto che, se il bene è venduto a un prezzo maggiore del costo, il fondo ammortamento fiscale è incluso nel reddito imponibile (tassato al 30 %) e il corrispettivo di vendita sarà tassato al 40 %, dopo aver dedotto un costo rettificato per l'inflazione di 110.

Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile utilizzando il bene, essa deve realizzare un reddito imponibile di 150, ma potrà dedurre solo un ammortamento di 70. Perciò, il valore ai fini fiscali è 70, c'è una differenza temporanea imponibile di 80 e una passività fiscale differita di 24 (30 % di 80), come nell'esempio B.

Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile vendendo il bene immediatamente per un corrispettivo di 150, essa potrà dedurre il costo indicizzato di 110. Il corrispettivo netto di 40 sarà tassato al 40 %. Inoltre, il fondo ammortamento fiscale di 30 sarà incluso nel reddito imponibile e tassato al 30 %. Perciò, il valore ai fini fiscali è 80 (110 meno 30), c'è una differenza temporanea imponibile di 70 e una passività fiscale differita di 25 (40 % di 40 più 30 % di 30). Se nell'esempio il valore ai fini fiscali non è immediatamente evidente, può essere utile prendere in considerazione il principio fondamentale esposto nel paragrafo 10.

Nota: Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'ulteriore imposta differita che deriva dalla rivalutazione è addebitata direttamente al patrimonio netto.

52A. In alcuni ordinamenti, le imposte sul reddito sono dovute in base a una maggiore o minore aliquota se l'utile netto o gli utili portati a nuovo sono, in parte o del tutto, distribuiti agli azionisti dell'impresa. In altri ordinamenti, le imposte sul reddito possono essere dovute o chieste a rimborso se l'utile netto o gli utili portati a nuovo sono, in parte o del tutto, distribuiti agli azionisti dell'impresa. In tali casi, le attività e passività fiscali correnti e differite sono quantificate in base all'aliquota fiscale applicabile agli utili non distribuiti.

52B. Nei casi descritti nel paragrafo 52A, gli effetti fiscali dei dividendi ai fini delle imposte sul reddito vengono contabilizzati nel momento in cui viene contabilizzata la passività relativa al pagamento del dividendo. Gli effetti fiscali dei dividendi, ai fini delle imposte sul reddito, sono più direttamente correlati a transazioni o eventi passati che alla distribuzione ai soci. Pertanto, gli effetti fiscali dei dividendi, ai fini delle imposte sul reddito, vengono contabilizzati nell'utile o nella perdita d'esercizio, come previsto dal paragrafo 58, a meno che derivino dai casi previsti ai paragrafi 58 (a) e (b).

Esempio illustrativo dei paragrafi 52A e 52B

L'esempio seguente ha ad oggetto la valutazione delle attività e delle passività fiscali differite di un'impresa in un ordinamento giuridico in cui le imposte sul reddito sugli utili non distribuiti sono dovute a un'aliquota più elevata (50 %), con un ammontare rimborsabile al momento della distribuzione dei dividendi. L'aliquota fiscale applicabile sugli utili distribuiti è pari al 35 %. Alla data del bilancio, 31 dicembre 20X1, l'impresa non contabilizza la passività per dividendi la cui distribuzione agli azionisti della società sia stata proposta o dichiarata dopo la data del bilancio. Conseguentemente, per l'esercizio 20X1 nessun dividendo è contabilizzato, il reddito imponibile per l'esercizio 20X1 è pari a 100 000. La differenza temporanea netta tassabile per l'esercizio 20X1 è pari a 40 000.

L'impresa rileva una passività fiscale corrente e un costo per imposte correnti pari a 50 000. Nessuna attività è rilevata per l'ammontare potenzialmente rimborsabile in relazione ai dividendi futuri. L'impresa, inoltre, rileva una passività fiscale differita e un costo per imposte differite pari a 20 000 (50 % di 40 000) che rappresenta l'imposta sul reddito che l'impresa pagherà quando realizzerà o estinguerà il valore contabile delle sue attività o passività sulla base dell'aliquota d'imposta applicabile agli utili non distribuiti.

Successivamente, il 15 marzo 20X2 l'impresa rileva come passività dividendi per 10 000 da utili operativi precedenti.

Il 15 marzo 20X2, l'impresa rileva il recupero di imposte sul reddito per 1 500 (15 % dei dividendi contabilizzati come passività) come una attività fiscale corrente e come una diminuzione del costo delle imposte correnti per l'esercizio 20X2.

53. ***Le attività e le passività fiscali differite non devono essere attualizzate.***

54. La determinazione attendibile del valore attualizzato delle attività e delle passività fiscali differite richiede una dettagliata programmazione dei tempi di annullamento di ogni differenza temporanea. Molto spesso tale programmazione è impraticabile o molto complessa. Di conseguenza, non è appropriato richiedere che le attività e passività fiscali differite siano attualizzate. Consentire, ma non richiedere, l'attualizzazione comporterebbe attività e passività fiscali differite non confrontabili tra imprese diverse. Perciò, il presente Principio non richiede né consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite.

N. 12

55. Le differenze temporanee sono determinate con riferimento al valore contabile di un'attività o di una passività. Questo si applica anche quando quel valore contabile fosse esso stesso attualizzato come, per esempio, nel caso di impegni previdenziali (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti).

56. ***Il valore contabile di un'attività fiscale differita deve essere rivisto a ciascuna data di riferimento bilancio. L'impresa deve ridurre il valore contabile di un'attività fiscale differita nella misura in cui non è più probabile che sia realizzabile un reddito imponibile sufficiente per consentire che sia utilizzato il beneficio di parte o di tutta quella attività fiscale differita. Qualsiasi riduzione di questo tipo deve essere stornata nella misura in cui è probabile che sia realizzabile reddito imponibile sufficiente.***

RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO CORRENTI E DIFFERITE

57. La contabilizzazione degli effetti fiscali correnti e differiti di un'operazione o di altri fatti deve essere coerente con la contabilizzazione dell'operazione o degli altri fatti stessi. I paragrafi da 58 a 68 attuano il presente Principio.

Conto economico

58. ***L'imposta corrente e differita deve essere rilevata come provento o come onere, e inclusa nell'utile o nella perdita dell'esercizio, a meno che l'imposta derivi da:***

(a) ***un'operazione o un fatto rilevato, nello stesso esercizio o in un altro, direttamente nel patrimonio netto (vedere paragrafi da 61 a 65); o***

(b) ***una aggregazione di imprese che rappresenti un'acquisizione (vedere paragrafi da 66 a 68).***

59. La maggior parte delle passività e attività fiscali differite emerge quando proventi od oneri sono inclusi nell'utile contabile di un esercizio, ma sono inclusi nel reddito imponibile (perdita fiscale) di un altro esercizio. L'imposta differita risultante deve essere rilevata nel conto economico. Esempi si hanno quando:

(a) ricavi da interessi, royalties o dividendi sono riscossi posticipatamente e sono inclusi nell'utile contabile con un criterio di ripartizione temporale secondo quanto previsto dallo IAS 18, Ricavi, ma sono inclusi nel reddito imponibile (perdita fiscale) con un criterio di cassa; e

(b) costi delle attività immateriali sono stati capitalizzati secondo quanto previsto dallo IAS 38, Attività immateriali, e sono in corso di ammortamento nel conto economico, ma sono stati dedotti a fini fiscali quando essi sono stati sostenuti.

60. Il valore contabile delle attività e passività fiscali differite può variare anche se non c'è una variazione nell'ammontare delle relative differenze temporanee. Questo può derivare, per esempio, da:

(a) una modifica delle aliquote fiscali o delle normative fiscali;

(b) una nuova valutazione della recuperabilità di attività fiscali differite; o

(c) una modifica nelle modalità di recupero attese di un'attività.

L'imposta differita risultante deve essere rilevata nel conto economico, a meno che riguardi elementi addebitati o accreditati in precedenza al patrimonio netto (vedere paragrafo 63).

Partite accreditate o addebitate direttamente al patrimonio netto

61. ***L'imposta corrente e quella differita deve essere addebitata o accreditata direttamente al patrimonio netto se l'imposta si riferisce a partite che sono accreditate o addebitate, nell'esercizio stesso o in un altro, direttamente al patrimonio netto.***

62. I Principi contabili internazionali richiedono, o consentono, che certi elementi siano accreditati o addebitati direttamente al patrimonio netto. Esempi di tali elementi sono:

(a) variazioni del valore contabile derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 16, Immobili, impianti e macchinari);

(b) rettifiche al saldo di apertura degli utili portati a nuovo risultanti da un cambiamento di principi contabili applicato retroattivamente o dalla correzione di errori determinanti (vedere IAS 8, Utile o perdita d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili);

(c) differenze di cambio derivanti dalla traduzione dei bilanci di un soggetto estero (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere); e

(d) ammontari che si manifestano al momento della rilevazione iniziale della componente di patrimonio netto di uno strumento finanziario composto (vedere paragrafo 23).

63. In casi eccezionali può essere difficile calcolare il valore dell'imposta corrente e differita che si riferisce a elementi accreditati o addebitati al patrimonio netto. Questo può succedere, per esempio, quando:

(a) le aliquote delle imposte sul reddito sono progressive e non è possibile determinare l'aliquota fiscale in base alla quale un particolare componente del reddito imponibile (perdita fiscale) è stato tassato;

(b) una modifica dell'aliquota fiscale o di altre norme fiscali influisce su un'attività o su una passività fiscale differita riferibile (in tutto o in parte) a un elemento che precedentemente era stato addebitato o accreditato al patrimonio netto; o

(c) l'impresa stabilisce che un'attività fiscale differita debba essere rilevata, o non debba più esserlo totalmente, e l'attività fiscale differita è riferibile (in tutto o in parte) a un elemento che precedentemente era stato addebitato o accreditato al patrimonio netto.

In tali casi, le imposte correnti e differite riferibili a elementi accreditati o addebitati al patrimonio netto si basano su una ragionevole ripartizione proporzionale delle imposte correnti e differite del soggetto interessato nel contesto normativo che lo riguarda, o su un altro metodo che consente una ripartizione più appropriata alle circostanze.

64. Lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, non specifica se l'impresa, in ogni esercizio, debba trasferire da riserve da rivalutazioni a utili portati a nuovo la differenza tra l'ammortamento di un bene rivalutato e l'ammortamento sulla base del costo di quel bene. Se l'impresa effettua tale trasferimento, l'ammontare trasferito deve essere al netto di qualsiasi imposta differita relativa. Considerazioni analoghe si applicano ai trasferimenti effettuati al momento della cessione di una voce di immobili, impianti o macchinari.

65. Quando un'attività è rivalutata a fini fiscali, e quella rivalutazione è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali sia della rivalutazione dell'attività sia della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere accreditati o addebitati al patrimonio netto negli esercizi nei quali si verificano. Tuttavia, se la rivalutazione a fini fiscali non è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere rilevati nel conto economico.

65A. Quando l'impresa distribuisce dividendi ai suoi azionisti, le può essere richiesto di versare una quota di tali dividendi alle autorità fiscali per conto degli azionisti. In molti ordinamenti, tale importo è denominato ritenuta di imposta. Tale ammontare dovuto o versato alle autorità fiscali è imputato al patrimonio netto come parte dei dividendi.

N. 12

Imposte differite derivanti da una aggregazione di imprese

66. Come è stato spiegato nei paragrafi 19 e 26 (c), alcune differenze temporanee possono emergere da una aggregazione di imprese che rappresenta una acquisizione. Secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazione di imprese, l'impresa deve rilevare qualsiasi attività o passività fiscale differita risultante (nella misura in cui siano soddisfatti i requisiti di rilevazione contenuti nel paragrafo 24) come attività e passività identificabili al momento dell'acquisizione. Di conseguenza, quelle attività e passività fiscali differite influiscono sull'avviamento o sull'avviamento negativo. Tuttavia, secondo quanto previsto dai paragrafi 15 (a) e 24 (a), l'impresa non rileva le passività fiscali differite derivanti dall'avviamento stesso (se l'ammortamento dell'avviamento non è deducibile a fini fiscali), né le attività fiscali differite riferibili all'avviamento negativo non imponibile che sia trattato come reddito differito.

67. Quale conseguenza di una aggregazione di imprese, l'acquirente può ritenere probabile realizzare la sua propria attività fiscale differita che non era stata rilevata prima della aggregazione di imprese. Per esempio, l'acquirente può essere in grado di utilizzare le sue perdite fiscali non utilizzate a fronte del reddito imponibile successivo dell'impresa acquisita. In tali casi, l'acquirente rileva un'attività fiscale differita, e ne tiene conto nella determinazione dell'avviamento o dell'avviamento negativo derivante dall'acquisizione.

68. Quando un acquirente non ha rilevato un'attività fiscale differita dell'acquisita come attività identificabile al momento della aggregazione di imprese, e quell'attività fiscale differita viene contabilizzata successivamente nel bilancio consolidato dell'acquirente, il provento per l'attività fiscale differita che ne risulta deve essere imputato al conto economico. Inoltre, l'acquirente deve:

(a) rettificare il valore contabile lordo dell'avviamento e il relativo fondo di ammortamento per adeguarli agli ammontari che sarebbero stati iscritti se l'attività fiscale differita fosse stata rilevata come attività identificabile al momento dell'aggregazione di imprese; e

(b) rilevare la riduzione del valore netto contabile dell'avviamento come onere.

L'acquirente, tuttavia, non deve rilevare l'avviamento negativo e neppure incrementare il suo valore contabile.

Esempio

L'impresa ha acquisito una società controllata che aveva differenze temporanee deducibili di 300. L'aliquota fiscale al momento dell'acquisizione era il 30 %. L'attività fiscale differita risultante di 90 non fu rilevata come attività identificabile nella determinazione dell'avviamento di 500 risultante dall'acquisizione. L'avviamento è ammortizzato in 20 anni. Due anni dopo l'acquisizione, l'impresa valutò che redditi imponibili futuri sarebbero probabilmente stati sufficienti per recuperare il beneficio di tutte le differenze temporanee deducibili.

L'impresa rileva un'attività fiscale differita di 90 (30 % di 300) e, nel conto economico, proventi per imposte differite di 90. Essa riduce anche il costo dell'avviamento di 90 e il fondo ammortamento di 9 (che è l'ammortamento di due anni). Il saldo di 81 è rilevato come costo nel conto economico. Di conseguenza, il costo dell'avviamento e il fondo ammortamento relativo sono ridotti ai valori (410 e 41) che sarebbero stati rilevati se un'attività fiscale differita per 90 fosse stata rilevata come attività identificabile al momento dell'aggregazione dell'impresa.

Se l'aliquota fiscale è aumentata al 40 %, l'impresa rileva un'attività fiscale differita per 120 (40 % di 300) e, nel conto economico, un provento per imposte differite per 120. Se l'aliquota fiscale è diminuita al 20 %, l'impresa rileva un'attività fiscale differita per 60 (20 % di 300) e un provento per imposte differite per 60. In entrambi i casi, l'impresa riduce anche il costo dell'avviamento di 90 e il fondo ammortamento di 9 e rileva il saldo di 81 nel conto economico come costo.

N. 12

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

Attività e passività fiscali

69. ***Le attività e le passività fiscali devono essere esposte nello stato patrimoniale separatamente dalle altre attività e passività. Le attività e le passività fiscali differite devono essere distinte dalle attività e dalle passività fiscali correnti.***

70. ***Quando l'impresa opera, nel suo bilancio, una distinzione tra le attività e le passività correnti e non correnti, essa non deve classificare le attività (passività) fiscali differite come attività (passività) correnti.***

Compensazione

71. ***L'impresa deve compensare le attività e le passività fiscali correnti se, e solo se, essa:***

(a) ***ha un diritto legalmente esercitabile di compensare gli importi rilevati; e***

(b) ***intende o regolare le partite al netto, o realizzare l'attività ed estinguere contemporaneamente la passività.***

72. Sebbene le attività e le passività fiscali correnti siano rilevate e valutate separatamente, esse devono essere compensate nello stato patrimoniale in base alle stesse condizioni prescritte per gli strumenti finanziari nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative. L'impresa di solito ha un diritto legalmente esercitabile di compensare un'attività fiscale corrente a fronte di una passività fiscale corrente, quando queste si riferiscono a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale e l'autorità fiscale consente all'impresa di eseguire o ricevere un unico pagamento netto.

73. Nel bilancio consolidato, un'attività fiscale corrente di un'impresa del gruppo deve essere compensata a fronte di una passività fiscale corrente di un'altra impresa del gruppo se, e solo se, le imprese in questione hanno un diritto legalmente esercitabile di eseguire o di ricevere un unico pagamento netto e intendono eseguire o ricevere tale pagamento netto o realizzare l'attività ed estinguere la passività contemporaneamente.

74. ***L'impresa deve compensare le attività e le passività fiscali differite se, e solo se:***

(a) ***l'impresa ha un diritto legalmente esercitabile di compensare le attività fiscali correnti con le passività fiscali correnti; e***

(b) ***le attività e le passività fiscali differite sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale su:***

(i) ***lo stesso soggetto passivo d'imposta; o***

(ii) ***soggetti passivi d'imposta diversi che intendono regolare le passività e le attività fiscali correnti su base netta, o realizzare le attività ed regolare le passività contemporaneamente, in ciascun esercizio successivo nel quale si prevede che siano regolati o recuperati ammontari significativi di passività o di attività fiscali differite.***

75. Per evitare la necessità di disporre di una programmazione dettagliata dei tempi dell'annullamento di ciascuna differenza temporanea, il presente Principio richiede che l'impresa compensi un'attività fiscale differita a fronte di una passività fiscale differita dello stesso soggetto passivo d'imposta se, e solo se, esse sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale e l'impresa ha un diritto legalmente esercitabile di compensare le attività fiscali correnti a fronte delle passività fiscali correnti.

76. In taluni rari casi, l'impresa può avere un diritto legalmente esercitabile alla compensazione, e la volontà di estinguere al netto, in alcuni esercizi ma non in altri. In questi rari casi, può essere necessario disporre di una programmazione dettagliata per stabilire in modo attendibile se la passività fiscale differita di un soggetto passivo di imposta si tradurrà in maggiori pagamenti d'imposta nello stesso esercizio in cui un'attività fiscale differita di un altro soggetto passivo di imposta comporterà minori pagamenti da parte di questo secondo soggetto passivo di imposta.

N. 12

Oneri fiscali

Oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria

77. ***Gli oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria devono essere esposti nel prospetto di conto economico.***

Differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite

78. Lo IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere, richiede che certe differenze cambio siano rilevate come ricavi o costi ma non specifica dove tali differenze debbano essere esposte nel conto economico. Di conseguenza, quando le differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite sono esposte nel conto economico, tali differenze possono essere classificate come oneri (proventi) fiscali differiti se tale esposizione è considerata essere la migliore per gli utilizzatori del bilancio.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

79. ***I principali componenti degli oneri (proventi) fiscali devono essere indicati separatamente.***

80. I componenti degli oneri (proventi) fiscali possono comprendere:

(a) oneri (proventi) per imposte correnti;

(b) eventuali rettifiche rilevate nell'esercizio per imposte correnti relative a esercizi precedenti;

(c) l'ammontare degli oneri (proventi) fiscali differiti relativi all'emersione e all'annullamento di differenze temporanee;

(d) l'ammontare degli oneri (proventi) fiscali differiti relativi alle modifiche delle aliquote fiscali o all'introduzione di nuove imposte;

(e) l'ammontare del beneficio derivante da una perdita fiscale, da un credito d'imposta o da una differenza temporanea di un esercizio precedente, non rilevati in precedenza, e utilizzati per ridurre l'onere fiscale corrente;

(f) l'ammontare del beneficio derivante da una perdita fiscale, da un credito d'imposta o da una differenza temporanea di un esercizio precedente, non rilevati in precedenza, e utilizzati per ridurre l'onere fiscale differito;

(g) l'onere fiscale differito derivante dalla svalutazione, o l'annullamento di una svalutazione precedente, di un'attività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 56; e

(h) l'ammontare di oneri (proventi) fiscali relativi a quei cambiamenti di principi contabili o errori determinanti inclusi nella determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito dallo IAS 8, Utile o perdita d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

81. ***Deve essere indicato separatamente anche quanto segue:***

(a) ***il valore complessivo delle imposte correnti e differite relative a voci addebitate o accreditate al patrimonio netto;***

(b) ***gli oneri (proventi) fiscali relativi a componenti straordinari rilevati nel corso dell'esercizio;***

(c) ***una spiegazione del rapporto tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile in una o entrambe le seguenti forme:***

(i) ***una riconciliazione numerica tra gli oneri (proventi) fiscali e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile; o***

(ii) ***una riconciliazione numerica tra l'aliquota fiscale media effettiva e l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile;***

(d) ***una spiegazione delle modifiche dell'aliquota fiscale applicabile comparata con quella dell'esercizio precedente;***

(e) ***l'ammontare (e la data di scadenza qualora esista) delle differenze temporanee deducibili, delle perdite fiscali non utilizzate e dei crediti di imposta inutilizzati per i quali, nello stato patrimoniale, non è rilevata l'attività fiscale differita;***

(f) ***l'ammontare complessivo delle differenze temporanee riferibili a investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, per le quali non è stata rilevata una passività fiscale differita (vedere paragrafo 39);***

(g) ***con riferimento a ciascun tipo di differenza temporanea e a ciascun tipo di perdite fiscali non utilizzate e crediti di imposta inutilizzati:***

(i) ***l'ammontare delle attività e delle passività fiscali differite rilevate nello stato patrimoniale per ciascun esercizio presentato;***

(ii) ***l'ammontare dei proventi od oneri fiscali differiti rilevati nel conto economico, se questo non risulta evidente dalle variazioni degli importi rilevati nello stato patrimoniale;***

(h) ***con riferimento ad attività cessate, l'onere fiscale relativo a:***

(i) ***la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessazione; e***

(ii) ***l'utile o la perdita derivante dall'attività ordinaria dell'attività cessata, insieme agli importi corrispondenti per ciascun esercizio precedente presentato;***

(i) ***l'ammontare degli effetti fiscali, ai fini delle imposte sul reddito, dei dividendi la cui distribuzione agli azionisti della società sia stata proposta o dichiarata prima dell'approvazione del bilancio, ma per i quali non sia stata rilevata una passività in bilancio.***

82. ***L'impresa deve indicare l'importo di un'attività fiscale differita e la natura degli elementi che ne giustificano la sua rilevazione quando:***

(a) ***l'utilizzazione dell'attività fiscale differita dipende da redditi imponibili futuri eccedenti i gli imponibili derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e***

(b) ***l'impresa ha subito una perdita nell'esercizio corrente o in quello precedente nell'ordinamento fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.***

82A. ***Nei casi descritti al paragrafo 52A, l'impresa deve indicare la natura dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che potrebbero scaturire dal pagamento dei dividendi agli azionisti. Inoltre, l'impresa deve evidenziare gli ammontari dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che siano concretamente determinabili, e, nel caso in cui vi siano, dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che non siano concretamente determinabili.***

83. L'impresa deve evidenziare la natura e l'ammontare di ogni componente straordinario nel prospetto di conto economico o nelle note al bilancio. Quando questa indicazione viene fatta nelle note al bilancio, l'ammontare totale di tutti i componenti straordinari deve essere esposto esplicitamente nel conto economico, al netto degli oneri (proventi) fiscali complessivi relativi. Anche se gli utilizzatori del bilancio possono ritenere utile l'indicazione degli oneri (proventi) fiscali relativi a ogni componente straordinario, a volte è difficile ripartire gli oneri (proventi) fiscali tra tali elementi. In questi casi gli oneri (proventi) fiscali relativi a componenti straordinari possono essere indicati per l'importo complessivo.

N. 12

84. Le indicazioni richieste dal paragrafo 81(c) consentono agli utilizzatori del bilancio di capire se la correlazione tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile è anomala e di comprendere i fattori rilevanti che potrebbero influire su questa correlazione nel futuro. La correlazione fra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile può essere influenzata da fattori quali proventi esenti da tassazione, oneri che non sono deducibili nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), effetti delle perdite fiscali ed effetti di aliquote fiscali estere.

85. Nello spiegare la correlazione tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile, l'impresa deve utilizzare una aliquota fiscale applicabile che fornisca le informazioni più significative agli utilizzatori del suo bilancio. Spesso, l'aliquota più significativa è l'aliquota fiscale nazionale del Paese in cui l'impresa ha sede, consolidando le aliquote fiscali applicate per le imposte nazionali con le aliquote applicate per qualsiasi imposta locale calcolata su un livello sostanzialmente analogo di reddito imponibile (perdita fiscale). Tuttavia, per l'impresa che opera in diversi ordinamenti, può essere più significativo aggregare riconciliazioni distinte predisposte utilizzando l'aliquota nazionale in ciascun singolo ordinamento. L'esempio che segue mostra come la scelta dell'aliquota fiscale applicabile influisce sulla presentazione della riconciliazione numerica.

86. L'aliquota fiscale media effettiva è l'onere (provento) fiscale diviso per l'utile contabile.

87. Spesso potrebbe essere difficoltoso calcolare l'ammontare delle passività fiscali differite non rilevate derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture (vedere paragrafo 39). Il presente Principio richiede, quindi, che l'impresa indichi l'ammontare complessivo delle differenze temporanee sottostanti ma non richiede l'indicazione delle passività fiscali differite. Ciò nondimeno, quando è possibile, si incoraggiano le imprese a indicare gli ammontari delle passività fiscali differite non contabilizzate perché gli utilizzatori del bilancio possono trovare utili tali informazioni.

87A. Il paragrafo 82A richiede all'impresa di evidenziare la natura dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che potrebbero scaturire dal pagamento dei dividendi agli azionisti. L'impresa indica le caratteristiche rilevanti del sistema fiscale per quanto concerne le imposte sul reddito, e i fattori che influiranno sull'ammontare dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, dei dividendi.

87B. In alcuni casi, l'ammontare totale dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, derivanti dalla distribuzione dei dividendi agli azionisti, non è concretamente quantificabile. Questo potrebbe essere il caso, per esempio, in cui un'impresa abbia un grande numero di società controllate estere. Ciononostante, anche in tali casi, alcune parti dell'ammontare totale possono essere facilmente determinabili. Per esempio, in un gruppo consolidato, una controllante e alcune sue controllate potrebbero aver pagato imposte sul reddito a un'aliquota fiscale più elevata, sugli utili non distribuiti ed essere a conoscenza dell'ammontare che verrebbe rimborsato al momento della distribuzione agli azionisti dei dividendi futuri da utili consolidati portati a nuovo. In tal caso, l'ammontare rimborsabile deve essere indicato. Se applicabile, l'impresa deve anche dare informazioni in merito all'esistenza di potenziali effetti fiscali addizionali, in termini di imposte sul reddito, non concretamente determinabili. Nel bilancio separato della controllante, se vi è, l'informazione dei potenziali effetti fiscali dei dividendi, in termini di imposte sul reddito, è relativa agli utili non distribuiti della controllante.

87C. A un'impresa cui sia richiesto di fornire le informazioni integrative di cui al paragrafo 82A, potrebbe anche essere richiesto di fornire le informazioni relative alle differenze temporanee associate agli investimenti nelle controllate, filiali e collegate o partecipazioni in joint venture. In tali casi, l'impresa deve tener conto di ciò nel determinare le informazioni da fornire ai sensi del paragrafo 82A. Per esempio, a un'impresa può essere richiesto di indicare gli ammontari aggregati delle differenze temporanee associate a investimenti in società controllate per le quali non sia stata rilevata alcuna passività fiscale differita (vedere paragrafo 81 (f)). Se non fosse possibile quantificare gli ammontari delle passività fiscali differite non rilevate (vedere paragrafo 87) ci potrebbero essere ammontari di potenziali effetti fiscali dei dividendi, in termini di imposte sul reddito, non concretamente determinabili, in relazione alle controllate.

88. L'impresa deve indicare eventuali passività e attività potenziali connesse ad aspetti fiscali secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Passività e attività potenziali possono emergere, per esempio, da un contenzioso non risolto con le autorità fiscali. Analogamente, quando entrano in vigore o sono annunciate modifiche delle aliquote fiscali o della normativa fiscale dopo la data del bilancio, l'impresa deve indicare gli effetti significativi di quelle variazioni sulle sue attività e passività fiscali correnti e differite (vedere IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio).

N. 12

Esempio illustrativo del contenuto del paragrafo 85

Nel 19X2, l'impresa ha realizzato, nella propria giurisdizione (Paese A), un utile contabile di 1 500 (19X1: 2 000) e nel Paese B di 1 500 (19X1: 500). L'aliquota fiscale è pari al 30 % nel Paese A e al 20 % nel Paese B. Nel Paese A, costi per 100 (19X1: 200) non sono fiscalmente deducibili.

Quello che segue è un esempio di riconciliazione all'aliquota fiscale nazionale.

	19X1	19X2
Utile contabile	2 500	3 000
Imposte all'aliquota interna del 30 %	750	900
Effetto fiscale di costi che non sono fiscalmente deducibili	60	30
Effetto di aliquote fiscali inferiori nel Paese B	(50)	(150)
Imposte	760	780

Quello che segue è un esempio di riconciliazione predisposta aggregando riconciliazioni distinte per ciascuna giurisdizione nazionale. Con questo metodo, l'effetto delle differenze tra l'aliquota fiscale nazionale dell'impresa che redige il bilancio e l'aliquota fiscale nazionale negli altri ordinamenti non appare come elemento distinto nella riconciliazione. Allo scopo di spiegare le variazioni delle aliquote fiscali applicabili, come richiesto dal paragrafo 81 (d), l'impresa può avere necessità di esporre l'effetto della variazione significativa di ciascuna delle aliquote fiscali o la combinazione degli utili prodotti dei differenti ordinamenti.

Utile contabile	2 500	3 000
Imposte calcolate alle aliquote interneapplicabili agli utili nel paese interessato	750	750
Effetto fiscale di costi non fiscalmente deducibili	60	30
Imposte	760	780

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

89. ***Il presente Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o da data successiva, a eccezione di quanto specificato al paragrafo 91. Se un'impresa applica il presente Principio ai bilanci degli esercizi che iniziano prima del 1º gennaio 1998, essa deve indicare che ha applicato il presente Principio al posto dello IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, approvato nel 1979.***

90. Il presente Principio sostituisce lo IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, approvato nel 1979.

91. ***I paragrafi 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e la eliminazione dei paragrafi 3 e 50 entrano in vigore in riferimento ai bilanci annuali*** [3] ***relativi agli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Nel caso in cui l'applicazione anticipata abbia effetti sul bilancio, l'impresa dovrà darne informazione.***

[3] Il paragrafo 91 fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con il linguaggio esplicitamente adottato nel 1998. Il paragrafo 89 fa invece riferimento ai «bilanci».

N. 14

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 14 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1997)

Informativa di settore

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 14, Comunicazione economico-finanziaria di settore, il quale era stato approvato dal Board in una versione rivista nella forma nel 1994. Il Principio così rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1998 o da data successiva.

I paragrafi 116 e 117 dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, contengono alcune disposizioni in materia di informativa di settore sulle perdite durevoli di valore.

INTRODUZIONE

Il presente Principio («IAS 14 (rivisto nella sostanza)») sostituisce il Principio contabile internazionale IAS 14, Comunicazione economico-finanziaria di settore («IAS 14 originario»). Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1998 o da data successiva. Le principali modifiche dall'originario IAS 14 sono le seguenti:

1. Lo IAS 14 originario si applicava alle imprese i cui titoli erano negoziati pubblicamente e ad altre entità economiche economicamente rilevanti. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) si applica alle imprese le cui azioni o titoli di debito sono negoziate pubblicamente, comprese le imprese che stanno per emettere azioni o titoli di debito in un mercato mobiliare pubblico, ma non ad altre entità pur economicamente rilevanti.

2. Lo IAS 14 originario richiedeva che l'informativa fosse presentata per settori merceologici e settori geografici. Esso forniva solo una direttiva generale per identificare i settori merceologici e le aree geografiche. Suggeriva che i raggruppamenti organizzativi interni potessero fornire una base per determinare i settori oggetto di informativa o che l'informativa di settore richiedesse una riclassificazione di dati. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che l'informativa sia presentata per settori di attività e settori geografici. Fornisce una guida più specifica dello IAS 14 originario per identificare i settori di attività e i settori geografici. Richiede che l'impresa guardi alla sua struttura organizzativa interna e al suo sistema di rendicontazione interna per identificare tali settori. Se i settori interni non sono basati né su gruppi di prodotti e servizi correlati né su aree geografiche, lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa debba considerare il successivo livello inferiore di suddivisione interna per identificare i settori oggetto di informativa.

3. Lo IAS 14 originario richiedeva che fosse fornita la stessa quantità di informazioni sia per settori merceologici sia geografici. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) prevede che vi sia una base di suddivisione primaria e un'altra secondaria, con una informativa considerevolmente inferiore da illustrare nel settore secondario.

4. Lo IAS 14 originario non si pronunciava sul fatto che l'informativa di settore dovesse essere redatta usando i principi contabili adottati per il bilancio consolidato o d'esercizio. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che siano seguiti gli stessi principi contabili.

5. Lo IAS 14 originario consentiva differenze nella definizione di risultato del settore tra le imprese. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) fornisce una guida più specifica dello IAS 14 originario per le voci specifiche di ricavo e costo da includere o escludere dai ricavi e costi del settore. Conseguentemente, lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede una valutazione uniforme del risultato del settore, ma solo nella misura in cui le voci di costo e ricavo possano essere direttamente attribuibili o ragionevolmente ripartibili per settori.

6. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che vi sia «simmetria» nella inclusione di voci nel risultato del settore e nelle attività del settore. Se, per esempio, il risultato del settore riflette l'ammortamento, l'attività relativa deve essere inclusa nelle attività del settore. Lo IAS 14 originario non si pronunciava su tale aspetto.

7. Lo IAS 14 originario non si pronunciava sul fatto che i settori considerati troppo piccoli per una separata presentazione potessero essere aggregati o esclusi da tutti i settori oggetto di informativa. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) prevede che i piccoli settori che sono internamente presi in considerazione ma per i quali non è richiesta separata presentazione possono essere aggregati con altri se hanno in comune un sostanziale numero di fattori che definiscono un settore d'attività o un settore geografico, o possono essere aggregati con un rilevante settore simile la cui informativa è presentata internamente se sono soddisfatte specifiche condizioni.

8. Lo IAS 14 originario non trattava se i settori geografici dovevano essere determinati in base al luogo ove si trovavano i beni dell'impresa (origine delle vendite) o in base al luogo dove i clienti si trovavano (destinazione delle vendite). Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che, qualunque sia la base dei settori geografici dell'impresa, diverse tipologie di dati, se significativamente diversi, debbano essere esposte anche in base a quanto previsto dall'altro criterio.

9. Lo IAS 14 originario richiedeva quattro principali tipologie di informazioni sia per settori merceologici sia per settori geografici:

   (a) ricavi o altri proventi operativi, distinguendo tra ricavi da clienti esterni all'impresa e ricavi derivanti da altri settori;

   (b) risultato del settore;

   (c) attività impiegate per settore; e

   (d) la base per la determinazione dei prezzi tra settori.

   Per una base primaria di informativa dell'impresa per settore (settori d'attività o geografici), lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede le medesime quattro tipologie di informazioni e inoltre:

   (a) le passività del settore;

   (b) il costo di immobili, impianti e macchinari e di attività immateriali acquisite nel periodo;

   (c) le svalutazioni e gli ammortamenti;

   (d) i costi non monetari diversi da svalutazioni e ammortamenti; e

   (e) la quota di utile o perdita netta in una società collegata, joint venture, o altra partecipazione contabilizzata con il metodo del patrimonio netto se sostanzialmente tutte le operazioni della società interessata rientrano esclusivamente in quel settore, e il valore della relativa partecipazione.

   Per la base dell'informativa secondaria settoriale di impresa, lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) elimina la disposizione dello IAS 14 originario in merito al risultato del settore e lo sostituisce con il costo di immobili, impianti e macchinari e attività immateriali acquisite nel corso dell'esercizio.

10. Lo IAS 14 originario non si pronunciava sul fatto che l'informativa dell'esercizio precedente presentata per fini comparativi dovesse essere rideterminata per un cambiamento rilevante nei principi contabili di settore. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede la rideterminazione a meno che ciò non sia impraticabile.

11. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che se il totale ricavi da clienti esterni per tutti i settori aggregati oggetto di informativa è inferiore al 75 % del totale dei ricavi d'impresa, allora devono essere identificati ulteriori settori da presentare fino a che il livello del 75 % non sia raggiunto.

12. Lo IAS 14 originario consentiva un metodo di determinazione dei prezzi nei trasferimenti tra i dati di settore da applicare nell'informativa di settore diverso da quello effettivamente usato per determinare i prezzi dei trasferimenti. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che i trasferimenti tra settori siano misurati in base a ciò che l'impresa applica nella pratica per determinare i prezzi dei trasferimenti.

13. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede una informativa sui ricavi per ciascun settore che non si ritiene oggetto di informativa, perché la maggior parte dei suoi ricavi dipende da vendite ad altri settori, solo se tale settore ha ricavi da vendite a clienti esterni pari al 10 % o oltre del totale dei ricavi dell'impresa. Lo IAS 14 originario non prevedeva alcuna disposizione simile.

N. 14

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-7
Definizioni	8-25
Definizioni da altri Principi contabili internazionali	8
Definizioni di settore d'attività e di settore geografico	9-15
Definizione di ricavo, costo, risultato, attività e passivitàdi settore	16-25
Identificazione dei settori oggettodi informativa	26-43
Schemi primario e secondario di informativa settoriale	26-30
Settori d'attività e geografici	31-33
Settori oggetto di informativa	34-43
Principi contabili di settore	44-48
Informazioni integrative	49-83
Schema di presentazione primario	50-67
Informativa secondaria di settore	68-72
Informazioni settoriali di carattere illustrativo	73
Altri problemi connessi all'informativa	74-83
Data di entrata in vigore	84

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di stabilire principi di presentazione dell'informativa economico-finanziaria di settore — informativa relativa ai diversi tipi di prodotti e servizi prodotti dall'impresa e alle diverse aree geografiche in cui opera — per aiutare gli utilizzatori del bilancio:

(a) a comprendere meglio i risultati passati dell'impresa;

(b) a determinare meglio i rischi e la redditività dell'impresa; e

(c) a effettuare giudizi più aggiornati sull'impresa nel suo insieme.

Molte imprese producono gruppi di prodotti e servizi o operano in aree geografiche che sono soggette a indici di redditività, opportunità di sviluppo, prospettive future, e rischi diversi. È importante l'informativa sui diversi tipi di prodotti e servizi dell'impresa e delle sue attività in diverse aree geografiche — spesso chiamata informativa di settore — per determinare i rischi e la redditività di una impresa diversificata o multinazionale, ma essa non è ottenibile da dati aggregati. Perciò l'informativa di settore è ampiamente considerata come necessaria per soddisfare le esigenze degli utilizzatori del bilancio.

N. 14

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per l'insieme completo dei documenti che costituiscono il bilancio redatto in conformità ai Principi contabili internazionali.***

2. L'insieme completo dei documenti che compongono il bilancio include lo stato patrimoniale, il conto economico, il rendiconto finanziario, il prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto, e le note, come richiesto dallo IAS 1, Presentazione del bilancio.

3. ***Il presente Principio si applica alle imprese le cui azioni o titoli di debito sono negoziati pubblicamente e alle imprese che hanno in corso di emissione azioni o titoli di debito in mercati mobiliari pubblici.***

4. Se l'impresa i cui titoli non sono negoziati pubblicamente prepara il bilancio in conformità ai Principi contabili internazionali, essa è incoraggiata a presentare volontariamente l'informativa economico-finanziaria di settore.

5. ***Se l'impresa i cui titoli non sono negoziati pubblicamente decide di fornire volontariamente nel bilancio l'informativa di settore che sia conforme ai Principi contabili internazionali, essa deve ottemperare interamente alle disposizioni del presente Principio.***

6. ***Se l'informativa finanziaria contiene in un unico documento sia il bilancio consolidato di un'impresa i cui titoli sono pubblicamente negoziati sia il bilancio della controllante o di una o più società controllate, l'informativa di settore deve essere presentata solo con riferimento al bilancio consolidato. Se una società controllata è essa stessa un'impresa i cui titoli sono negoziati pubblicamente, essa presenterà informativa di settore nel proprio bilancio.***

7. ***Analogamente, se l'informativa finanziaria contiene in un unico documento sia il bilancio di un'impresa i cui titoli sono negoziati pubblicamente sia il bilancio di una società collegata valutata con il metodo del patrimonio netto o di una joint venture in cui l'impresa ha un interesse finanziario, l'informativa di settore deve essere presentata solo nel bilancio dell'impresa. Se la società collegata valutata con il metodo del patrimonio netto o la joint venture è essa stessa un'impresa i cui titoli sono negoziati pubblicamente, essa presenterà l'informativa di settore nella propria informativa finanziaria.***

DEFINIZIONI

Definizioni da altri Principi contabili internazionali

8. ***I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati negli IAS 7, Rendiconto finanziario, IAS 8 Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, e IAS 18, Ricavi:***

   L'attività operativa rappresenta le principali attività generatrici di ricavi dell'impresa e le altre attività diverse da quelle d'investimento o finanziarie.

   I principi contabili sono i principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati dall'impresa nella preparazione e nella presentazione del bilancio.

   I ricavi sono i flussi lordi di benefici economici conseguenti l'esercizio derivanti dallo svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa, quando tali flussi determinano incrementi del patrimonio netto diversi dagli incrementi derivanti dagli apporti degli azionisti.

Definizioni di settore d'attività e settore geografico

9. ***I termini settore d'attività e settore geografico sono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

   Il settore d'attività è una parte dell'impresa distintamente identificabile che fornisce un singolo prodotto o servizio o un insieme di prodotti e servizi collegati, ed è soggetta a rischi e a benefici diversi da quelli degli altri settori d'attività dell'impresa. I fattori che devono essere considerati nell'individuare quali prodotti o servizi sono correlati comprendono:

N. 14

(a) ***la natura dei prodotti o dei servizi;***

(b) ***la natura dei processi produttivi;***

(c) ***la tipologia e la classe di clientela per i prodotti o i servizi;***

(d) ***i metodi usati per distribuire i prodotti o fornire i servizi; e***

(e) ***se applicabile, la natura del contesto normativo, per esempio, bancario, assicurativo, o dei servizi pubblici.***

Il settore geografico è una parte dell'impresa distintamente identificabile che fornisce un singolo prodotto o servizio o un insieme di prodotti e servizi collegati, ed è soggetta a rischi e a benefici diversi da quelli relativi a componenti che operano in altri ambienti economici. I fattori che devono essere considerati nell'individuare i settori geografici comprendono:

(a) ***similarità di condizioni politiche ed economiche;***

(b) ***relazioni tra attività in diverse aree geografiche;***

(c) ***vicinanza delle attività;***

(d) ***rischi specifici associati alle attività in una determinata area;***

(e) ***disciplina valutaria; e***

(f) ***i rischi valutari sottostanti.***

Il settore oggetto di informativa è un settore d'attività o un settore geografico identificato in base alle definizioni precedenti per il quale è richiesta una informativa di settore secondo quanto previsto dal presente Principio.

10. I fattori di cui al paragrafo 9 per identificare i settori d'attività e i settori geografici non sono elencati in alcun ordine particolare.

11. Uno specifico settore d'attività non include prodotti e servizi con rischi e benefici significativamente diversi. Mentre vi possono essere diversità rispetto a uno o più fattori nella definizione di un settore d'attività, i prodotti e i servizi inclusi in uno specifico settore d'attività si presumono simili rispetto alla maggior parte dei fattori.

12. Analogamente, un settore geografico non include attività in ambienti economici con rischi e benefici significativamente diversi. Un settore geografico può essere rappresentato da un singolo Paese, un gruppo di due o più Paesi, o una regione all'interno di un Paese.

13. Le fonti principali dei rischi influenzano il modo in cui la maggior parte delle imprese sono organizzate e gestite. Perciò, il paragrafo 27 del presente Principio prevede che la struttura organizzativa delle imprese e il suo sistema di rendicontazione interna costituiscono la base per identificare i suoi settori. I rischi e i benefici dell'impresa sono influenzati sia dalla localizzazione geografica delle sue attività (dove i prodotti sono preparati o dove le attività di fornitura dei servizi sono situate) sia dalla localizzazione dei mercati (dove i suoi prodotti sono venduti o i servizi sono resi). La definizione permette di identificare i settori geografici in base:

(a) alla localizzazione della produzione di impresa o della fornitura di servizi e di altri beni;

(b) alla localizzazione dei suoi mercati e clienti.

14. La struttura organizzativa e informativa interna di impresa fornirà normalmente indicazione se la fonte principale dei rischi connessi all'area geografica di attività fa riferimento alle sue attività (l'origine delle vendite) o alla localizzazione dei clienti (destinazione delle vendite). Di conseguenza, l'impresa deve considerare questa struttura per determinare se i suoi settori geografici devono essere basati sulla localizzazione delle attività o sulla localizzazione dei suoi clienti.

N. 14

15. Determinare la composizione di un settore d'attività o geografico comporta un certo grado di giudizio. Nell'esercitare tale giudizio, la direzione aziendale dell'impresa deve tenere in considerazione l'obiettivo dell'informativa economico-finanziaria di settore come definito nel presente Principio e le caratteristiche qualitative dei bilanci come definite nel Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio dello IASC. Tali caratteristiche qualitative includono rilevanza, attendibilità, e comparabilità nel tempo dell'informativa economico-finanziaria presentata per i diversi gruppi di prodotti e servizi dell'impresa e per le sue operazioni in particolari aree geografiche, e l'utilità di tale informativa per determinare i rischi e i benefici dell'impresa nel suo insieme.

Definizione di ricavi, costi, risultato, attività e passività di settore

16. ***I seguenti termini aggiuntivi sono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

Ricavi del settore sono sia i ricavi imputati nel conto economico dell'impresa direttamente attribuibili a un settore sia la pertinente quota di ricavi che può essere ragionevolmente allocata al settore, derivanti sia da vendite a clienti dell'impresa sia da operazioni con altri settori della stessa impresa. I ricavi del settore non includono:

(a) ***i componenti straordinari;***

(b) ***gli interessi attivi o i dividendi, inclusi gli interessi attivi su anticipi o prestiti ad altri settori, a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria; o***

(c) ***i proventi derivanti da vendite di partecipazioni o da estinzione di debiti a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria.***

I ricavi del settore includono la quota degli utili o delle perdite d'impresa di società collegate, joint venture, o altre partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto solo se queste sono incluse nei ricavi consolidati o complessivi dell'impresa.

I ricavi del settore includono la quota dei ricavi riferibili all'entità economica consolidata con il metodo proporzionale in conformità allo IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture.

Costi del settore sono sia i costi risultanti dalle attività operative del settore e a questi direttamente attribuibili sia la pertinente quota di costi che può essere ragionevolmente allocata al settore, includendovi i costi relativi a vendite a clienti dall'impresa e i costi relativi a operazioni con altri settori della stessa impresa. I costi di settore non includono:

(a) ***i componenti straordinari;***

(b) ***gli interessi passivi, inclusi quelli derivanti da anticipi o prestiti da altri settori, a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria;***

(c) ***le perdite da vendite di partecipazioni o perdite da estinzione di debiti a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria;***

(d) ***la quota delle perdite di società collegate, di joint venture, o di altri investimenti contabilizzati con il metodo del patrimonio netto;***

(e) ***le imposte sul reddito; o***

(f) ***le spese generali amministrative, le spese centralizzate e le altre spese che emergono a livello d'impresa e si riferiscono all'impresa nel suo insieme. Ad ogni modo, talvolta i costi sono sostenuti dall'impresa a favore di un settore. In questo caso vanno considerati come costi del settore se si riferiscono alle attività operative del settore e possono ad essi essere direttamente attribuiti o ragionevolmente allocati.***

I costi del settore includono la quota dei costi riferibili all'entità economica controllata congiuntamente, consolidata con il metodo proporzionale in conformità allo IAS 31.

N. 14

Per le operazioni di un settore che sono principalmente di natura finanziaria, gli interessi attivi e quelli passivi possono essere presentati su base netta ai fini dell'informativa di settore solo se queste voci sono compensate nel bilancio dell'impresa o nel bilancio consolidato.

Il risultato del settore è dato dai ricavi del settore al netto dei costi del settore. Il risultato del settore è determinato prima di qualsiasi rettifica per le quote degli interessi di minoranza.

Le attività del settore sono le attività impiegate nelle attività operative direttamente attribuibili al settore o che possano essere ragionevolmente imputate al settore stesso.

Se il risultato di un settore include interessi o dividendi attivi, le attività del settore includono i relativi crediti, prestiti, partecipazioni o altre attività generatrici di reddito.

Le attività del settore non includono le attività fiscali.

Le attività del settore includono le partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto solo se l'utile o la perdita derivante da tali partecipazioni è inclusa nei ricavi del settore. Le attività di settore includono la quota delle attività operative, in proporzione della partecipazione detenuta, di una entità economica controllata congiuntamente, consolidata con il metodo proporzionale in conformità allo IAS 31.

Le attività del settore sono computate dopo aver dedotto le connesse poste rettificate che sono portate a diretta compensazione nello stato patrimoniale dell'impresa.

Le passività del settore sono le passività che risultano dalle attività operative del settore nonché quelle che sono direttamente attribuibili al settore o possono essere ragionevolmente allocate al settore.

Se il risultato di un settore include interessi passivi, le passività del settore includeranno le relative passività che generano gli interessi.

Le passività del settore includono la quota parte delle passività operative di una entità economica controllata congiuntamente, che è consolidata con il metodo proporzionale, in accordo con quanto previsto dallo IAS 31.

Le passività del settore non includono le passività per le imposte sul reddito.

Principi contabili di settore sono i principi contabili utilizzati nella preparazione e presentazione del bilancio consolidato o dell'impresa così come pure quei principi contabili relativi specificamente al settore oggetto di informativa.

17. I ricavi, i costi, le attività e le passività del settore includono gli importi degli elementi che sono direttamente attribuibili al settore e gli importi degli elementi che possono essere ragionevolmente assegnati al settore. L'impresa deve considerare il suo sistema di rendicontazione interna come punto di partenza per identificare le voci direttamente attribuibili o ragionevolmente assegnabili ai settori. Ciò significa che c'è una presunzione che i valori identificati con i settori per scopi informativi interni siano direttamente attribuibili o ragionevolmente assegnabili ai settori stessi allo scopo di determinare il valore dei ricavi, costi, attività e passività dei settori oggetto di informativa.

18. In alcuni casi, comunque, il ricavo, costo, attività o passività può essere ripartito ai settori per scopi informativi interni su una base assunta dalla direzione aziendale ma che potrebbe rivelarsi soggettiva, arbitraria, o difficile da capire per gli utilizzatori esterni del bilancio. Tale ripartizione non costituirebbe una base ragionevole nell'ambito delle definizioni di ricavo spesa, attività e passività del settore del presente Principio. Peraltro, l'impresa può scegliere di non attribuire alcune voci a ricavo, costo, attività e passività per scopi informativi interni, anche se esiste una base ragionevole per farlo. Una voce simile è attribuita seguendo le definizioni di ricavo, costo, attività e passività del settore contenute nel presente Principio.

N. 14

19. Esempi di attività del settore includono attività correnti usate nelle attività operative del settore, immobili, impianti e macchinari, beni oggetto di leasing (IAS 17, Leasing), e attività immateriali. Se una particolare voce di svalutazione e ammortamento è inclusa nei costi del settore, anche la relativa immobilizzazione deve essere inclusa nelle attività del settore. Le attività del settore non includono attività usate per l'impresa in generale o per fini propri della sede. Le attività del settore includono attività condivise tra due o più settori se esiste una base ragionevole per ripartirle. Le attività del settore includono l'avviamento direttamente attribuibile al settore o che possa essere attribuito al settore in modo ragionevole, e i costi del settore includono il relativo ammortamento.

20. Esempi di passività del settore includono debiti commerciali e altri debiti, ratei passivi, anticipi da clienti, fondi garanzia prodotti e altri fondi relativi a merci e servizi. Le passività del settore non includono finanziamenti, passività relative a beni oggetto di leasing (IAS 17) e altre passività sostenute per finanziamenti più che per scopi operativi. Se sono inclusi interessi passivi nel risultato del settore, devono essere incluse nel settore anche le relative passività che li generano. Le passività di settori le cui operazioni non sono principalmente di natura finanziaria non includono scoperti bancari e simili perché il risultato del settore deve rappresentare un aspetto operativo, più che un utile o una perdita al netto dei finanziamenti. Inoltre, poiché i debiti sono spesso assunti centralmente a livello societario, non è spesso possibile attribuire direttamente, o anche ragionevolmente, la passività finanziaria a un settore.

21. La valutazione di attività e passività del settore include rettifiche ai valori precedentemente iscritti di attività e passività del settore identificabili, acquisite in una aggregazione d'impresa contabilizzata come un acquisto, anche se queste rettifiche sono fatte solo al fine di preparare bilanci consolidati e non sono rilevate nel bilancio proprio della società controllante o della società controllata. Analogamente, se immobili, impianti e macchinari sono stati rivalutati successivamente all'acquisizione, allora, in accordo con quanto previsto dal trattamento contabile alternativo previsto dallo IAS 16, le valutazioni devono riflettere tali rivalutazioni.

22. Alcune indicazioni per l'attribuzione del costo possono essere trovate in altri Principi contabili internazionali. Per esempio, i paragrafi 8-16 dello IAS 2, Rimanenze, forniscono indicazioni per l'attribuzione e la ripartizione dei costi alle rimanenze, e i paragrafi 16-21 dello IAS 11, Commesse a lungo termine, forniscono una guida per attribuire e ripartire i costi ai contratti. Queste indicazioni possono essere utili nell'attribuire o ripartire i costi ai settori.

23. Lo IAS 7, Rendiconto finanziario, fornisce indicazioni su come gli scoperti bancari debbano essere inclusi come componente della cassa o debbano essere esposti come finanziamenti.

24. Ricavi, costi, attività, passività del settore devono essere determinati prima dei saldi infragruppo e le operazioni infragruppo devono essere eliminate come parte del processo di consolidamento, eccetto nel caso in cui queste operazioni e saldi infragruppo siano tra imprese del gruppo all'interno dello stesso settore.

25. Mentre i principi contabili usati nel preparare e presentare i bilanci dell'impresa nel suo insieme sono anche i principi contabili fondamentali del settore, i principi contabili del settore includono, inoltre, principi specificatamente applicabili all'informativa di settore, quali l'identificazione dei settori, i metodi di valutazione dei trasferimenti infrasettoriali, e le basi per attribuire i costi e i ricavi ai settori.

IDENTIFICAZIONE DEI SETTORI OGGETTO DI INFORMATIVA

Schemi primario e secondario di informativa settoriale

26. ***La fonte principale e la natura dei rischi e dei benefici dell'impresa costituisce il criterio guida per determinare se il suo schema di riferimento primario sarà per settori d'attività o per settori geografici. Se i rischi e i benefici dell'impresa sono influenzati significativamente da differenze nei prodotti e servizi resi, lo schema primario di informativa di settore sarà quello per attività, mentre l'informazione secondaria sarà quella geografica. Analogamente, se i rischi e benefici dell'impresa sono influenzati significativamente dal fatto che si opera in diversi Paesi o in diverse aree geografiche, il suo schema di riferimento primario per l'informativa di settore sarà quello geografico, mentre l'informazione secondaria sarà quella per settori d'attività.***

N. 14

27. ***La struttura organizzativa e direzionale interna e il suo sistema di rendicontazione interna per il consiglio di amministrazione e per l'amministratore delegato costituiscono normalmente la base per identificare la fonte principale e la natura dei rischi e dei benefici dell'impresa e, perciò, per definire quale schema di presentazione sia primario e quale secondario, eccetto quanto previsto nei sottoparagrafi (a) e (b) seguenti:***

(a) ***se i rischi e i benefici dell'impresa sono fortemente influenzati sia da differenze nei prodotti e nei servizi resi sia da differenze nelle aree geografiche in cui opera, come evidenziato da un «approccio a matrice» per gestire la società e per presentare internamente i dati al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato, allora si devono usare settori d'attività come schema di riferimento primario e quelli geografici come secondario; e***

(b) ***se la struttura organizzativa e direzionale e il suo sistema di rendicontazione interna per il consiglio d'amministrazione e per l'amministratore delegato non si fondano né su specifici prodotti e servizi resi né su gruppi di prodotti o servizi correlati, né su aree geografiche, gli amministratori e la direzione aziendale devono definire se i rischi e benefici dell'impresa sono relativi più ai prodotti e servizi resi o più alle aree geografiche in cui l'impresa opera e, di conseguenza, adotteranno settori d'attività o settori geografici come schema di riferimento primario e l'altro come schema secondario.***

28. Per la maggior parte delle imprese, la fonte principale dei rischi e dei benefici determina come l'impresa è organizzata e gestita. La struttura organizzativa e direzionale e il suo sistema di rendicontazione interna sono normalmente la migliore evidenza della fonte principale dei rischi e dei benefici ai fini dell'informativa di settore. Perciò, con rare eccezioni, una impresa fornirà una informativa per settori nel proprio bilancio nello stesso modo usato per i rapporti interni usati per gli amministratori. La sua fonte principale dei rischi e dei benefici diventa il suo schema primario di informativa per settori. La sua fonte secondaria dei rischi e dei benefici diventa il suo schema secondario di informativa per settori.

29. Una «presentazione a matrice» — sia per settori d'attività sia per settori geografici come schema primario di informativa di settore con informazioni complete settoriali su ciascuna base — spesso fornirà una utile informativa se i rischi e i benefici dell'impresa sono fortemente influenzati sia da differenze nei prodotti e servizi resi sia da differenze nelle aree geografiche in cui opera. Il presente Principio non richiede, ma neanche proibisce, una «presentazione a matrice».

30. In alcuni casi, una organizzazione e un sistema di rendicontazione interna d'impresa possono essere sviluppati secondo linee non collegate né ai diversi tipi di prodotti e servizi resi né alle aree geografiche in cui si opera. Per esempio, il sistema di rendicontazione interna può essere organizzato solo per entità legale, e dare luogo a settori interni composti da gruppi di prodotti e servizi non correlati tra loro. In questi casi non comuni, l'informativa interna per settori non soddisfa l'obiettivo del presente Principio. Conseguentemente, il paragrafo 27 (b) richiede agli amministratori e alla direzione aziendale di determinare se i rischi e i benefici d'impresa sono più orientati ai prodotti/servizi o più orientati geograficamente e di scegliere i settori d'attività o i settori geografici come base di presentazione primaria dell'informativa di settore. La finalità è di ottenere un grado ragionevole di comparabilità con altre imprese, migliorare la comprensibilità dell'informativa risultante, e raggiungere le esigenze richieste da investitori, creditori e altri per l'informativa su rischi e benefici correlati a prodotti/servizi o aree geografiche.

Settori d'attività e geografici

31. ***I settori d'attività e geografici dell'impresa utilizzati per finalità informative esterne devono comprendere quelle unità organizzative che formano oggetto d'informativa al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato con lo scopo di valutare il loro andamento economico passato di ogni unità dell'impresa e di prendere decisioni sulle future attribuzioni di risorse, eccetto quanto previsto dal paragrafo 32.***

32. ***Se la struttura interna organizzativa e gestionale e il suo sistema di rendicontazione interna usato dal consiglio di amministrazione e dall'amministratore delegato non sono basati né su specifici prodotti o servizi o su gruppi di prodotti/servizi correlati né su aree geografiche, il paragrafo 27 (b) richiede che gli amministratori e la direzione aziendale adottino settori d'attività o settori geografici come schema di riferimento primario in base a una valutazione da loro stessi effettuata che riflette la primaria fonte di rischi e di benefici, e l'altro come schema secondario. In tal caso, gli amministratori e la direzione aziendale dell'impresa devono determinare i settori d'attività e i settori geografici per scopi informativi esterni in base ai fattori inclusi nelle definizioni del paragrafo 9 del presente Principio, piuttosto che in base al proprio sistema di informativa interna usato dal consiglio di amministrazione e dall'amministratore delegato, conformemente a quanto segue:***

(a) ***se uno o più dei settori oggetto di informativa interna agli amministratori e alla direzione aziendale è un settore d'attività o un settore geografico basato sui fattori dati nella definizione del paragrafo 9 ma altri non lo sono, il sottoparagrafo (b) seguente si applica solo a quei settori interni che non soddisfano le definizioni del paragrafo 9 (cioè un settore oggetto di informativa interna che soddisfa la definizione non deve essere ulteriormente suddiviso);***

(b) ***per quei settori presentati internamente agli amministratori e all'organo direzionale che non soddisfano le definizioni del paragrafo 9, la direzione aziendale dell'impresa deve considerare il successivo livello inferiore di suddivisione interna che fornisce informazione sulle linee di prodotto e di servizio o aree geografiche, come richiesto dalle definizioni del paragrafo 9; e***

(c) ***se tale settore di livello inferiore internamente rappresentato soddisfa la definizione di settore d'attività o settore geografico secondo i fattori descritti nel paragrafo 9, le condizioni dei paragrafi 34 e 35 per identificare i settori oggetto di informativa devono essere applicati a quel settore.***

33. Secondo quanto previsto dal presente Principio, la maggior parte delle imprese identificheranno i loro settori d'attività e geografici come le unità organizzative la cui informativa è presentata al consiglio di amministrazione (soprattutto agli amministratori non esecutivi, se ve ne sono) e all'amministratore delegato (il più alto livello che prende le decisioni operative, che in alcuni casi può essere un gruppo di più persone) allo scopo di valutare l'andamento economico passato di ogni unità e prendere decisioni sulle future attribuzioni di risorse. E anche se l'impresa dovesse applicare il paragrafo 32 perché i suoi settori interni non sono in linea con prodotti/servizi o aree geografiche, dovrà considerare il prossimo livello inferiore di suddivisione interna che fornisce informativa per linee di prodotti e servizi o linee geografiche piuttosto che costruire settori esclusivamente per motivi informativi esterni. Tale approccio volto a esaminare la struttura interna organizzativa e direzionale e il suo sistema di rendicontazione interna per identificare i settori d'attività e i settori geografici dell'impresa per scopi informativi esterni è talvolta chiamato «approccio direzionale», e i componenti organizzativi le cui informazioni sono internamente presentate sono talvolta chiamati «settori operativi».

Settori oggetto di informativa

34. ***Due o più settori d'attività o geografici oggetto di informativa interna sostanzialmente simili possono essere riuniti in un singolo settore d'attività o geografico. Due o più settori d'attività o geografici sono sostanzialmente simili solo se:***

(a) ***mostrano risultati economici che sono simili nel lungo periodo; e***

(b) ***sono simili con riferimento a tutti i fattori elencati nel paragrafo 9, ove applicabili.***

35. ***Un settore d'attività o un settore geografico deve essere identificato come settore oggetto di informativa se la maggioranza dei propri ricavi è ottenuta da vendite a clienti e:***

(a) ***i ricavi derivanti da vendite a clienti e da operazioni con altri settori sono almeno il 10 % del totale ricavi, esterni e interni, di tutti i settori; o***

N. 14

(b) ***il risultato del settore, sia utile o perdita, è almeno il 10 % del risultato complessivo di tutti i settori in utile o di tutti i settori in perdita, qualunque sia il maggiore in valore assoluto; o***

(c) ***le sue attività sono almeno il 10 % del totale delle attività di tutti i settori.***

36. ***Se un settore oggetto di informativa interna è al di sotto di tutti i limiti di rilevanza del paragrafo 35:***

(a) ***tale settore può essere presentato separatamente malgrado le sue dimensioni;***

(b) ***se esso non è identificato come oggetto di informativa separata nonostante la sua dimensione, tale settore può essere aggregato a un settore oggetto di informativa separata con uno o più altri settori similari presentati internamente che rientrano in tutti i parametri di riferimento previsti dal paragrafo 35 (due o più settori d'attività o geografici sono simili se condividono la maggioranza dei fattori della relativa definizione data nel paragrafo 9); e***

(c) ***se quel settore non è separatamente presentato o aggregato, esso deve essere incluso nel quadro di raccordo come elemento non riconciliato.***

37. ***Se il totale dei ricavi esterni da attribuire ai settori oggetto di informativa costituisce meno del 75 % del totale dei ricavi consolidati o d'impresa, devono essere identificati ulteriori settori da presentare, anche se non raggiungono almeno il 10 % come previsto al paragrafo 35, fino a che almeno il 75 % del totale consolidato o dei ricavi d'impresa non sia incluso nei settori oggetto di informativa.***

38. Il limite minimo di rilevanza del 10 % contenuto nel presente Principio non deve essere inteso quale riferimento nel determinare la rilevanza di qualsiasi aspetto connesso alla comunicazione d'impresa, fatta eccezione per l'identificazione dei settori d'attività e geografici.

39. Limitando i settori oggetto di informativa a quelli che sono rappresentati dalla maggioranza dei ricavi da vendite a clienti esterni, il presente Principio non richiede che i differenti stadi di operazioni verticalmente integrate siano identificati come settori d'attività separati. Ad ogni modo, in certe imprese, la prassi corrente è quella di riportare specifiche attività verticalmente integrate come separati settori d'attività anche se non generano significative vendite esterne. Per esempio, molte società petrolifere internazionali presentano le loro attività a monte (esplorazione e produzione) e le loro attività a valle (raffinazione e commercializzazione) come settori d'attività separati anche se la maggior parte o tutto il prodotto a monte (petrolio greggio) è trasferito internamente alle operazioni di raffinazione dell'impresa.

40. Il presente Principio incoraggia, ma non richiede, la presentazione volontaria di attività verticalmente integrate come settori separati, con un'appropriata descrizione inclusa l'informativa della base di valutazione dei trasferimenti infrasettoriali come richiesto dal paragrafo 75.

41. ***Se il sistema di rendicontazione interna dell'impresa tratta le attività integrate verticalmente come settori separati e l'impresa non sceglie di presentarle esternamente come settori d'attività, il settore di vendita deve essere aggregato nel settore acquisti nell'identificare i settori oggetto di informativa esterna a meno che non vi sia una base ragionevole per farlo, nel qual caso il settore di vendita dovrebbe essere incluso nel quadro di raccordo come voce indistinta di riconciliazione.***

42. ***Se la direzione aziendale ritiene che continui a essere importante, un settore identificato come settore oggetto di informativa nell'esercizio immediatamente precedente perché soddisfaceva il limite di rilevanza del 10 %, essa deve continuare a considerarlo un settore oggetto di informativa nell'esercizio in corso nonostante che il suo ricavo, risultato, e attività non eccedano più il limite del 10 %.***

43. ***Se un settore è identificato come un settore oggetto di informativa nell'esercizio in corso perché soddisfa il limite minimo di rilevanza del 10 %, i dati del settore dell'esercizio precedente presentati ai fini comparativi devono essere rideterminati per riflettere il nuovo settore oggetto di informativa come un settore separato, anche se il settore non rientrava nel limite di rilevanza del 10 % nell'esercizio precedente, a meno che non sia possibile farlo.***

N. 14

PRINCIPI CONTABILI DI SETTORE

44. ***L'informativa di settore deve essere preparata in conformità ai principi contabili usati per redigere e presentare il bilancio consolidato o dell'impresa.***

45. C'è la presunzione che i principi contabili che gli amministratori e la direzione aziendale hanno scelto di usare, nel preparare il proprio bilancio consolidato o d'impresa globalmente intesa, siano quelli che essi stessi ritengono più appropriati ai fini informativi esterni. Dato che lo scopo dell'informativa di settore è quello di aiutare gli utilizzatori del bilancio a comprendere meglio e a fare valutazioni più oggettive sull'impresa nel suo insieme, il presente Principio richiede di usare, nella preparazione delle informazioni settoriali, i principi contabili che gli amministratori o la direzione aziendale hanno scelto. Ciò non significa, tuttavia, che i principi contabili usati per il consolidato o per l'impresa debbano essere applicati ai settori oggetto di informativa come se i settori fossero distinte entità economiche a sé stanti che redigono il bilancio. Un calcolo specifico fatto per applicare un particolare principio contabile all'impresa globalmente intesa può essere attribuito ai settori se c'è una base ragionevole per farlo. I calcoli connessi alle pensioni, per esempio, spesso sono fatti per l'impresa nel suo insieme, ma le cifre così ottenute devono essere attribuite ai settori in base allo stipendio e ai dati demografici dei settori.

46. Il presente Principio non proibisce che l'informativa di ulteriori informazioni di settore sia redatta in base ad altri principi contabili rispetto a quelli adottati per il consolidato e per il bilancio dell'impresa purché (a) l'informativa sia presentata internamente al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato allo scopo di prendere decisioni sull'attribuzione delle risorse al settore e di valutazione del suo risultato economico e (b) la base di valutazione per questa ulteriore informativa sia chiaramente descritta.

47. ***I beni che siano utilizzabili congiuntamente da due o più settori devono essere attribuiti ai settori se, e solo se, anche i relativi ricavi e costi sono attribuiti a quei settori.***

48. Il modo in cui attività, passività, ricavi e costi sono attribuiti ai settori dipende da fattori quali la natura di queste voci, le attività svolte nel settore, e la relativa autonomia del settore. Non è possibile o appropriato specificare una singola base di ripartizione da fare adottare dalle imprese. Non è appropriato forzare la ripartizione di attività, passività, ricavi e costi d'impresa che si riferiscano congiuntamente a due o più settori, se la sola base per effettuare tali attribuzioni è arbitraria o difficile da capire. Inoltre, le definizioni di ricavo, costo, attività, passività del settore sono collegate tra loro e la distribuzione risultante deve essere coerente. Perciò, attività usate congiuntamente sono attribuibili ai settori se, e solo se, anche i relativi ricavi e costi sono attribuiti a tali settori. Per esempio, una attività è inclusa in un settore se, e solo se, la relativa svalutazione e il relativo ammortamento sono dedotti nel valutare il risultato del settore.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

49. I paragrafi 50-67 specificano le informazioni necessarie per i settori oggetto di informativa per uno schema di presentazione primario d'impresa. I paragrafi 68-72 identificano le informazioni richieste per uno schema di presentazione secondario d'impresa. Si incoraggiano le imprese a presentare tutte le informazioni del settore primario identificate nei paragrafi 50-67 per ciascun settore secondario oggetto di informativa, anche se i paragrafi 68-72 richiedono molte meno informazioni nello schema secondario. I paragrafi 74-83 considerano molte altre aree di informativa di settore. L'appendice B del presente Principio illustra l'applicazione pratica di questi principi di informazione integrativa.

Schema di presentazione primario

50. ***Le disposizioni informative contenute nei paragrafi 51-67 devono essere applicate a ciascun settore oggetto di informativa in base a uno schema di informativa primario.***

N. 14

51. ***L'impresa deve evidenziare i ricavi del settore per ciascun settore oggetto di informativa. I ricavi del settore da vendite a clienti esterni e i ricavi del settore da operazioni con altri settori devono essere riportati separatamente.***

52. ***L'impresa deve indicare il risultato del settore per ciascun settore oggetto di informativa.***

53. Se l'impresa è in grado di calcolare l'utile o la perdita netta di settore o qualche altra misura della redditività di settore oltre al risultato del settore senza arbitrarie attribuzioni, è incoraggiata l'informativa di tale valore oltre al risultato del settore appropriatamente descritto. Se tale misurazione è preparata su una base diversa dai principi contabili adottati per il bilancio consolidato o d'esercizio, l'impresa includerà nel proprio bilancio una chiara descrizione del criterio base utilizzato per la valutazione.

54. Un esempio della valutazione dell'andamento di settore che si posiziona sopra il risultato economico netto di settore nel conto economico è il margine lordo delle vendite. Esempi della valutazione del risultato del settore che si posizionano sotto il risultato economico netto del settore nel conto economico sono gli utili o le perdite della gestione ordinaria (sia prima sia dopo le imposte) e l'utile o la perdita netta.

55. ***L'impresa deve illustrare il valore contabile delle attività del settore per ciascun settore oggetto di informativa.***

56. ***L'impresa deve indicare le passività del settore per ciascun settore oggetto di informativa.***

57. ***L'impresa deve illustrare i costi complessivi sostenuti nell'esercizio per acquistare beni di settore che si presume debbano essere usati per oltre un esercizio (immobili, impianti e macchinari e attività immateriali) per ciascun settore oggetto di informativa. Anche se questo, talvolta, questi sono esposti come investimenti o spese capitalizzate, la valutazione richiesta dal presente principio deve essere effettuata in base al principio della competenza, e non al principio di cassa.***

58. ***L'impresa deve illustrare le svalutazioni e gli ammortamenti complessivi inclusi nel risultato economico di settore del periodo per ciascun settore oggetto di informativa.***

59. ***Si incoraggia ma non si richiede alle imprese di illustrare la natura e il valore di qualsiasi voce di ricavo e costo del settore che sia di tale dimensione, natura, o incidenza per cui la sua esposizione sia rilevante per spiegare l'andamento economico del periodo di ciascun settore oggetto di informativa.***

60. Lo IAS 8 richiede che «quando componenti di ricavo e di costo comprese nell'utile o nella perdita derivanti dalla attività ordinaria sono di tale dimensione, natura o incidenza che la loro esposizione è rilevante per spiegare il risultato economico d'esercizio dell'impresa, la natura e l'ammontare di tali voci devono essere indicati separatamente». Lo IAS 8 offre un numero di esempi, quali svalutazioni di rimanenze e di immobili, impianti e macchinari e investimenti a lungo termine, accantonamenti per ristrutturazioni, dismissioni di immobili, impianti e macchinari e investimenti a lungo termine, attività cessate, risoluzione di controversie e storni di fondi. Il paragrafo 59 non intende modificare la classificazione di alcuna voce di ricavo o costo da attività ordinaria a straordinaria (come definito dallo IAS 8) o di modificare la valutazione di tali voci. L'informativa incoraggiata dal paragrafo, ad ogni modo, non cambia il livello in cui la significatività di tali voci è considerata ai fini informativi dal livello di impresa a quello di settore.

61. ***L'impresa deve illustrare, per ciascun settore oggetto di informativa, l'importo complessivo dei costi non monetari rilevanti, oltre alla svalutazione e all'ammortamento la cui separata informativa è richiesta dal paragrafo 58, incluso nei costi del settore e, perciò, dedotto nella valutazione del risultato del settore.***

62. Lo IAS 7 richiede che l'impresa presenti un rendiconto finanziario che indichi separatamente i flussi finanziari suddivisi tra attività operativa, di investimento e finanziaria. Lo IAS 7 fa presente che illustrare informazioni dei flussi finanziari per ciascun settore merceologico o geografico oggetto di informativa è rilevante per conoscere la posizione finanziaria generale dell'impresa, la liquidità e i flussi finanziari. Lo IAS 7 incoraggia l'illustrazione di tale informativa. Il presente Principio incoraggia, inoltre, anche l'informativa dei flussi finanziari per settore che è incoraggiata dallo IAS 7. Inoltre, incoraggia l'informativa sui ricavi non monetari rilevanti che siano inclusi nel ricavo del settore e, perciò, aggiunti nella valutazione del risultato del settore.

63. ***L'impresa che fornisce il prospetto dei flussi finanziari di settore incoraggiato dallo IAS 7 non ha bisogno anche di illustrare il costo della svalutazione e dell'ammortamento come da paragrafo 58 o i costi non monetarie come da paragrafo 61.***

64. ***L'impresa deve illustrare, per ciascun settore oggetto di informativa, il valore complessivo delle quote parti di pertinenza dell'impresa, dell'utile o perdita netta delle società collegate, joint venture, o altre partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto se sostanzialmente tutte le operazioni di tali società collegate sono interne a quel singolo settore.***

65. Anche se è indicato un singolo valore complessivo come da precedente paragrafo, ogni società controllata, joint venture, o altra partecipazione deve essere considerata individualmente per determinare se le sue operazioni sono sostanzialmente tutte all'interno del settore.

66. ***Se il valore complessivo delle quote parti di pertinenza dell'impresa dell'utile o perdita netta delle società collegate, joint venture, o altre partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto è esposto per settori, deve essere esposto anche il valore complessivo delle partecipazioni in tali società collegate e joint venture per settore oggetto di informativa.***

67. ***L'impresa deve presentare una riconciliazione tra l'informativa fornita per settori oggetto di informativa e l'informativa complessiva del bilancio consolidato o dell'impresa. Nel presentare la riconciliazione, il ricavo del settore deve essere riconciliato con i ricavi a clienti esterni (inclusi i valori dei ricavi dell'impresa derivanti dai clienti non inclusi in alcun ricavo del settore); i risultati economici di settore devono essere riconciliati con una misura comparabile di utili o perdite operative come con l'utile o perdita netta dell'impresa; le attività del settore devono essere riconciliate con l'attività dell'impresa; e le passività del settore devono essere riconciliate con le passività dell'impresa.***

Informativa secondaria di settore

68. I paragrafi 50-67 identificano le disposizioni relative all'informativa applicabili a ciascun settore basato su uno schema di presentazione primario d'impresa. I paragrafi 69-72 identificano le regole dell'informativa da applicare a ciascun settore da presentare basato su uno schema di presentazione secondario, come segue:

(a) se uno schema di informativa primario d'impresa è per settori d'attività, le regole relative allo schema di informativa secondario sono identificate nel paragrafo 69;

(b) se uno schema di informativa primario d'impresa è per settori geografici basato sulla localizzazione delle attività (dove sono prodotti i beni o resi i servizi), le relative regole di presentazione dello schema secondario sono identificate nei paragrafi 70 e 71;

(c) se uno schema di informativa primario d'impresa fosse per settori geografici basato sulla localizzazione dei clienti (dove i beni e i servizi sono venduti), le relative regole di presentazione dello schema secondario sono identificate nei paragrafi 70 e 72.

69. ***Se uno schema primario di informativa dell'impresa è per settori d'attività, si deve anche fornire la seguente informativa:***

(a) ***ricavi del settore derivanti da clienti esterni per area geografica in base alla localizzazione geografica dei clienti, per ciascun settore geografico in cui i ricavi da vendite a clienti esterni siano almeno il 10 % del totale dei ricavi dell'impresa dalle vendite a clienti;***

(b) ***l'ammontare complessivo delle attività del settore per localizzazione geografica dell'attivo, per ciascun settore geografico il cui attivo sia almeno il 10 % del totale attivo di tutti i settori geografici d'impresa; e***

N. 14

(c) ***totale costi sostenuti nel corso dell'esercizio per acquisire attività del settore che si suppone verranno usate per più di un esercizio (immobili, impianti e macchinari e attività immateriali) in base alla localizzazione geografica dell'attivo, per ciascun settore geografico in cui l'attivo di settore sia almeno il 10 % del totale attivo di tutti i settori geografici.***

70. ***Se lo schema di informativa primario dell'impresa per settore è per settori geografici (basato sulla allocazione delle attività o sulla localizzazione dell'attività o dei clienti) si deve esporre anche la seguente informativa di settore per ciascun segmento d'attività i cui ricavi da vendite a clienti esterni o beni di settore siano almeno il 10 % del totale ricavi d'impresa delle vendite a tutti i clienti esterni o i cui attivi di settore siano almeno il 10 % del totale attivo di tutti i settori d'attività:***

(a) ***ricavi del settore derivanti da clienti esterni;***

(b) ***il valore contabile complessivo dell'attivo di settore; e***

(c) ***costi complessivi sostenuti nell'esercizio per acquisire attività di settore che si presume saranno usate per più di un esercizio (immobili, impianti, macchinari e attività immateriali).***

71. ***Se lo schema di informativa primario dell'impresa per settore è per settori geografici in base alla localizzazione delle attività, e se la localizzazione dei clienti è diversa dalla localizzazione dei suoi beni, allora l'impresa dovrà illustrare i ricavi dalle vendite a clienti esterni per ciascun settore geografico i cui ricavi siano almeno il 10 % dei ricavi totali d'impresa delle vendite a clienti esterni.***

72. ***Se lo schema di informativa primario dell'impresa è per settori geografici in base alla localizzazione dei clienti, e se le attività dell'impresa fossero collocate in aree geografiche diverse da quelle dei suoi clienti, allora l'impresa dovrà illustrare anche la seguente informativa per ciascun settore geografico in base alla localizzazione dei beni i cui ricavi dalle vendite a clienti esterni o i cui beni di settore siano almeno il 10 % dei relativi importi consolidati o complessivi d'impresa:***

(a) ***il valore contabile complessivo delle attività del settore per localizzazione geografica dell'attivo; e***

(b) ***gli investimenti totali sostenuti nel periodo per acquisire attività pluriennali di settore (immobili, impianti e macchinari e attività immateriali) per localizzazione dei beni.***

Informazioni illustrative settoriali

73. L'appendice B del presente Principio presenta un esempio di informativa di tipo primario e secondario richiesta dal presente Principio.

Altri problemi connessi all'informativa

74. ***Se un settore d'attività o un settore geografico la cui informativa presentata al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato non è identificabile come settore oggetto di informativa perché ottiene la maggior parte dei suoi ricavi da vendite ad altri settori, ma ciò nonostante i suoi ricavi da vendite a clienti esterni sono pari o superiori al 10 % del totale dei ricavi dell'impresa a tutti i suoi clienti esterni, l'impresa deve evidenziare tale circostanza e i valori dei ricavi derivanti da (a) vendite a clienti esterni e (b) vendite interne ad altri settori.***

75. ***Nel valutare ed esporre i ricavi del settore da operazioni con altri settori, i trasferimenti infrasettoriali devono essere valutati in base ai valori effettivamente adottati per determinare i corrispettivi di tali trasferimenti. La base di determinazione dei corrispettivi dei trasferimenti infrasettoriali e ogni modifica relativa devono essere evidenziate nel bilancio.***

N. 14

76. ***Devono essere evidenziati i cambiamenti dei principi contabili adottati per l'informativa di settore che abbiano un effetto rilevante sull'informativa di settore, e l'informativa di settore per l'esercizio precedente esposta a fini comparativi deve essere rideterminata a meno che non sia possibile farlo. Tale informativa deve comprendere una descrizione della natura del cambiamento, le sue ragioni, il fatto che i dati comparativi sono stati rideterminati o che non è possibile farlo, e l'effetto finanziario della modifica, se ragionevolmente determinabile. Se l'impresa cambia l'identificazione dei suoi settori e non ridetermina l'informativa di settore per il periodo precedente sulla nuova base perché non è possibile farlo, ai fini comparativi deve evidenziare dati settoriali sia per la precedente sia per la nuova base settoriale nell'esercizio in cui cambia l'identificazione dei suoi settori.***

77. I cambiamenti di principi contabili adottati dall'impresa sono disciplinati dallo IAS 8. Lo IAS 8 richiede che i cambiamenti di principi contabili debbano essere apportati solo se richiesti dallo statuto, o da un organismo preposto alla statuizione dei principi contabili, o se la modifica produrrà una più valida rappresentazione degli eventi o operazioni nei bilanci dell'impresa.

78. I cambiamenti di principi contabili adottati al livello d'impresa che influenzano l'informativa di settore devono essere trattati in conformità a quanto disposto dallo IAS 8. A meno che un nuovo Principio contabile internazionale preveda diversamente, lo IAS 8 richiede che un cambiamento di principi contabili debba essere applicato retroattivamente e che l'informativa dell'esercizio precedente sia rideterminata a meno che non sia possibile farlo (trattamento contabile di riferimento) o che la rettifica globale risultante dalla modifica sia inclusa nella determinazione dell'utile o della perdita netta dell'impresa per l'esercizio in corso (trattamento contabile alternativo consentito). Se è adottato il trattamento contabile di riferimento, l'informativa di settore per il periodo precedente sarà rideterminata. Se è seguito il trattamento contabile alternativo, la rettifica complessiva compresa nella determinazione dell'utile o perdita netta dell'impresa è inclusa nel risultato del settore se è una voce operativa che può essere attribuita o ragionevolmente ripartita a settori. In quest'ultimo caso, lo IAS 8 può richiedere una separata informativa se il suo grado, natura o influenza è tale che l'informativa sia rilevante per spiegare il risultato economico dell'impresa per l'esercizio.

79. Alcuni cambiamenti di principi contabili fanno specificatamente riferimento all'informativa di settore. Esempi sono i cambiamenti nell'identificazione dei settori e cambiamenti nella base di ripartizione ai settori dei costi e dei ricavi. Tali cambiamenti possono avere un rilevante impatto sulle informazioni di settore presentate senza modificare l'informativa complessiva presentata dall'impresa. Per permettere agli utilizzatori di conoscere i cambiamenti e di determinare gli andamenti, l'informativa di settore del periodo precedente va rideterminata, se possibile, per riflettere il nuovo principio contabile.

80. Il paragrafo 75 richiede che, ai fini informativi di settore, i trasferimenti infrasettoriali siano determinati in base al sistema che l'impresa correntemente adotta per valorizzarli. Se l'impresa modifica il metodo che correntemente adotta per valorizzarli, ciò non rappresenta un cambiamento di principio contabile per il quale i dati settoriali dell'esercizio precedente debbono essere rideterminati in conseguenza del paragrafo 76. Per altro, il paragrafo 75 richiede l'illustrazione di tale cambiamento.

81. ***L'impresa deve indicare i tipi di prodotti e servizi compresi in ogni settore di attività rappresentato e indicare la composizione di ciascun settore geografico oggetto di informativa, sia primario sia secondario, se non altrimenti evidenziati nell'informativa finanziaria.***

82. Per valutare l'impatto di tali problemi come spostamenti della domanda, cambiamenti nei prezzi d'acquisto o di altri fattori di produzione, e lo sviluppo di prodotti e processi di servizi alternativi di un settore d'attività, è necessario conoscere le attività racchiuse in quel settore. Analogamente, per determinare l'impatto dei cambiamenti nell'ambiente economico e politico sui rischi e i tassi di rendimento di un settore geografico, è importante conoscere la composizione di quel settore geografico.

N. 15

83. Settori precedentemente rappresentati che non raggiungono più il limite di rilevanza quantitativa non sono separatamente rappresentati. Essi non raggiungono più tale limite di rilevanza, per esempio, a causa di un declino nella domanda o di un cambiamento nella strategia di gestione o perché una parte delle operazioni di settore sono state vendute o riunite con altri settori. Una spiegazione dei motivi per i quali un settore precedentemente oggetto di informativa non è più considerato può anche essere utile nel confermare le attese relative al declinare dei mercati e ai cambiamenti nelle strategie d'impresa.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

84. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dal bilancio degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1998 o da data successiva. Se l'impresa applica invece dell'originario IAS 14 il presente Principio per il bilancio relativo a esercizi con inizio prima del 1º luglio 1998, essa deve indicare tale fatto. Se il bilancio include informativa comparata per esercizi precedenti alla data di entrata in vigore o per volontaria adozione del presente Principio, la rideterminazione dei dati settoriali inclusi per applicare le regole del presente Principio è richiesta a meno che non sia possibile farlo e in tal caso l'impresa deve indicare tale fatto.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 15 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi

Il presente Principio contabile internazionale rivisto nella forma sostituisce il Principio approvato nel giugno 1981. Esso è presentato con la impostazione rivista adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

SOMMARIO

	Paragrafi
Osservazioni dello iasc dell'ottobre 1989	
Ambito di applicazione	1-5
Spiegazione	6-7
Applicazioni conseguenti alle variazionidei prezzi	8-18
Metodo del potere generale di acquisto	11
Metodo del costo corrente	12-18
Situazione corrente	19-20
Informazioni integrative minime	21-25
Ulteriori informazioni integrative	26
Data di entrata in vigore	27

OSSERVAZIONI DELLO IASC DELL'OTTOBRE 1989

Lo IASC, nella riunione dell'ottobre 1989, ha approvato la seguente dichiarazione da aggiungere allo IAS 15, Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi:

«Il consenso internazionale sull'indicazione di informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi che fu anticipato al momento della pubblicazione dello IAS 15 non è stato raggiunto. Di conseguenza, lo IASC ha deciso che non è necessario che le imprese indichino le informazioni richieste dallo IAS 15 affinché i loro bilanci siano conformi ai Principi contabili internazionali. In ogni caso, lo IASC incoraggia le imprese a presentare tali informazioni e incoraggia quelle che lo fanno a indicare gli elementi richiesti dallo IAS 15».

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per indicare gli effetti delle variazioni dei prezzi nella determinazione dei risultati di gestione e della posizione finanziaria dell'impresa.***

2. Il presente Principio contabile internazionale sostituisce lo IAS 6, Trattamenti contabili delle variazioni dei prezzi.

3. Il presente Principio si applica alle imprese i cui livelli di ricavi, utile lordo, attività o livello di occupazione siano significativi nel contesto economico nel quale esse operano. Quando vengono presentati sia il bilancio della controllante sia quello consolidato, l'informazione richiesta dal presente Principio deve essere presentata solo sulla base dell'informazione consolidata.

4. Le informazioni richieste dal presente Principio non devono essere fornite da una controllata che operi nel Paese della sede della sua capogruppo qualora questa presenti le informazioni a livello consolidato secondo quanto disposto dal presente Principio. Le controllate che operano in un Paese differente da quello della sede della capogruppo devono presentare l'informazione richiesta dal presente Principio solo quando è prassi comune che informazioni analoghe siano presentate dalle imprese economicamente rilevanti in quel Paese.

5. Anche le altre entità economiche sono incoraggiate a presentare informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi al fine di migliorare la comunicazione d'impresa.

SPIEGAZIONE

6. I prezzi variano nel tempo a seguito dell'agire di differenti fattori economici e sociali, particolari o generali. Fattori specifici, quali una variazione nell'offerta o nella domanda o modificazioni tecnologiche, possono causare significativi incrementi o decrementi dei singoli prezzi, indipendentemente tra loro. Inoltre, fattori economici generali possono determinare variazioni del livello generale dei prezzi e quindi del potere generale di acquisto della moneta.

7. Nella maggior parte dei Paesi i bilanci sono redatti adottando criteri di contabilizzazione a costi storici senza considerare le variazioni del livello generale dei prezzi o le variazioni dei prezzi specifici dei beni posseduti, a eccezione degli immobili, impianti e macchinari che possono essere stati rivalutati o delle rimanenze o delle altre attività correnti che possono essere state svalutate al valore netto di realizzo. L'informazione richiesta dal presente Principio ha lo scopo di rendere gli utilizzatori del bilancio dell'impresa consapevoli degli effetti delle variazioni dei prezzi sui risultati di gestione dell'impresa. Tuttavia, i bilanci, redatti adottando un sistema a costi storici o un altro sistema che riflette gli effetti delle variazione dei prezzi, non hanno lo scopo di indicare direttamente il valore dell'impresa nella sua globalità.

APPLICAZIONI CONSEGUENTI ALLE VARIAZIONI DEI PREZZI

8. ***Le imprese alle quali il presente Principio si applica devono fornire informazioni esponendo gli elementi indicati nei paragrafi da 21 a 23 sulla base di un metodo di contabilizzazione che rifletta gli effetti delle variazioni dei prezzi.***

N. 15

9. Le informazioni economiche e finanziarie da indicare in conseguenza delle variazioni dei prezzi possono essere preparate in vari modi. Un modo è quello di esporre le informazioni economiche e finanziarie in termini di potere generale di acquisto; un altro è quello di esporre il costo corrente al posto del costo storico, rilevando le variazioni dei prezzi dei singoli beni; un terzo modo è quello che combina caratteristiche di entrambi i metodi.

10. Sottostanti a questi differenti modi di presentare le informazioni finanziarie vi sono due differenti approcci per la determinazione del reddito. Uno determina il reddito dopo che il potere di acquisto generale riferito al capitale netto dell'impresa è stato mantenuto; l'altro determina il risultato dopo che la capacità operativa dell'impresa è stata mantenuta, includendo o meno una rettifica in termini di livello generale dei prezzi.

Metodo del potere generale di acquisto

11. Il metodo del potere generale di acquisto comporta il ricalcolo di alcune o di tutte le voci del bilancio a seguito delle variazioni del livello generale dei prezzi. Coloro che sostengono questo approccio rilevano che il ricalcolo dei valori sulla base del potere generale di acquisto non modifica la sottostante base di determinazione del valore. Di norma, adottando questo metodo, il reddito riflette, utilizzando un indice appropriato, gli effetti della variazione del livello generale dei prezzi sull'ammortamento, sul costo del venduto e sugli elementi monetari netti ed è esposto dopo che è stato mantenuto il potere generale di acquisto del patrimonio netto dell'impresa.

Metodo del costo corrente

12. L'approccio del costo corrente è applicato in vari modi. In generale, questi utilizzano il costo di sostituzione come criterio principale di determinazione del valore. Tuttavia, se il costo di sostituzione è più elevato sia del valore netto di realizzo sia del valore attuale, il maggiore tra il valore netto di realizzo e il valore attuale è utilizzato, solitamente, come criterio di determinazione del valore.

13. Il costo di sostituzione di uno specifico bene è, di solito, determinato sulla base del costo corrente di acquisto di un bene simile, nuovo o usato, o di una equivalente capacità produttiva o potenzialità di servizio. Il valore netto di realizzo di solito rappresenta il prezzo di vendita corrente netto del bene. Il valore attuale rappresenta una stima corrente delle entrate nette future attribuibili al bene, appropriatamente scontate.

14. Spesso sono utilizzati indici dei prezzi specifici come strumento per determinare i costi correnti dei beni, in particolare se non vi sono state operazioni recenti che hanno interessato quei beni, se non sono disponibili listini prezzi o se l'utilizzo dei listini non è agevole.

15. I metodi del costo corrente richiedono generalmente la rilevazione degli effetti delle variazioni nei prezzi specifici per l'impresa sull'ammortamento e sul costo del venduto. La maggior parte di questi metodi richiede anche l'applicazione di alcune forme di rettifica che hanno in comune una rilevazione generale delle interazioni tra il variare dei prezzi e il finanziamento dell'impresa. Come esposto nei paragrafi da 16 a 18, esistono differenti opinioni sulle modalità con le quali queste rettifiche devono avvenire.

16. Alcuni metodi del costo corrente richiedono una rettifica relativa agli effetti delle variazioni dei prezzi su tutti gli elementi monetari netti, comprese le passività a lungo termine che, quando i prezzi sono crescenti, generano una perdita per i possessori di attività monetarie nette e un profitto per i possessori di passività monetarie nette, e viceversa. Altri metodi limitano queste rettifiche alle attività e alle passività monetarie comprese nel capitale circolante dell'impresa. Entrambe le modalità di rettifica partono dal presupposto che non solo le attività non monetarie ma anche gli elementi monetari sono componenti importanti della capacità operativa dell'impresa. Una caratteristica normale dei metodi del costo corrente sopra descritti è che essi rilevano il risultato dopo che la capacità operativa dell'impresa è stata mantenuta.

17. La rilevazione nel conto economico del costo addizionale di sostituzione dei beni, secondo un'altra opinione, non è necessaria nella misura in cui essi sono finanziati da prestiti. I metodi che si basano su questa opinione determinano il risultato dopo che la parte della capacità operativa dell'impresa che è finanziata dai suoi azionisti è stata mantenuta. Questo può essere ottenuto, per esempio, riducendo il totale della rettifica da apportare all'ammortamento, al costo del venduto e, quando il metodo lo richieda, al capitale monetario circolante, nella proporzione in cui l'indebitamento sta alla somma dell'indebitamento e del capitale proprio.

18. Alcuni metodi a costi correnti applicano un indice del livello generale dei prezzi all'ammontare del patrimonio netto. Questo rappresenta la misura in cui il patrimonio netto dell'impresa è stato mantenuto in termini di potere generale di acquisto quando l'incremento nel costo di sostituzione dei beni che si verifica nell'esercizio è minore del decremento in termini di potere di acquisto del patrimonio netto durante lo stesso esercizio. Talvolta questo calcolo è utilizzato al solo fine di permettere un confronto tra le attività nette in termini di potere generale di acquisto e le attività nette in termini di costi correnti. Con altri metodi, che rilevano il reddito dopo che il potere generale di acquisto del patrimonio netto dell'impresa è stato mantenuto, la differenza tra i due valori delle attività nette è trattata come utile o perdita attribuibile agli azionisti.

Situazione corrente

19. Sebbene le informazioni economiche e finanziarie siano a volte fornite utilizzando i diversi metodi sopra descritti per riflettere le variazioni dei prezzi, o nel bilancio o nelle informazioni supplementari, non è ancora stato raggiunto un consenso internazionale su questo argomento. Di conseguenza, lo IASC ritiene che sia necessario un ulteriore approfondimento prima che si possa richiedere alle imprese di preparare il bilancio utilizzando un sistema completo e uniforme che rifletta le variazioni dei prezzi. L'evoluzione della materia, nel frattempo, sarà facilitata se le imprese che presentano il bilancio in un sistema a costi storici forniranno anche informazioni aggiuntive relative agli effetti delle variazioni dei prezzi.

20. Sono state avanzate differenti proposte per la scelta dei contenuti di tali informazioni, variando questi da poche voci del conto economico a dettagliate informazioni di conto economico e stato patrimoniale. È auspicabile che sia definito internazionalmente un contenuto minimo da includere nelle informazioni contabili.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE MINIME

21. ***Gli aspetti che devono essere oggetto di informazioni integrative sono:***

(a) ***il valore della rettifica o il valore rettificato dell'ammortamento di immobili, impianti e macchinari;***

(b) ***il valore della rettifica o il valore rettificato del costo del venduto;***

(c) ***le rettifiche relative a elementi monetari, l'effetto dei finanziamenti o del patrimonio netto quando tali rettifiche sono state considerate nella determinazione del reddito secondo il metodo contabile adottato; e***

(d) ***l'effetto complessivo sul risultato derivante dalle rettifiche descritte in (a) e (b) e, quando si verifica (c), come pure eventuali altri elementi relativi agli effetti della variazione dei prezzi che sono presentati secondo il metodo contabile adottato.***

22. ***Quando è adottato il metodo del costo corrente, deve essere indicato il costo corrente di immobili, impianti e macchinari, e delle rimanenze.***

23. ***Le imprese devono descrivere il metodo adottato per il calcolo delle informazioni richieste nei paragrafi 21 e 22, compresa la natura di ciascun indice utilizzato.***

24. ***Le informazioni richieste dai paragrafi da 21 a 23 devono essere fornite come contenuti integrativi a meno che esse siano presentate nei prospetti contabili di bilancio.***

25. Nella maggior parte dei Paesi tali informazioni accompagnano i bilanci di esercizio ma non sono incluse nei prospetti contabili. Il presente Principio non si applica ai principi contabili e di esposizione che devono essere usati dall'impresa nella preparazione dei prospetti contabili di bilancio, a meno che quest'ultimo sia presentato in modo da riflettere gli effetti delle variazioni dei prezzi.

N. 16

ULTERIORI INFORMAZIONI INTEGRATIVE

26. Le imprese sono incoraggiate a fornire ulteriori informazioni e, in particolare, una disamina della rilevanza dell'informazione nella specifica situazione dell'impresa. Informazioni su eventuali rettifiche agli accantonamenti o ai saldi per le imposte sono, solitamente, utili.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

27. ***Il presente Principio contabile internazionale sostituisce lo IAS 6, Trattamenti contabili delle variazioni dei prezzi, ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1983 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 16 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1998)

Immobili, impianti e macchinari

Lo IAS 16, Contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari, fu approvato nel marzo 1982.

Nel dicembre 1993, lo IAS 16 è stato rivisto nella sostanza all'interno del progetto sulla comparabilità e sui miglioramenti da apportare al bilancio. È divenuto IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993)).

Nel luglio 1997, quando lo IAS 1, Presentazione del bilancio, è stato approvato, il paragrafo 66 (e) dello IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993) (ora paragrafo 60 (e) del presente Principio) è stato modificato.

Nell'aprile e nel luglio 1998, diversi paragrafi dello IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993) sono stati rivisti nella sostanza al fine di essere resi coerenti con gli IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività e IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Il Principio così rivisto nella sostanza (IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998)) è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, il paragrafo 4 è stato modificato dallo IAS 40, Investimenti immobiliari. Lo IAS 40 è entrato in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, il paragrafo 2 è stato modificato dallo IAS 41, Agricoltura. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 16:

— SIC-14: Immobili, impianti e macchinari — Rimborsi per riduzioni durevoli di valore o perdite di beni;

— SIC-23: Immobili, impianti e macchinari — Costi dovuti a significative verifiche o revisioni generali.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-5
Definizioni	6
Rilevazione di immobili, impiantie macchinari	7-13
Valutazione iniziale del valore di immobili, impianti e macchinari	14-22
Componenti di costo	15-20

Permuta di beni	21-22
Spese successive	23-27
Valutazione successiva alla rilevazioneiniziale	28-52
Trattamento contabile di riferimento	28
Trattamento contabile alternativo consentito	29-40
Rivalutazioni	30-40
Ammortamento	41-52
Revisione della vita utile	49-51
Revisione del criterio di ammortamento	52
Recuperabilità del valore contabile — Perdite durevoli di valore	53-54
Dismissioni e cessioni	55-59
Informazioni integrative	60-66
Data di entrata in vigore	67-68

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile di immobili, impianti e macchinari. Le problematiche principali nella contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari sono la determinazione del momento per la rilevazione delle attività, la determinazione dei loro valori contabili, e degli ammortamenti che devono essere rilevati in relazione a essi.

Il presente Principio richiede che un elemento di immobili, impianti e macchinari sia rilevato come attività quando esso soddisfa il criterio di definizione e di rilevazione di un'attività esposto nel Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari eccetto quando un altro Principio contabile internazionale richiede o consente un trattamento contabile differente.***

2. Il presente Principio non si applica a:

   (a) attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura); e

   (b) diritti minerari, ricerca ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturale e simili risorse naturali non rigenerative.

   Per altro, il presente Principio si applica a immobili, impianti e macchinari impiegati per sviluppare o mantenere l'attività o i beni rientranti nelle categorie (a) o (b) ma da essi separabili.

3. In certi casi i Principi contabili internazionali consentono che la rilevazione iniziale del valore di immobili, impianti e macchinari sia determinata adottando un metodo differente da quello prescritto nel presente Principio. Per esempio, lo IAS 22, Aggregazioni di imprese (rivisto nella sostanza nel 1998), richiede che immobili, impianti e macchinari acquisiti a seguito di un'aggregazione di imprese vengano inizialmente valutati al fair value (valore equo), anche quando esso è superiore al costo. In tali casi, comunque, tutti gli altri aspetti del trattamento contabile di questi beni, incluso l'ammortamento, sono regolati dalle disposizioni del presente Principio.

N. 16

4. L'impresa applica ai propri investimenti immobiliari lo IAS 40, Investimenti immobiliari, e non il presente Principio. L'impresa applica il presente Principio agli immobili in via di costruzione o sviluppo destinati a essere utilizzati nel futuro come investimenti immobiliari. Una volta che la costruzione o lo sviluppo è completato, l'impresa applica lo IAS 40. Lo IAS 40 viene, inoltre, applicato agli investimenti immobiliari esistenti in fase di ristrutturazione che saranno usati continuativamente nel futuro come investimenti immobiliari.

5. Il presente Principio non tratta certi aspetti dell'applicazione di un sistema integrale che tenga conto degli effetti dell'inflazione (vedere IAS 15, Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi, e lo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate). Alle imprese che applicano tale sistema è richiesto, comunque, di attenersi alle disposizioni del presente Principio a eccezione di quelle che trattano la valutazione di immobili, impianti e macchinari successivamente alla loro rilevazione iniziale.

DEFINIZIONI

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

Immobili, impianti e macchinari sono attività materiali che:

(a) ***sono possedute dall'impresa per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarle ad altri, o per scopi amministrativi; e***

(b) ***ci si attende che siano utilizzate per più di un esercizio.***

L'ammortamento è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'attività lungo il corso della sua vita utile.

Il valore ammortizzabile è il costo di un bene, o il valore sostitutivo del costo nel bilancio, detratto il suo valore residuo.

La vita utile è, alternativamente:

(a) ***il periodo di tempo nel quale ci si attende che un bene sia utilizzato dall'impresa; o***

(b) ***la quantità di produzione o il numero di unità simili che l'impresa si attende di ottenere dal suo utilizzo.***

Il costo è l'importo pagato, monetario o equivalente, o il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquisire un bene, al momento dell'acquisto o della costruzione del bene stesso.

Il valore residuo è l'ammontare netto che l'impresa prevede di ottenere da un bene al termine della sua vita utile dopo aver dedotto i costi attesi di cessione.

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

La perdita durevole di valore è l'importo per il quale il valore contabile di un'attività supera il suo valore di realizzo.

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale dopo aver dedotto l'ammortamento accumulato e le connesse perdite durevoli di valori accumulate.

RILEVAZIONE DI IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

7. ***Un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato come attività quando:***

(a) ***è probabile che i futuri benefici economici riferibili al bene saranno goduti dall'impresa; e***

(b) ***il costo del bene per l'impresa può essere attendibilmente determinato.***

8. Immobili, impianti e macchinari costituiscono spesso la parte più rilevante del totale dell'attivo dell'impresa e per questo essi sono importanti ai fini della presentazione della sua situazione patrimoniale-finanziaria. Decidere se una spesa rappresenta un'attività o un costo può avere un effetto rilevante sui risultati di gestione dell'impresa.

9. Nel decidere se una voce soddisfa il primo requisito di cui sopra per la sua rilevazione, l'impresa deve accertare il grado di certezza del flusso di benefici economici futuri sulla base delle conoscenze disponibili al momento della rilevazione iniziale. Per avere una sufficiente certezza che l'impresa godrà i benefici economici futuri è necessaria una ragionevole garanzia che essa riceverà i benefici riferibili al bene e sosterrà i rischi associati. Questa garanzia è disponibile, di solito, solo quando rischi e benefici riferibili al bene sono stati trasferiti all'impresa. Prima che questo accada, l'operazione per acquisire l'attività può essere annullata, solitamente, senza rilevanti penalità e, perciò, il bene non viene rilevato.

10. Il secondo requisito per la rilevazione di cui sopra è di solito automaticamente soddisfatto perché l'operazione di compravendita identifica il costo del bene. Nel caso di una costruzione interna, una valutazione attendibile del costo può essere ottenuta dalle operazioni con controparti esterne all'impresa per l'acquisto di materiali, lavoro e altri fattori di produzione impiegati durante il processo di costruzione.

11. In casi specifici o per specifici tipi d'impresa è necessario un giudizio nell'applicazione dei criteri utilizzati per definire che cosa costituisce un distinto elemento di immobili, impianti e macchinari. Può essere appropriato aggregare elementi individualmente non significativi, quali stampi, attrezzi e matrici, e applicare i criteri al valore complessivo. La maggior parte dei pezzi di ricambio e delle attrezzature per la manutenzione è solitamente iscritta come rimanenza e rilevata come costo al momento dell'utilizzo. I principali pezzi di ricambio e i macchinari tenuti a disposizione, tuttavia, sono trattati come immobili, impianti e macchinari quando l'impresa prevede di utilizzarli per più di un esercizio. Analogamente, se i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione possono essere usati solo in connessione con un elemento di immobili, impianti e macchinari e ci si attende che il loro impiego sarà irregolare, essi devono essere contabilizzati come immobili, impianti e macchinari e ammortizzati in un periodo di tempo non eccedente la vita utile del relativo bene.

12. In certi casi, è appropriato ripartire il costo totale di un bene tra le sue parti componenti e iscrivere separatamente ciascun componente. Ciò accade quando i suoi distinti componenti hanno vite utili differenti o procurano benefici all'impresa con modalità differenti e di conseguenza è necessario impiegare metodi e aliquote di ammortamento diversi. Per esempio, un aereo e il suo motore devono essere trattati come distinte attività ammortizzabili se hanno vite utili differenti.

13. Immobili, impianti e macchinari possono essere acquistati per ragioni di sicurezza o ambientali. L'acquisto di tali immobili, impianti e macchinari, anche se non incrementa direttamente i benefici economici futuri di elementi esistenti di immobili, impianti e macchinari, può essere necessario per l'impresa al fine di realizzare i benefici economici futuri di altri beni. In questo caso, tali acquisizioni di immobili, impianti e macchinari si qualificano per la rilevazione come attività, poiché l'impresa può trarre benefici economici futuri da altri beni in misura superiore a quelli che avrebbe ottenuto se tali immobili, impianti e macchinari non fossero stati acquisiti. Tuttavia, questi beni possono essere rilevati come attività solo nella misura in cui il valore contabile complessivo per essi stessi e per gli altri beni non ecceda il valore recuperabile totale di quei beni e degli altri beni ai quali essi sono correlati. Per esempio, un'industria chimica può dover introdurre certi nuovi processi chimici di trattamento allo scopo di uniformarsi alle regolamentazioni per la tutela dell'ambiente in materia di produzione e deposito di prodotti chimici pericolosi; le necessarie modifiche agli impianti possono essere rilevate come attività nella misura in cui esse siano recuperabili, ciò che si verifica quando, senza di esse, l'impresa non potrebbe produrre e vendere prodotti chimici.

VALUTAZIONE INIZIALE DEL VALORE DI IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

14. ***Un elemento di immobili, impianti e macchinari che può essere rilevato come un'attività deve, inizialmente, essere valutato al costo.***

Componenti di costo

15. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari comprende il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e tasse di acquisto non recuperabili, e tutti i costi direttamente imputabili alla messa in funzione del bene per l'uso per il quale esso è stato acquistato; eventuali sconti commerciali e abbuoni devono essere dedotti per determinare il prezzo d'acquisto. Esempi di costi direttamente imputabili sono:

(a) i costi da sostenere per la preparazione del luogo di installazione;

(b) i costi iniziali di consegna e movimentazione;

N. 16

(c) i costi di installazione;

(d) gli onorari professionali, quali quelli di architetti e ingegneri; e

(e) il costo stimato per lo smantellamento, per la rimozione dell'attività e per la bonifica del luogo, nella misura in cui questo è rilevato come accantonamento secondo ciò che è previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

16. Quando il pagamento di un elemento di immobili, impianti e macchinari è differito oltre i normali termini di dilazione del credito, il suo costo è rappresentato dal prezzo per contanti equivalente; la differenza tra questo valore e il pagamento complessivo deve essere rilevata come onere finanziario nel periodo della dilazione di pagamento, a meno che essa sia capitalizzata secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 23, Oneri finanziari.

17. Le spese generali e amministrative non concorrono a formare il costo di immobili, impianti e macchinari a meno che esse possano essere direttamente attribuite all'acquisto del bene o alla sua messa in opera. Analogamente, i costi di avviamento e i relativi costi precedenti alla produzione non fanno parte del costo di un bene a meno che essi non siano necessari per portare il bene nelle normali condizioni di operatività. Le perdite operative iniziali sostenute prima del raggiungimento della prestazione programmata devono essere rilevate come costi d'esercizio.

18. Il costo di una costruzione interna è determinato impiegando gli stessi principi previsti per un bene acquistato. Se l'impresa produce normalmente beni simili per la vendita, il costo del bene è solitamente uguale al costo di produzione dei beni destinati alla vendita (vedere IAS 2, Rimanenze). Per determinare tali costi, perciò, si devono eliminare eventuali profitti interni. Analogamente, il costo di anormali sprechi di materiale, lavoro, o altre risorse, sostenuto nella produzione interna di un'attività, non può essere incluso nel costo del bene. Lo IAS 23, Oneri finanziari, stabilisce i criteri che devono essere rispettati affinché gli oneri finanziari possano essere rilevati come un componente del costo di immobili, impianti e macchinari.

19. Il costo di un bene posseduto da un locatario tramite un leasing finanziario deve essere determinato adottando i principi esposti nello IAS 17, Leasing.

20. Il valore contabile di immobili, impianti e macchinari può essere ridotto dai contributi pubblici secondo quanto previsto dallo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica.

Permuta di beni

21. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere acquisito, tutto o in parte, in cambio di un diverso elemento di immobili, impianti e macchinari o di un altro bene. Il costo di tale elemento è commisurato al fair value (valore equo) del bene ricevuto, che è equivalente al fair value (valore equo) del bene ceduto rettificato dell'ammontare di eventuali pagamenti effettuati, monetari o equivalenti.

22. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere acquisito in cambio di un bene simile con un analogo utilizzo nella stessa linea di produzione e con un fair value (valore equo) simile. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere ceduto anche in cambio di una partecipazione in un bene simile. In entrambi i casi, dato che il processo di maturazione dell'utile non è completato, nessun utile o perdita può essere rilevato nell'operazione. Il costo del nuovo elemento è rappresentato dal valore contabile del componente ceduto. Il fair value (valore equo) dell'attività ricevuta può tuttavia rendere evidente una riduzione durevole di valore dell'attività ceduta. In questi casi l'attività ceduta deve essere svalutata, e il valore svalutato deve essere assegnato al nuovo bene. Esempi di permuta di beni simili includono la permuta di aerei, alberghi, stazioni di servizio e altre proprietà immobiliari. Se altre attività monetarie fanno parte dell'operazione di permuta questo può indicare che gli elementi scambiati non hanno lo stesso valore.

SPESE SUCCESSIVE

23. ***Una spesa successiva relativa a un elemento di immobili, impianti e macchinari già rilevato deve essere aggiunta al valore contabile del bene quando è probabile che l'impresa godrà benefici economici futuri eccedenti le prestazioni normali del bene stesso originariamente accertate. Tutte le altre spese sostenute successivamente devono essere rilevate come costo nell'esercizio nel quale esse sono sostenute.***

24. Una spesa successiva per immobili, impianti e macchinari può essere rilevata come attività solo quando essa migliora le condizioni del bene rispetto alle prestazioni originariamente accertate. Esempi di migliorie che si riflettono nell'aumento di benefici economici futuri includono:

(a) la modificazione di un elemento degli impianti per estendere la sua vita utile, incluso un incremento nella sua capacità;

(b) il miglioramento di parti di macchine per realizzare un sostanziale miglioramento nella qualità del prodotto; e

(c) l'adozione di nuovi processi di produzione in grado di ottenere una sostanziale riduzione nei costi di produzione precedentemente determinati.

25. I costi di riparazione o manutenzione di immobili, impianti e macchinari sono sostenuti per reintegrare o mantenere i benefici economici futuri che l'impresa può attendersi sulla base della stima originaria delle prestazioni del bene. Come tali, sono solitamente rilevati come costo quando essi sono sostenuti. Per esempio, il costo di manutenzione o di revisione di impianti e macchinari è solitamente un costo d'esercizio dato che esso reintegra, piuttosto che incrementare, i livelli medi di prestazione originariamente accertati.

26. Il trattamento contabile appropriato per spese sostenute successivamente all'acquisto di un elemento di immobili, impianti e macchinari dipende dalle circostanze considerate nella valutazione iniziale e nella rilevazione del relativo elemento di immobili, impianti e macchinari e dal fatto che la spesa successiva sia recuperabile. Per esempio, quando il valore contabile dell'elemento di immobili, impianti e macchinari già tiene conto di una perdita di benefici economici futuri, la spesa successiva per recuperare i benefici economici futuri attesi dal bene viene capitalizzata, posto che il valore contabile non ecceda il valore recuperabile del bene stesso. Questo succede anche quando il prezzo d'acquisto di un bene comprende l'obbligo per l'impresa di sostenere spese future che saranno necessarie per portare il bene nelle sue normali condizioni di operatività. Un esempio può essere l'acquisto di un edificio che necessita di restauri. In tali casi, la spesa successiva viene aggiunta al valore contabile per il bene nella misura in cui questa può essere recuperata dall'utilizzo futuro del bene stesso.

27. Le parti più importanti di alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono richiedere delle sostituzioni a intervalli regolari. Per esempio, un altoforno può richiedere il rifacimento del rivestimento interno dopo un certo numero di ore di impiego o gli interni degli aerei, come i sedili e le cambuse, possono dover essere sostituiti più volte durante la vita della fusoliera. Tali parti devono essere contabilizzate come elementi distinti perché hanno vite utili differenti da quelle degli elementi di immobili, impianti e macchinari ai quali esse sono correlate. Perciò, posto che i criteri del paragrafo 7 siano soddisfatti, la spesa sostenuta nel sostituire o nel rinnovare la parte specifica deve essere contabilizzata come l'acquisto di un'attività distinta e il bene sostituito spesato.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE

Trattamento contabile di riferimento

28. ***Successivamente alla rilevazione iniziale come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere iscritto al costo meno gli ammortamenti accumulati, e qualsiasi perdita durevole di valore accumulata.***

Trattamento contabile alternativo consentito

29. ***Successivamente alla rilevazione iniziale come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere iscritto a un valore rivalutato, pari al fair value (valore equo) alla data della rivalutazione al netto degli ammortamenti accumulati e delle successive perdite durevoli di valore accumulate, le rivalutazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità in modo che il valore contabile non differisca significativamente da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio.***

Rivalutazioni

30. Il fair value (valore equo) di terreni ed edifici è rappresentato, solitamente, dal valore di mercato. Questo valore viene determinato mediante una perizia, di solito eseguita da periti professionalmente qualificati.

N. 16

31. Il fair value (valore equo) di elementi di impianti e macchinari è rappresentato solitamente dal loro valore di mercato determinato mediante una perizia. Quando non c'è disponibilità del valore di mercato a causa della particolare natura dell'impianto e del macchinario e perché questi elementi vengono venduti raramente, salvo che come parte di un ramo di attività, essi devono essere valutati al loro costo di sostituzione ammortizzato.

32. La frequenza delle rivalutazioni dipende dalle oscillazioni nei fair value (valori equi) degli elementi di immobili, impianti e macchinari oggetto di rivalutazione. Quando il fair value (valore equo) di un'attività rivalutata differisce in modo rilevante dal suo valore contabile, è necessaria un'ulteriore rivalutazione. Alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono subire significative oscillazioni del loro fair value (valore equo) e necessitano perciò di una rivalutazione annuale. Non sono necessarie rivalutazioni frequenti per gli elementi di immobili, impianti e macchinari che abbiano solo oscillazioni irrilevanti del loro fair value (valore equo). In questo caso può essere sufficiente una rivalutazione ogni tre o cinque anni.

33. Quando un elemento di immobili, impianti e macchinari viene rivalutato, gli ammortamenti accumulati alla data della rivalutazione devono essere, alternativamente:

(a) rideterminati in proporzione alla variazione del valore contabile lordo del bene in modo che il suo valore contabile dopo la rivalutazione equivalga al suo valore rivalutato. Questo metodo è spesso utilizzato quando un bene viene rivalutato, per mezzo di un indice, al suo costo di sostituzione ammortizzato; ovvero

(b) stornati contro il valore contabile lordo per il bene e il valore netto rideterminato al valore rivalutato del bene. Per esempio, questo metodo viene utilizzato per edifici che siano rivalutati al loro valore di mercato.

L'ammontare della rettifica derivante dal ricalcolo o dall'eliminazione degli ammortamenti accumulati rientra nell'incremento o nel decremento del valore contabile che è trattato secondo quanto previsto dai paragrafi 37 e 38.

34. ***Quando un elemento di immobili, impianti e macchinari viene rivalutato, l'intera classe di immobili, impianti e macchinari alla quale quell'attività appartiene deve essere rivalutata.***

35. Una classe di immobili, impianti e macchinari è un raggruppamento di beni di simile natura e utilizzo nell'attività dell'impresa. I seguenti rappresentano esempi di classi distinte:

(a) terreni;

(b) terreni ed edifici;

(c) macchinari;

(d) navi;

(e) aerei;

(f) autoveicoli;

(g) mobili e attrezzature; e

(h) macchine d'ufficio.

36. Gli elementi di una classe di immobili, impianti e macchinari devono essere rivalutati simultaneamente allo scopo di evitare rivalutazioni selettive di attività e l'iscrizione nel bilancio di valori che siano un misto di costi e valori a date differenti. Una classe di attività può, tuttavia, essere rivalutata su base rotativa posto che la rivalutazione sia completata in un breve periodo di tempo e sia mantenuta aggiornata.

37. ***Quando, a seguito di una rivalutazione, il valore contabile di un bene è aumentato, l'incremento deve essere accreditato direttamente al patrimonio netto come riserva di rivalutazione. Un incremento da rivalutazione, tuttavia, deve essere rilevato come ricavo nella misura in cui esso storna un decremento di rivalutazione dello stesso bene precedentemente rilevato come costo.***

38. ***Quando il valore contabile di un bene viene diminuito come conseguenza del procedimento di rivalutazione, il decremento deve essere rilevato come costo. Un decremento di rivalutazione, tuttavia, deve essere addebitato alla relativa riserva di rivalutazione nella misura in cui il decremento non ecceda la riserva di rivalutazione dello stesso bene.***

39. La riserva di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferita direttamente a utili portati a nuovo nel momento in cui il saldo di rivalutazione viene realizzato. L'intero saldo di rivalutazione può essere realizzato al momento dello smobilizzo o della dismissione del bene. Parte del saldo di rivalutazione può essere realizzato, tuttavia, quando il bene è utilizzato dall'impresa; in tali casi, la parte del saldo di rivalutazione realizzato è rappresentato dalla differenza tra l'ammortamento basato sul valore rivalutato del bene e l'ammortamento basato sul costo originario del bene stesso. La riclassificazione da riserva di rivalutazione a utili portati a nuovo non passa attraverso il conto economico.

40. Gli eventuali effetti di imposte sul reddito derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari sono trattati nello IAS 12, Imposte sul reddito.

Ammortamento

41. ***Il valore ammortizzabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere ripartito sistematicamente lungo la sua vita utile. Il criterio di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con le quali i benefici economici del bene sono utilizzati dall'impresa. La quota di ammortamento di ciascun esercizio deve essere rilevata come costo a meno che essa sia allocata nel valore contabile di un altro bene.***

42. Man mano che l'impresa fruisce dei benefici economici generati da un bene, il valore del bene deve essere ridotto per riflettere questo consumo, di norma addebitando un costo per l'ammortamento. L'ammortamento deve essere rilevato anche se il valore del bene è superiore al suo valore contabile.

43. I benefici economici generati da un elemento di immobili, impianti e macchinari sono fruiti dall'impresa principalmente attraverso l'utilizzo del bene stesso. Anche altri fattori, quali l'obsolescenza tecnica e l'usura fisica mentre un bene resta inutilizzato, conducono spesso a una diminuzione dei benefici economici attesi. Di conseguenza, nella determinazione della vita utile di un bene devono essere considerati i seguenti fattori:

(a) l'impiego previsto del bene da parte dell'impresa. L'impiego è determinato con riferimento alla capacità attesa del bene o alla sua produzione fisica;

(b) il deterioramento fisico, che dipende da fattori operativi quali il numero di turni nei quali il bene deve essere impiegato e il programma di riparazioni e di manutenzione dell'impresa, e la cura e la manutenzione del bene mentre esso è inattivo;

(c) l'obsolescenza tecnica derivante da cambiamenti o da miglioramenti nella produzione, o da un cambiamento nella domanda di mercato per il prodotto o per il servizio prodotti dal bene; e

(d) le restrizioni legali o i vincoli nell'utilizzo del bene, quali per esempio la data di scadenza di affitti connessi.

44. La vita utile di un bene viene definita in termini di utilità attesa dal bene per l'impresa. La politica di gestione del bene di un'impresa può comportare la dismissione di beni dopo un tempo determinato o dopo l'utilizzo di una certa parte dei benefici economici derivanti dal bene stesso. La vita utile di un bene, perciò, può essere più breve della sua vita economica. L'impresa deve stimare la vita utile di un elemento di immobili, impianti e macchinari basando la valutazione sulla sua esperienza con beni simili.

45. I terreni e gli edifici sono beni separabili e vengono trattati separatamente a fini contabili, anche quando vengono acquistati congiuntamente. I terreni, di norma, hanno una vita illimitata e perciò non sono ammortizzabili. I fabbricati hanno una vita limitata e, perciò, sono attività ammortizzabili. Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione della vita utile del fabbricato.

N. 16

46. Il valore ammortizzabile di un bene deve essere determinato detraendo il valore residuo dello stesso. Il valore residuo di un bene è, spesso, irrilevante e perciò non è rilevante nel calcolo del valore ammortizzabile. Quando si adotta il trattamento contabile di riferimento, ed è probabile che il valore residuo sia significativo, il valore residuo deve essere stimato al momento dell'acquisto e non è successivamente incrementato da cambiamenti nei prezzi. Quando si adotta il trattamento contabile alternativo consentito, tuttavia, si deve eseguire una nuova stima al momento di ogni successiva rivalutazione del bene. La stima si basa sul valore residuo prevalente alla data della stima per beni simili che hanno raggiunto il termine della loro vita utile e che hanno operato in condizioni simili a quelle nelle quali il bene sarà impiegato.

47. Si possono utilizzare vari criteri di ammortamento per ripartire sistematicamente il valore ammortizzabile di un bene durante la sua vita utile. Questi criteri includono il metodo a quote costanti, il metodo a quote proporzionali ai valori residui e il metodo a quantità prodotte. Il metodo di ammortamento a quote costanti comporta una quota costante durante tutta la vita utile del bene. Il criterio a quote proporzionali ai valori residui comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile dell'attività. Il criterio a quantità prodotte comporta una quota basata sull'utilizzo atteso o sulla produzione ottenuta dal bene. Il criterio utilizzato per un bene deve essere scelto in base alle caratteristiche attese dei benefici economici e deve essere coerentemente applicato di esercizio in esercizio salvo che ci sia un cambiamento nelle caratteristiche attese dei benefici economici.

48. La quota di ammortamento di un esercizio è solitamente rilevata come costo. In certi casi, tuttavia, i benefici economici generati da un bene sono destinati dall'impresa alla produzione di altri beni piuttosto che originare un costo. In questo caso, la quota di ammortamento rappresenta parte del costo dell'altro bene ed è inclusa nel suo valore contabile. Per esempio, l'ammortamento di un impianto di produzione e di macchinari può essere compreso nei costi di trasformazione di rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze). Analogamente, l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari utilizzati per attività di sviluppo può essere incluso nel costo di un'attività immateriale iscritta in bilancio secondo le disposizioni dello IAS 38, Attività immateriali.

Revisione della vita utile

49. ***La vita utile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere periodicamente rivista e, se le attese sono notevolmente difformi dalle stime precedenti, la quota di ammortamento per l'esercizio corrente e per quelli successivi deve essere rettificata.***

50. Durante la vita di un bene può diventare evidente che la stima della sua vita utile non è appropriata. Per esempio, la vita utile può essere prolungata da una spesa successiva riguardante il bene che migliori le condizioni del bene al di là dei livelli normali di prestazione originariamente accertati. In altri casi, cambiamenti tecnologici o cambiamenti nel mercato dei prodotti possono ridurre la vita utile del bene. In tali casi, la vita utile e, di conseguenza, l'aliquota di ammortamento devono essere rettificati sia per l'esercizio corrente sia per quelli futuri.

51. Anche il programma dell'impresa per le riparazioni e le manutenzioni può influenzare la vita utile del bene. Il programma può comportare un prolungamento della vita utile del bene o un incremento del suo valore residuo. Tuttavia, l'adozione di un tale programma non fa venire meno la necessità di dedurre le quote di ammortamento.

Revisione del criterio di ammortamento

52. ***Il criterio di ammortamento applicato a immobili, impianti e macchinari deve essere rivisto periodicamente e, se si è verificato un rilevante cambiamento nelle caratteristiche attese dei benefici economici derivanti da questi beni, il criterio deve essere cambiato per riflettere tali mutate caratteristiche. Quando è necessario un tale cambiamento nel criterio di ammortamento il cambiamento deve essere contabilizzato come un cambiamento di stima contabile e la quota di ammortamento dell'esercizio corrente e di quelli futuri deve essere rettificata.***

RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE — PERDITE DUREVOLI DI VALORE

53. Per determinare se un elemento di immobili, impianti e macchinari ha subito una riduzione durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Quest'ultimo Principio spiega come l'impresa debba riesaminare il valore contabile delle proprie attività, come determinare il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare o ripristinare una perdita durevole di valore ([1]).

([1]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-14: Immobili, impianti e macchinari — Rimborsi per riduzioni durevoli o perdite di beni.

54. Lo IAS 22, Aggregazioni di imprese, spiega come trattare una perdita durevole di valore rilevata prima della fine del primo periodo amministrativo annuale successivo a una aggregazione di imprese eseguita sotto forma di acquisizione.

SMOBILIZZI E DISMISSIONI

55. ***Un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato dallo stato patrimoniale al momento della dismissione o quando il bene è permanentemente ritirato dall'uso e dalla sua dismissione non sono attesi benefici economici futuri.***

56. ***Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti dallo smobilizzo o dalla dismissione di un elemento di immobili, impianti e macchinari devono essere determinate come differenza tra il corrispettivo netto di cessione e il valore contabile del bene e devono essere rilevate come ricavo o come costo nel conto economico.***

57. Quando un elemento di immobili, impianti e macchinari viene scambiato con un bene simile, nelle circostanze esposte nel paragrafo 22, il costo del bene acquistato è uguale al valore contabile del bene dismesso senza che ne derivino plusvalenze o minusvalenze.

58. Operazioni di vendita e di retrolocazione sono contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 17, Leasing.

59. Il valore di immobili, impianti e macchinari ritirati dall'uso attivo e posseduti per essere dismessi deve essere esposto al suo valore contabile alla data in cui l'attività è ritirata dall'uso attivo. Almeno a ogni fine esercizio, l'impresa verifica se l'attività ha subito una riduzione durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e rileva, in relazione alla verifica, qualsiasi eventuale perdita durevole di valore.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

60. ***Il bilancio deve indicare, per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari:***

(a) ***i criteri impiegati nella determinazione del valore contabile lordo. Quando è stato impiegato più di un criterio, deve essere indicato il valore lordo iscritto per quel criterio in ciascuna categoria;***

(b) ***i criteri di ammortamento impiegati;***

(c) ***le vite utili o le aliquote di ammortamento impiegate;***

(d) ***il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (aumentato con le perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e al termine dell'esercizio;***

(e) ***una riconciliazione del valore contabile all'inizio e al termine dell'esercizio riportante:***

(i) ***incrementi;***

(ii) ***dismissioni;***

(iii) ***acquisizioni a seguito di aggregazioni di imprese;***

(iv) ***incrementi o decrementi derivanti nel corso dell'esercizio da rivalutazioni secondo quanto previsto dai paragrafi 29, 37 e 38 e da perdite durevoli di valore rilevate o rilasciate direttamente a patrimonio netto (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività;***

(v) ***perdite durevoli di valore iscritte in conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36;***

(vi) ***perdite durevoli di valore (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36;***

(vii) ***ammortamento;***

(viii) ***le differenze cambio nette derivanti dalla conversione del bilancio di una società estera; e***

(ix) ***altrimovimenti.***

N. 16

Per la riconciliazione di cui al punto e) non sono richiesti i dati comparativi.

61. ***Il bilancio deve riportare anche:***

(a) ***l'esistenza el'ammontare di restrizioni sulla titolarità e proprietà di immobili, impianti e macchinari impegnati a garanzia di passività;***

(b) ***il criterio di contabilizzazione di costi di ripristino relativi a elementi di immobili, impianti e macchinari;***

(c) ***l'ammontare di acconti versati per immobili, impianti e macchinari in corso di costruzione; e***

(d) ***il valore degli ordini emessi per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari.***

62. La scelta del criterio di ammortamento e la stima della vita utile delle attività sono frutto di valutazione soggettiva. Perciò, l'illustrazione dei metodi adottati e delle vite utili stimate o delle aliquote di ammortamento forniscono agli utilizzatori del bilancio informazioni che permettono loro di esaminare i criteri scelti dal redattore del bilancio e di effettuare comparazioni con altre imprese. Per simili ragioni, è necessario portare a conoscenza l'ammortamento iscritto nell'esercizio e l'ammortamento accumulato al termine di quell'esercizio.

63. L'impresa deve indicare la natura e l'effetto del cambiamento in una stima contabile avente un rilevante effetto nell'esercizio corrente o che si attende abbia un effetto rilevante negli esercizi successivi secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Tali informazioni integrative possono derivare da cambiamenti nella stima riguardo a:

(a) valori residui;

(b) costi stimati di smantellamento e rimozione degli elementi di immobili, impianti e macchinari;

(c) vite utili; e

(d) criterio di ammortamento.

64. ***Quando elementi di immobili, impianti e macchinari sono iscritti a valori rivalutati i seguenti aspetti devono essere indicati:***

(a) ***il criterio impiegato per rivalutare i beni;***

(b) ***la data effettiva della rivalutazione;***

(c) ***se è stato utilizzato un perito indipendente;***

(d) ***la natura di eventuali indici impiegati per determinare il costo di sostituzione;***

(e) ***il valore di ogni classe di immobili, impianti e macchinari che sarebbe stato iscritto in bilancio se i beni fossero stati iscritti secondo quanto previsto dal paragrafo 28; e***

(f) ***la riserva di rivalutazione, con le variazioni d'esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti.***

65. L'impresa inserisce l'informativa su immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, in aggiunta all'informativa richiesta dai paragrafi compresi tra 60 (e) (iv) e (vi).

66. Anche le seguenti informazioni sono importanti per le necessità degli utilizzatori del bilancio:

(a) il valore contabile di immobili, impianti e macchinari temporaneamente inattivi;

(b) il valore contabile lordo di immobili, impianti e macchinari completamente ammortizzati ancora in uso;

(c) il valore di immobili, impianti e macchinari non più in uso e destinati alla dismissione; e

(d) quando viene adottato il trattamento contabile di riferimento, il fair value (valore equo) di immobili, impianti e macchinari quando questo è notevolmente differente dal valore contabile.

Per questi motivi si incoraggiano le imprese a indicare questi valori.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

67. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio per i bilanci annuali degli esercizi con inizio anteriore al 1º luglio 1999, l'impresa deve:***

(a) ***indicare tale fatto; e***

(b) ***adottare congiuntamente lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.***

68. Il presente Principio sostituisce lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, approvato nel 1993.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 17 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1997)

Leasing

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 17, Contabilizzazione del leasing, la cui versione rivista nella forma era stata approvata dal Board nel 1994. Il Principio così rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, i paragrafi 1, 19, 24, 45 e 48 sono stati modificati e il paragrafo 48A è stato inserito a seguito dell'emanazione dello IAS 40, Investimenti immobiliari. Lo IAS 40 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, i paragrafi 1, 24 e 48A sono stati modificati a seguito dell'emanazione dello IAS 41, Agricoltura. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 17:

— SIC-15: Leasing operativo — Incentivi;

— SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

INTRODUZIONE

Il presente Principio («IAS 17 (rivisto nella sostanza)») sostituisce lo IAS 17, Contabilizzazione dei leasing («IAS 17 originario»). Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

Il presente Principio, che sostituisce lo IAS 17 originario, recepisce i miglioramenti individuati con un esame svolto nell'ambito di una limitata revisione che ha definito le modifiche necessarie per completare un nucleo essenziale di principi accettabili per ottenere finanziamenti dall'estero e per la quotazione in mercati regolamentati. Il Board dello IASC ha condiviso di avviare una più sostanziale revisione nell'area dei principi contabili riguardanti il leasing.

I principali cambiamenti rispetto allo IAS 17 originario sono i seguenti:

1. Lo IAS 17 originario definiva il leasing come un contratto in cui il locatore trasferisce al locatario il diritto all'utilizzo di un bene in cambio di un canone di locazione. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) modifica la definizione sostituendo la dizione «canone di locazione» con «pagamento o serie di pagamenti».

N. 17

2. Nell'assunto che la classificazione delle operazioni di leasing si debba basare sull'ampiezza con la quale i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà del bene locato si riferiscono al locatore o al locatario, secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, lo IAS 17 originario forniva degli esempi di situazioni che rappresentano indicatori del fatto che un leasing sia da classificarsi come leasing finanziario. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) ha introdotto ulteriori indicatori per facilitare ulteriormente il processo di classificazione.

3. Lo IAS 17 originario utilizzava il concetto di «vita utile» negli esempi riferiti a quanto sopra ai fini della comparazione con la durata del leasing nel processo di classificazione. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) utilizza il concetto di «vita economica» considerando che un bene può avere più di un utilizzatore.

4. Lo IAS 17 originario richiedeva che fossero indicati i canoni di locazione sottoposti a condizione, ma non menzionava se essi dovessero essere inclusi o esclusi dal computo dei pagamenti minimi dovuti per il leasing. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) prescrive che i canoni di locazione sottoposti a condizione siano esclusi dai pagamenti minimi dovuti per il leasing.

5. Lo IAS 17 originario non menzionava il trattamento contabile dei costi diretti iniziali sostenuti da un locatario nel negoziare e concludere contratti di leasing. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) richiede che i costi che sono direttamente imputabili alle attività svolte da un locatario per concludere un leasing finanziario siano inclusi nel valore del bene locato.

6. Lo IAS 17 originario lasciava al locatore libertà di scelta sul metodo di imputazione dei proventi finanziari consentendo l'imputazione dei proventi in base a un modello che riflettesse un tasso di rendimento periodico costante basato:

   (a) sull'investimento netto residuo del locatore relativo al leasing finanziario; o

   (b) sull'investimento netto monetario residuo del locatore relativo al leasing finanziario.

   Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) richiede che la rilevazione dei proventi finanziari rifletta un tasso di rendimento periodico costante basato sull'investimento netto residuo del locatore relativo al leasing finanziario.

7. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) nel fornire indicazioni sulla necessità di valutare la possibilità di una riduzione durevole del valore delle attività fa riferimento al Principio contabile internazionale che tratta la riduzione durevole valore delle attività. Lo IAS 17 originario non affrontava questo argomento.

8. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) prevede un ampliamento dell'informazione integrativa sia da parte dei locatari sia dei locatori per le operazioni di leasing operativi e finanziari attraverso voci specifiche in grassetto rispetto ai punti la cui indicazione era richiesta dallo IAS 17 originario.

   Le nuove informazioni integrative richieste dallo IAS 17 (rivisto nella sostanza) includono:

   (a) il totale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing riconciliato con il valore attuale delle passività connesse con il leasing in tre intervalli temporali: meno di un anno; da uno a cinque anni; e più di cinque anni (richiesto al locatario);

   (b) l'ammontare totale dell'investimento lordo nel leasing riconciliato con il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing in tre intervalli temporali: meno di un anno; da uno a cinque anni; e più di cinque anni (richiesto al locatore);

   (c) gli oneri finanziari relativi ai punti (a) e (b);

   (d) i pagamenti minimi derivanti da subleasing che si prevede siano riscossi a seguito di subleasing non annullabili alla data di riferimento del bilancio;

   (e) il fondo complessivo per perdite su crediti rappresentate dai pagamenti minimi dovuti per il leasing; e

   (f) i canoni di locazione sottoposti a condizione rilevati come proventi dai locatori.

9. Lo IAS 17 originario comprendeva le Appendici 1-3 che presentavano degli esempi di situazioni nelle quali un leasing dovrebbe essere di norma classificato come leasing finanziario. Nello IAS 17 (rivisto nella sostanza) le Appendici sono state omesse alla luce degli ulteriori indicatori inclusi nello stesso per facilitare il processo di classificazione delle operazioni di leasing.

10. Le disposizioni relative alle operazioni di vendita e di retrolocazione, in particolare le disposizioni riguardanti una retrolocazione che costituisce un leasing operativo, contengono regole che definiscono un ampio spettro di situazioni prendendo in considerazione i rapporti tra fair value (valore equo), valore contabile e prezzo di vendita. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) include un'Appendice come ulteriore supporto nell'interpretazione delle disposizioni.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-4
Classificazione delle operazioni di leasing	5-11
Le operazioni di leasing nel bilanciodei locatari	12-27
Leasing finanziari	12-24
Leasing operativi	25-27
Le operazioni di leasing nel bilanciodei locatori	28-48
Leasing finanziari	28-40
Leasing operativi	41-48
Operazioni di vendita e retrolocazione	49-57
Disposizioni transitorie	58
Data di entrata in vigore	59-60

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire, per locatari e locatori, il trattamento contabile appropriato e l'informazione integrativa per le operazioni di leasing finanziari e operativi.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione di tutte le operazioni di leasing differenti da:***

   (a) ***contratti di leasing per l'esplorazione o per l'estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse non rigenerative simili; e***

   (b) ***contratti di concessione di licenza per beni quali film, registrazioni video, spettacoli, manoscritti, brevetti e copyright.***

N. 17

Per altro, il presente Principio non deve essere applicato nel processo valutativo da parte di:

(a) ***locatari di investimenti immobiliari posseduti tramite leasing finanziari (vedere IAS 40, Investimenti immobiliari);***

(b) ***locatori di investimenti immobiliari locati tramite leasing operativi (vedere IAS 40, Investimenti immobiliari);***

(c) ***locatari di attività biologiche possedute tramite leasing finanziari (vedere IAS 41, Agricoltura); o***

(d) ***locatori di attività biologiche locate tramite leasing operativi (vedere IAS 41).***

2. Il presente Principio si applica a contratti che trasferiscono il diritto di utilizzo di beni, anche se al locatore possono essere richiesti rilevanti servizi in relazione all'utilizzo o alla manutenzione di tali beni. Tuttavia il presente Principio non si applica a contratti per servizi che non trasferiscono il diritto all'utilizzo dei beni da una parte contraente all'altra.

DEFINIZIONI

3. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati specificati:***

Il leasing è un contratto per mezzo del quale il locatore trasferisce al locatario, in cambio di un pagamento o di una serie di pagamenti, il diritto all'utilizzo di un bene per un periodo di tempo stabilito.

Il leasing finanziario è un leasing che trasferisce sostanzialmente tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà del bene. Al termine del contratto il diritto di proprietà può essere trasferita oppure no.

Il leasing operativo è un leasing differente dal leasing finanziario.

Il leasing non annullabile è un leasing che può essere annullato solo:

(a) ***al verificarsi di alcune remote eventualità;***

(b) ***con l'autorizzazione del locatore;***

(c) ***se il locatario stipula con il medesimo locatore un nuovo leasing per lo stesso bene o per un bene equivalente; o***

(d) ***a seguito del pagamento da parte del locatario di un ulteriore ammontare tale che, sin dall'inizio, la continuazione del leasing sia ragionevolmente sicura.***

L'inizio del leasing coincide con la data anteriore tra quella del contratto di leasing e quella dell'impegno delle parti sulle principali clausole del leasing.

La durata del leasing è il periodo non annullabile per il quale il locatario ha preso in leasing il bene insieme a eventuali ulteriori periodi per i quali il locatario ha il diritto di opzione per continuare nel leasing del bene, con o senza ulteriori pagamenti, e la cui opzione è ragionevolmente certo — all'inizio del contratto — che verrà esercitata dal locatario.

I pagamenti minimi dovuti per il leasing sono i pagamenti richiesti o che possono essere richiesti al locatario nel corso della durata del leasing esclusi i canoni di locazione sottoposti a condizione, costi per servizi e imposte che devono essere pagati dal locatore ed essere a lui rimborsati, insieme:

(a) ***con riferimento al locatario, qualsiasi importo garantito dal locatario o da un terzo a lui collegato; o***

N. 17

(b) ***con riferimento al locatore, qualsiasi valore residuo garantito al locatore:***

(i) ***dal locatario;***

(ii) ***da un terzo collegato al locatario; o***

(iii) ***da una terza parte indipendente avente la capacità finanziaria di soddisfare questo impegno.***

Tuttavia, se il locatario ha un'opzione di acquisto del bene a un prezzo che si ritiene sarà, alla data in cui l'opzione sarà esercitabile, sufficientemente inferiore al fair value, cosicché all'inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata, i pagamenti minimi dovuti per il leasing comprendono i canoni minimi pagabili nel corso del leasing e il pagamento richiesto per esercitare l'opzione di acquisto.

Il fair value è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

La vita economica è:

(a) ***il periodo di tempo nel quale ci si attende che un bene sia utilizzabile economicamente da uno o più utilizzatori; o***

(b) ***la quantità di produzione o il numero di unità simili che uno o più utilizzatori si attendono di ottenere dal suo utilizzo.***

La vita utile è il periodo restante stimato, dall'inizio del leasing, senza limitazioni derivanti dalla durata del leasing, nel quale ci si attende che i benefici economici incorporati nel bene siano utilizzati dall'impresa.

Il valore residuo garantito è:

(a) ***con riferimento al locatario, la porzione del valore residuo garantita dal locatario o da un terzo collegato al locatario (il valore della garanzia corrisponde all'ammontare massimo che può, in qualsiasi situazione, divenire pagabile); e***

(b) ***con riferimento al locatore, la parte del valore residuo garantita dal locatario o da una terza parte non collegata al locatore che sia finanziariamente in grado di estinguere l'obbligazione.***

Il valore residuo non garantito è la parte del valore residuo del bene locato la cui realizzazione da parte del locatore non è certa o è garantita unicamente da un terzo collegato con il locatore.

L'investimento lordo nel leasing è, con riferimento al locatore, la sommatoria dei pagamenti minimi derivanti da un leasing finanziario e qualsiasi valore residuo non garantito spettante al locatore.

L'utile finanziario non realizzato è la differenza tra:

(a) ***la sommatoria dei pagamenti minimi derivanti da un leasing finanziario, con riferimento al locatore, e qualsiasi valore residuo non garantito spettante al locatore; e***

(b) ***il valore attuale di cui al precedente punto al tasso di interesse implicito del leasing.***

L'investimento netto nel leasing è l'investimento lordo nel leasing dedotti gli utili finanziari non realizzati.

Il tasso di interesse implicito del leasing è il tasso di attualizzazione che, all'inizio del leasing, fa sì che il valore attuale di (a) i pagamenti minimi derivanti dal leasing e di (b) del valore residuo non garantito sia uguale al fair value del bene locato.

Il tasso marginale di interesse del prestito per il locatario è il tasso di interesse che il locatario dovrebbe pagare per un leasing analogo o, se questo non è determinabile, il tasso che, all'inizio del leasing, il locatario dovrebbe pagare per un prestito con una durata e con garanzie simili necessario per acquistare il bene.

N. 17

Il canone di locazione sottoposto a condizione è la parte dei canoni delle operazioni di leasing dovuti di importo variabile dipendente da un fattore diverso dallo scorrere del tempo (quale una percentuale di vendite, un ammontare d'uso, indici di prezzo, tassi di interesse di mercato).

4. Nella definizione delle operazioni di leasing sono compresi i contratti per la locazione di un bene aventi una clausola che attribuisce al conduttore l'opzione per l'acquisto della proprietà del bene al verificarsi di condizioni stabilite. Questi contratti sono talvolta noti come contratti di locazione con diritto di riscatto.

CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LEASING

5. La classificazione delle operazioni di leasing adottata nel presente Principio si basa sulla attribuzione dei rischi e dei benefici derivanti dalla proprietà di un bene locato al locatore o al locatario. I rischi comprendono le possibilità di perdite derivanti da capacità inutilizzata o da obsolescenza tecnologica e di variazioni nel rendimento dovute a cambiamenti nelle condizioni economiche. I benefici possono essere rappresentati dall'attesa di un utilizzo redditizio durante la vita economica del bene e di proventi derivanti dalla rivalutazione o dalla realizzazione del valore residuo.

6. Un leasing è classificato come finanziario se trasferisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici connessi alla proprietà. Un leasing è classificato come operativo se non trasferisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà.

7. Poiché l'operazione tra un locatore e un locatario si basa su un contratto di leasing comune a entrambe le parti, è opportuno utilizzare definizioni coerenti. L'applicazione di queste definizioni alle differenti situazioni delle due parti può talvolta far sì che il medesimo contratto di leasing sia classificato in modo differente dal locatore e dal locatario.

8. La classificazione di un leasing come finanziario od operativo dipende dalla sostanza dell'operazione piuttosto che dalla forma del contratto ([1]). Per esempio, un leasing può essere di norma classificato come finanziario quando:

   (a) il leasing trasferisce la proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;

   (b) il locatario ha l'opzione di acquisto del bene a un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione cosicché, all'inizio del leasing, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;

   (c) la durata del leasing copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita; e

   (d) all'inizio del leasing il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al fair value (equo) del bene locato; e

   (e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche.

9. Esempi di situazioni che individualmente o congiuntamente possono condurre a classificare un leasing come finanziario:

   (a) se il locatario può risolvere il leasing, le perdite del locatore relative alla risoluzione sono sostenute dal locatario;

   (b) utili o perdite derivanti dalle variazioni del fair value del valore residuo ricadono sul locatario (per esempio sotto forma di restituzione di canoni equivalenti alla maggior parte dei ricavi di vendita al termine del leasing); e

   (c) il locatario ha la possibilità di continuare il leasing per un ulteriore periodo a un canone sostanzialmente inferiore a quello di mercato.

([1]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-27: La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

10. La classificazione del leasing viene fatta all'inizio del leasing stesso. Se in qualsiasi momento il locatario e il locatore decidono di modificare le clausole del leasing, escludendo il rinnovo del leasing, in modo tale che, se la modifica fosse avvenuta all'inizio del leasing, avrebbe determinato una sua differente classificazione in base ai criteri dei paragrafi da 5 a 9, il contratto modificato deve essere considerato come un nuovo contratto per la sua durata. Tuttavia, cambiamenti nelle stime (per esempio, cambiamenti della stima della vita economica o del valore residuo del bene locato) o cambiamenti delle situazioni (per esempio, inadempienza del locatario) non danno origine, ai fini contabili, a una nuova classificazione del leasing.

11. Le operazioni di leasing di terreni e fabbricati devono essere classificati come operativi o finanziari allo stesso modo delle operazioni di leasing di altri beni. Tuttavia, una caratteristica dei terreni è che essi hanno, di norma, una vita economica indefinita e, se non ci si attende che la proprietà sia trasferita al locatario entro la scadenza del leasing, il locatario non acquisisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici inerenti alla proprietà. Un premio pagato per tale locazione rappresenta un pagamento di leasing anticipato che deve essere ammortizzato nel corso del leasing in sincronia con i benefici forniti.

LE OPERAZIONI DI LEASING NEL BILANCIO DEI LOCATARI

Leasing finanziari

12. ***I locatari devono rilevare le operazioni di leasing finanziario come attività e passività nei loro stati patrimoniali a valori all'inizio del leasing uguali al fair value del bene locato o, se minore, al valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing il tasso di attualizzazione da utilizzare è il tasso di interesse implicito del leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso marginale di interesse del prestito per il locatario.***

13. Le operazioni e gli altri fatti devono essere contabilizzati ed esposti tenendo conto della loro natura sostanziale e finanziaria e non semplicemente della loro forma giuridica. Mentre la forma giuridica di un contratto di leasing stabilisce che il locatario non acquisisce la proprietà del bene locato, nel caso di leasing finanziario la realtà sostanziale e finanziaria è tale che il locatario acquisisce i benefici economici derivanti dall'uso del bene locato per la maggior parte della sua vita economica in cambio dell'impegno a pagare un corrispettivo che approssima il fair value del bene e i relativi costi finanziari.

14. Se tali operazioni di leasing non vengono riflesse nello stato patrimoniale del locatario, le risorse economiche e il livello degli impegni di quell'impresa sono sottostimati, distorcendo così gli indici finanziari. Per questo motivo è corretto che un leasing finanziario sia rilevato nello stato patrimoniale del locatario sia come attività sia come obbligazione a sostenere futuri pagamenti per il leasing. All'inizio del leasing, l'attività e la passività per i futuri pagamenti per il leasing devono essere rilevate nello stato patrimoniale allo stesso ammontare.

15. Non è corretto esporre nel bilancio le passività per i beni presi in locazione come deduzione delle attività. Se viene fatta una distinzione tra passività correnti e non correnti nell'esposizione nello stato patrimoniale, la stessa distinzione deve essere fatta per le passività delle operazioni di leasing.

16. In relazione a specifiche operazioni di leasing sono spesso sostenuti costi diretti iniziali, come i costi di negoziazione e di stipulazione del contratto di leasing. I costi identificati come direttamente attribuibili alle attività svolte dal locatario per un leasing finanziario sono capitalizzati come parte del valore dell'attività.

17. ***I canoni di leasing pagati devono essere ripartiti tra costi finanziari e riduzione delle passività residue. I costi finanziari devono essere ripartiti tra gli esercizi nel corso del leasing in modo da ottenere un tasso d'interesse costante sulla passività residua per ciascun esercizio.***

18. Nella pratica, per ripartire il costo finanziario sulla durata del leasing, per semplificare il calcolo si possono utilizzare alcune forme di approssimazione.

N. 17

19. ***Un leasing finanziario comporta una quota di ammortamento delle attività ammortizzabili e oneri finanziari per ciascun esercizio. Il criterio di ammortamento usato per i beni ammortizzabili in locazione deve essere coerente con quello adottato per i beni ammortizzabili posseduti, e l'ammortamento da rilevare deve essere calcolato con il criterio esposto nello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari e nello IAS 38, Attività immateriali. Se non esiste una ragionevole certezza che il locatario acquisirà la proprietà del bene al termine del leasing, il bene deve essere completamente ammortizzato nella più breve fra la durata del leasing e la sua vita utile.***

20. Il valore ammortizzabile di un bene in locazione deve essere imputato a ciascun esercizio durante il periodo amministrativo nel quale ci si attende di utilizzarlo, con un criterio sistematico coerente con il criterio di ammortamento che il locatario impiega per i beni di proprietà. Se esiste una ragionevole certezza che il locatario acquisirà la proprietà al termine del leasing, il periodo atteso di utilizzo coincide con la vita utile del bene; altrimenti il bene deve essere ammortizzato nel tempo più breve fra la durata del leasing e la sua vita utile.

21. La somma della quota di ammortamento di un bene e del costo finanziario per l'esercizio è raramente equivalente ai canoni di leasing dovuti con riferimento all'esercizio; perciò non è corretta la mera rilevazione al conto economico come costo dei canoni di leasing. È improbabile, quindi, che il bene e la passività relativa abbiano lo stesso valore dopo l'inizio del leasing.

22. Per determinare se un bene preso in locazione ha subìto una riduzione durevole di valore, cioè quando i benefici economici futuri attesi da quel bene sono inferiori al suo valore contabile, l'impresa deve applicare il Principio contabile internazionale che disciplina la riduzione durevole del valore delle attività e prescrive come l'impresa deve rivedere il valore contabile dei suoi beni, come essa deve determinare il valore recuperabile di un bene e quando deve rilevare, o stornare, una perdita derivante da una riduzione durevole del valore.

23. ***I locatari, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per i leasing finanziari:***

(a) ***per ciascuna categoria di beni, il valore contabile netto alla data di riferimento del bilancio;***

(b) ***una riconciliazione tra il totale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing alla data di riferimento del bilancio e il loro valore attuale. L'impresa deve indicare anche il totale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing alla data di riferimento del bilancio, e il loro valore attuale, per ciascuno dei seguenti periodi:***

(i) ***non più di un anno;***

(ii) ***tra uno e cinque anni;***

(iii) ***più di cinque anni;***

(c) ***i canoni di locazione sottoposti a condizione rilevati come proventi nell'esercizio;***

(d) ***il totale dei pagamenti minimi derivanti da una sublocazione che ci si attende di ricevere per sublocazioni non annullabili alla data di riferimento del bilancio; e***

(e) ***una descrizione generale dei contratti di leasing significativi del locatario inclusi, ma non solo, i seguenti:***

(i) ***il criterio con il quale sono determinati i canoni sottoposti a condizione;***

(ii) ***l'esistenza e le clausole di opzione di rinnovo o di acquisto e le clausole di indicizzazione; e***

(iii) ***le restrizioni imposte da contratti di leasing, quali quelle riguardanti dividendi, nuovo indebitamento e ulteriori operazioni leasing.***

24. Inoltre, le disposizioni sulle informazioni integrative previste dagli IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, IAS 38, Attività immateriali, IAS 40, Investimenti immobiliari e IAS 41, Agricoltura, devono essere applicate ai valori dei beni presi in locazione per le operazioni di leasing finanziario contabilizzate dal locatario come acquisto di beni.

N. 17

Leasing operativi

25. ***I pagamenti per un leasing operativo devono essere imputati come costo al conto economico a quote costanti per la durata del leasing a meno che sia un criterio sistematico diverso a rispecchiare le modalità temporali di godimento dei benefici da parte dell'utilizzatore*** [2]**.**

26. Per le operazioni di leasing operativo, i pagamenti per tali operazioni (esclusi i costi per servizi quali l'assicurazione e la manutenzione) devono essere rilevati come costo nel conto economico con un criterio a quote costanti a meno che sia un criterio sistematico diverso a rispecchiare le modalità temporali di godimento dei benefici da parte dell'utilizzatore, anche se i pagamenti non sono eseguiti sulla base di quel criterio.

27. I locatari, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per le operazioni di leasing operativo:

(a) il totale dei pagamenti minimi dovuti per le operazioni di leasing operativo non annullabili per ciascuno dei seguenti periodi:

(i) non più di un anno;

(ii) tra uno e cinque anni;

(iii) più di cinque anni;

(b) il totale dei pagamenti minimi futuri derivanti da una subleasing che ci si attende di ricevere per subleasing non annullabili alla data di riferimento del bilancio;

(c) i pagamenti per leasing e subleasing rilevati nel conto economico dell'esercizio, con valori distinti per i pagamenti minimi dovuti per il leasing, i canoni di locazione sottoposti a condizione e i pagamenti da subleasing;

(d) una descrizione generale dei contratti di leasing significativi del locatario inclusi, ma non solo, i seguenti:

(i) il criterio con il quale sono determinati i canoni sottoposti a condizione;

(ii) l'esistenza e le clausole di opzione di rinnovo o di acquisto e le clausole di indicizzazione; e

(iii) le restrizioni imposte da contratti di leasing, quali quelle riguardanti dividendi, nuovo indebitamento e ulteriori operazioni di leasing.

LE OPERAZIONI DI LEASING NEL BILANCIO DEI LOCATORI

Leasing finanziari

28. ***I locatori devono rilevare nel loro stato patrimoniale i beni posseduti oggetto di operazioni di leasing finanziario ed esporli come credito a un valore uguale all'investimento netto nel leasing.***

29. In un leasing finanziario tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà vengono, sostanzialmente, trasferiti dal locatore e, di conseguenza, i canoni derivanti dal leasing devono essere trattati dal locatore come rimborso del capitale e come provento finanziario atti a rimborsare e remunerare il locatore per il suo investimento e per i servizi prestati.

30. ***Con riferimento al leasing finanziario, la rilevazione dei proventi finanziari deve essere basata su modalità che riflettano un tasso di rendimento periodico costante sull'investimento netto residuo del locatore.***

31. Un locatore deve tendere a ripartire i proventi finanziari sulla durata del leasing con un criterio sistematico e razionale. Questa ripartizione dei proventi si deve basare su modalità che riflettano un rendimento periodico costante sull'investimento netto residuo del locatore. I canoni di operazioni di leasing relativi al periodo amministrativo, esclusi i costi per servizi, devono essere ricondotti all'investimento lordo del leasing per ridurre sia l'importo capitale sia l'utile finanziario non realizzato.

---

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-15: Leasing operativo — Incentivi.

N. 17

32. Le stime dei valori residui non garantiti utilizzate nel calcolo dell'investimento lordo del locatore in un leasing devono essere periodicamente riviste. Se c'è stata una riduzione nella stima del valore residuo non garantito, la ripartizione dei proventi nel corso del leasing deve essere rivista e qualsiasi riduzione relativa a importi già imputati deve essere immediatamente rilevata.

33. Nella negoziazione e nella finalizzazione di un leasing il locatore spesso sostiene costi diretti iniziali, quali commissioni e compensi legali. Per le operazioni di leasing finanziario, questi costi diretti iniziali sono sostenuti per produrre proventi finanziari e devono essere imputati immediatamente al conto economico o ripartiti a rettifica di questi proventi nel corso del leasing. Tale rettifica può essere ottenuta imputando il costo quando esso è sostenuto e rilevando come provento, nello stesso esercizio, per un corrispondente importo l'utile finanziario non realizzato.

34. ***I locatori che siano produttori o commercianti devono rilevare l'utile o la perdita commerciale nel conto economico dell'esercizio, secondo quanto previsto dal criterio seguito dall'impresa per le vendite non finanziate con leasing. Se sono applicati tassi di interesse artificiosamente bassi, l'utile commerciale deve essere limitato a quello che risulterebbe se fosse applicato un tasso di interesse commerciale. I costi diretti iniziali devono essere rilevati come costo nel conto economico all'inizio del leasing.***

35. Produttori e commercianti spesso offrono ai clienti la scelta tra l'acquisto e la locazione di un bene. Il leasing finanziario di un bene da parte di un locatore che sia produttore o commerciante genera due tipi di proventi:

(a) l'utile o la perdita equivalente all'utile o alla perdita derivante da una vendita del bene locato nel caso in cui essa non sia finanziata con un leasing, ai normali prezzi di vendita, e tenendo conto di eventuali sconti quantità o commerciali; e

(b) i proventi finanziari sulla durata del leasing.

36. Il ricavo di vendita rilevato all'inizio di un leasing finanziario da un locatore che sia produttore o commerciante è rappresentato dal fair value (valore equo) del bene o, se minore, dal valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing che competono al locatore, calcolato a un tasso d'interesse commerciale. Il costo del venduto rilevato all'inizio del leasing è il costo o, se differente, il valore contabile, del bene locato meno il valore attuale del valore residuo non garantito. La differenza tra i ricavi di vendita e il costo del venduto è l'utile della vendita, che deve essere rilevato con il criterio adottato dall'impresa per le vendite.

37. I locatori che siano produttori o commercianti applicano, a volte, tassi d'interesse artificiosamente bassi allo scopo di attirare i clienti. Al momento della vendita l'utilizzo di tali tassi può generare la rilevazione di una porzione eccessiva rispetto ai proventi totali derivanti dall'operazione. Se sono applicati tassi di interesse artificiosamente bassi, l'utile della vendita deve essere limitato a quello che si sarebbe ottenuto se si fosse applicato un tasso di interesse commerciale.

38. I costi diretti iniziali devono essere rilevati come costo all'inizio del leasing poiché essi sono principalmente correlati alla realizzazione dell'utile della vendita da parte del produttore o del commerciante.

39. ***I locatori, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per le operazioni di leasing finanziario:***

(a) ***una riconciliazione tra l'investimento lordo totale nel leasing alla data di riferimento del bilancio e il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing alla data di riferimento del bilancio. Inoltre, l'impresa deve indicare l'investimento lordo totale nel leasing e il valore attuale dei pagamenti minimi derivanti da un leasing alla data di riferimento del bilancio per ciascuno dei seguenti periodi:***

(i) ***non più di un anno;***

(ii) ***tra uno e cinque anni;***

(iii) ***più di cinque anni;***

(b) ***gli utili finanziari non realizzati;***

(c) ***i valori residui non garantiti spettanti al locatore;***

(d) ***il fondo accumulato per le perdite sui crediti riferibili ai pagamenti minimi derivanti dai leasing;***

(e) ***i canoni di locazione sottoposti a condizione rilevati nel conto economico;***

(f) ***una descrizione generale dei contratti di leasing del locatore rilevanti.***

40. Come indicatore di crescita è spesso utile menzionare anche l'investimento lordo meno i proventi non realizzati in nuove attività avviate durante l'esercizio, al netto dei valori per le operazioni di leasing annullate.

Leasing operativi

41. ***I locatori devono esporre i beni oggetto di operazioni di leasing operativo nei loro stati patrimoniali secondo la natura del bene.***

42. ***I proventi del leasing derivanti da leasing operativi devono essere rilevati a quote costanti per la durata del leasing, a meno che sia un criterio sistematico diverso a rispecchiare le modalità temporali con le quali il beneficio derivante dall'uso del bene locato si riduce*** [3]**.**

43. I costi, compreso l'ammortamento, sostenuti per realizzare i proventi del leasing devono essere rilevati a conto economico. I proventi del leasing (esclusi i corrispettivi per servizi forniti quali l'assicurazione e la manutenzione) devono essere rilevati come proventi a quote costanti per la durata del leasing anche se i corrispettivi hanno un diverso andamento, a meno che un criterio sistematico diverso sia più aderente alle modalità temporali con le quali il beneficio derivante dall'uso del bene locato si riduce.

44. I costi diretti iniziali sostenuti specificatamente per generare ricavi da un leasing operativo devono essere differiti e imputati nella determinazione del reddito sulla durata del leasing in proporzione alla rilevazione dei proventi dalla locazione o rilevati come costo nel conto economico nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

45. ***L'ammortamento di beni ammortizzabili locati deve essere effettuato con un criterio coerente con il criterio di ammortamento normalmente utilizzato dal locatore per beni simili, e la quota di ammortamento deve essere determinata con il criterio previsto nello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari e nello IAS 38, Attività immateriali.***

46. Per determinare se un bene locato ha subìto una riduzione durevole di valore, cioè quando i benefici economici futuri attesi da quel bene sono inferiori al suo valore contabile, l'impresa deve applicare il Principio contabile internazionale che disciplina le riduzioni durevoli di valore delle attività e prescrive come l'impresa deve rivedere il valore contabile dei suoi beni, come essa deve determinare il valore recuperabile di un bene e quando deve rilevare, o stornare, una perdita derivante da una riduzione del valore.

47. Un locatore che sia produttore o commerciante non deve rilevare utili derivanti dalla stipulazione di un leasing operativo perché esso non è equivalente a una vendita.

48. ***I locatori, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per le operazioni di leasing operativo:***

(a) ***i pagamenti minimi derivanti da un leasing operativo non annullabile, complessivamente e per ciascuno dei seguenti periodi:***

(i) ***non più di un anno;***

(ii) ***tra uno e cinque anni;***

(iii) ***più di cinque anni;***

(b) ***il totale dei canoni di locazione sottoposti a condizione imputati al conto economico; e***

(c) ***una descrizione generale dei contratti di leasing significativi del locatore.***

48A. In aggiunta, si applicano ai beni locati tramite leasing operativo gli IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, IAS 38, Attività immateriali, IAS 40, Investimenti immobiliari e IAS 41, Agricoltura.

---

[3] Si veda anche l'Interpretazione SIC-15: Leasing operativo — Incentivi.

N. 17

OPERAZIONI DI VENDITA E RETROLOCAZIONE

49. Un'operazione di vendita e retrolocazione è costituita dalla vendita di un bene da parte di un venditore e dal riacquisto dello stessa attività a mezzo leasing. I canoni delle operazioni di leasing e il prezzo di vendita sono, di solito, interdipendenti essendo negoziati congiuntamente. Il trattamento contabile di un'operazione di vendita e retrolocazione dipende dal tipo di leasing.

50. ***Se un'operazione di vendita e retrolocazione corrisponde a un leasing finanziario, eventuali eccedenze del corrispettivo di vendita rispetto al valore contabile non possono essere rilevate immediatamente come proventi nel bilancio del venditore-locatario. La loro rilevazione, invece, deve essere differita e imputata sulla durata del leasing.***

51. Se la retrolocazione corrisponde a un leasing finanziario, l'operazione rappresenta un mezzo con il quale il locatore procura mezzi finanziari al locatario, avendo il bene come garanzia. Per tale motivo non è corretto considerare come provento l'eccedenza del corrispettivo di vendita, rispetto al valore contabile. Tale eccedenza deve essere differita e imputata sulla durata del leasing.

52. ***Se un'operazione di vendita e retrolocazione corrisponde a un leasing operativo, ed è evidente che l'operazione è effettuata al fair value, qualsiasi utile o perdita deve essere rilevato immediatamente. Se il prezzo di vendita è inferiore al fair value, qualsiasi utile o perdita deve essere rilevato immediatamente eccetto il caso in cui, se la perdita è compensata da futuri canoni delle operazioni di leasing a prezzi di mercato inferiori, essa deve essere differita e imputata in proporzione ai canoni delle operazioni di leasing durante il periodo atteso di utilizzo del bene. Se il prezzo di vendita è maggiore del fair value, l'eccedenza rispetto al fair value deve essere differita e imputata con riferimento al medesimo periodo.***

53. Se la retrolocazione corrisponde a un leasing operativo, e i canoni delle operazioni di leasing e il prezzo di vendita sono determinati al fair value, si è in presenza di una normale operazione di vendita e qualsiasi utile o perdita deve essere rilevato immediatamente.

54. ***Per le operazioni di leasing operativo, se il fair value al momento della vendita e retrolocazione è minore del valore contabile per il bene, la perdita pari alla differenza tra il valore contabile e il fair value deve essere rilevata immediatamente.***

55. Per le operazioni di leasing finanziario, non sono necessarie rettifiche di questo tipo a meno che ci sia stata una perdita di valore, nel qual caso il valore contabile deve essere ridotto al valore recuperabile secondo quanto previsto dal Principio contabile internazionale che disciplina la riduzione duravole di valore delle attività.

56. Le disposizioni sulle informazioni integrative previste per locatari e locatori si applicano allo stesso modo anche alle operazioni di vendita e retrolocazione. La descrizione richiesta dei contratti di leasing significativi comporta l'indicazione delle clausole particolari o inusuali del contratto o delle condizioni delle operazioni di vendita e retrolocazione.

57. È possibile che le operazioni di vendita e retrolocazione soddisfino il requisito dell'indicazione distinta contenuto nello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, paragrafo 16.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

58. ***L'applicazione retroattiva del presente Principio è incoraggiata ma non richiesta. Se il presente Principio non è applicato retroattivamente, si ritiene che il saldo delle operazioni di leasing finanziario preesistenti sia correttamente determinato dal locatore e successivamente esso deve essere contabilizzato in conformità alle disposizioni del presente Principio.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

59. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva. Se un'impresa applica il presente Principio ai bilanci degli esercizi con inizio precedente al 1º gennaio 1999, l'impresa deve rendere noto che ha applicato il presente Principio invece dello IAS 17, Contabilizzazione dei leasing, approvato nel 1982.***

60. Il presente Principio sostituisce lo IAS 17, Contabilizzazione dei leasing, approvato nel 1982.

N. 18

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 18 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Ricavi

Nel 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha modificato il paragrafo 11 dello IAS 18 inserendo un riferimento incrociato allo IAS 39.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, ha modificato il paragrafo 36. Il testo così modificato è entrato in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 6. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 18:

— SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing;

— SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7-8
Determinazione dei ricavi	9-12
Identificazione dell'operazione	13
Vendita di merci	14-19
Prestazione di servizi	20-28
Interessi, royalties e dividendi	29-34
Informazioni integrative	35-36
Data di entrata in vigore	37

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

Nel Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio i proventi sono definiti come incrementi dei benefici economici che si manifestano nell'esercizio sotto forma di flussi finanziari in entrata o accrescimenti di attività o diminuzioni di passività e che determinano incrementi di patrimonio netto, diversi dalle contribuzioni dei partecipanti al patrimonio netto. I proventi comprendono sia ricavi sia altri profitti. I ricavi sono proventi che si manifestano nel corso dell'attività ordinaria dell'impresa e ai quali ci si riferisce con dizioni differenti quali vendite, commissioni, interessi, dividendi e royalties. La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei ricavi derivanti da determinati tipi di operazioni e di fatti.

N. 18

Il problema principale nella contabilizzazione dei ricavi è la determinazione del momento della rilevazione. I ricavi devono essere rilevati quando è probabile che i benefici economici futuri saranno fruiti dall'impresa e la loro valutazione è attendibile. Il presente Principio identifica i casi nei quali tali criteri sono soddisfatti e, perciò, i ricavi relativi devono essere rilevati. Fornisce anche un'indicazione pratica per l'applicazione di questi criteri.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella contabilizzazione dei ricavi che derivano dalle seguenti operazioni e fatti:***

   (a) ***la vendita di beni;***

   (b) ***la prestazione di servizi; e***

   (c) ***l'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'impresa che generano interessi, royalties e dividendi.***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 18, Rilevazione dei ricavi, approvato nel 1982.

3. I beni considerati comprendono quelli prodotti dall'impresa per essere venduti e quelli acquistati per la rivendita, quali merci acquistate da un dettagliante, così come terreni e altri immobili posseduti per essere rivenduti.

4. La prestazione di servizi implica, tipicamente, lo svolgimento da parte dell'impresa di un incarico contrattualmente concordato in un periodo fissato di tempo. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Alcuni contratti per la prestazione di servizi sono direttamente connessi alle commesse a lungo termine, quali quelli per le prestazioni dei responsabili di progetto e degli architetti. I ricavi che derivano da questi contratti non vengono trattati nel presente Principio, ma secondo le prescrizioni riguardanti le commesse a lungo termine di cui allo IAS 11, Commesse a lungo termine.

5. L'uso di beni dell'impresa da parte di terzi produce ricavi sotto forma di:

   (a) interessi — addebiti a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di ammontari dovuti all'impresa;

   (b) royalties — addebiti a terzi per l'utilizzo di attività a lungo termine appartenenti all'impresa, quali brevetti, marchi di fabbrica, diritti d'autore e software per computer; e

   (c) dividendi — distribuzione di utili ai possessori di partecipazioni azionarie in proporzione alla loro quota e al tipo di partecipazioni.

6. Il presente Principio non tratta i ricavi che derivano da:

   (a) contratti di locazione (vedere IAS 17, Leasing);

   (b) dividendi derivanti da partecipazioni che sono contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate);

   (c) contratti di assicurazione delle imprese assicurative;

   (d) cambiamenti del fair value (valore equo) di attività e passività finanziarie o la loro dismissione (vedere IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione;

   (e) modificazioni del valore di altre attività correnti;

   (f) rilevazione iniziale e cambiamenti di fair value (valore equo) di attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura);

   (g) rilevazione iniziale dei prodotti agricoli (vedere IAS 41, Agricoltura); e

   (h) estrazione di minerali.

N. 18

DEFINIZIONI

7. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

I ricavi sono i flussi lordi di benefici economici conseguenti l'esercizio derivanti dallo svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa, quando tali flussi determinano incrementi del patrimonio netto diversi dagli incrementi derivanti dagli apporti degli azionisti.

Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili.

8. I ricavi comprendono solo i flussi lordi di benefici economici ricevuti e ricevibili dall'impresa, in nome e per conto proprio. Corrispettivi riscossi per conto terzi quali le imposte sulle vendite, le imposte su beni e servizi e l'imposta sul valore aggiunto non sono benefici economici fruiti dall'impresa e non determinano un incremento del patrimonio netto; per questo motivo essi sono esclusi dai ricavi. Analogamente, in un rapporto di agenzia, le entrate lorde di benefici economici comprendono gli importi riscossi per conto del preponente che non determinano un incremento del patrimonio netto dell'impresa. I corrispettivi riscossi per conto del preponente sono esclusi dai ricavi. L'ammontare della provvigione, invece, è un ricavo.

DETERMINAZIONE DEI RICAVI

9. ***I ricavi devono essere valutati al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o spettante*** [1]**.**

10. L'ammontare dei ricavi che deriva da un'operazione è determinato, di solito, da un accordo tra l'impresa e l'acquirente o l'utilizzatore del bene. Esso viene determinato in base al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o spettante tenendo conto del valore di eventuali sconti commerciali e riduzioni legate alla quantità concessi dall'impresa.

11. Nella maggior parte dei casi, il corrispettivo è costituito da disponibilità liquide o mezzi equivalenti e l'ammontare dei ricavi è l'importo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti ricevuto o spettante. Tuttavia, quando la riscossione di disponibilità liquide o equivalenti è differita, il fair value (valore equo) del corrispettivo può essere minore dell'ammontare nominale dei mezzi monetari, riscossi o spettanti. Per esempio, un'impresa può concedere al compratore un credito senza interessi o accettare un titolo di credito con un interesse minore di quello di mercato come corrispettivo della vendita di merci. Quando l'accordo costituisce, di fatto, un'operazione finanziaria, il fair value (valore equo) del corrispettivo è determinato scontando tutte le future entrate utilizzando un tasso di interesse figurativo. Il tasso di interesse figurativo è quello più distintamente identificabile fra:

(a) il tasso prevalente per uno strumento simile di un emittente con una situazione finanziaria simile; o

(b) un tasso di interesse che sconti il valore nominale dello strumento al prezzo di vendita corrente per pagamento in contanti delle merci o dei servizi.

La differenza tra il fair value (valore equo) e il valore nominale del corrispettivo è rilevata come interessi attivi secondo quanto previsto dai paragrafi 29 e 30 in conformità a ciò che è disposto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

12. Quando merci o servizi sono scambiati o barattati con merci o servizi che hanno natura e valore simili, lo scambio non è considerato come un'operazione che produce ricavi. Questo è il caso, spesso, di beni di prima necessità, quali petrolio o latte, quando i fornitori scambiano o barattano rimanenze diversamente localizzate per far fronte tempestivamente alla domanda in un particolare luogo. Quando si vendono merci o si prestano servizi in cambio di merci e servizi di diversa natura, lo scambio è considerato un'operazione che produce ricavi. Il ricavo è determinato dal fair value (valore equo) delle merci o dei servizi ricevuti, rettificato dall'importo di eventuali pagamenti in contanti o equivalenti. Quando il fair value (valore equo) delle merci o dei servizi ricevuti non può essere determinato attendibilmente, il ricavo è calcolato sulla base del fair value (valore equo) delle merci o dei servizi forniti, rettificato dell'importo di eventuali pagamenti in contanti o equivalenti.

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

N. 18

IDENTIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE

13. I criteri di rilevazione previsti dal presente Principio sono, di solito, applicati distintamente a ogni operazione. Tuttavia, in particolari circostanze, è necessario applicare i criteri di rilevazione alle parti separatamente identificabili di una singola operazione allo scopo di riflettere il contenuto economico dell'operazione stessa. Per esempio, quando il prezzo di vendita di un prodotto comprende un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo deve essere differito e rilevato come ricavo nell'esercizio nel quale il servizio è prestato. Viceversa, i criteri di rilevazione sono applicati a una o più operazioni nel loro complesso quando esse sono così strettamente legate che il risultato commerciale non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme. Per esempio, un'impresa può vendere merci e, contemporaneamente, accordarsi per riacquistare le merci in un momento successivo, in tal modo annullando il risultato dell'operazione; in tali casi le operazioni sono trattate congiuntamente.

VENDITA DI MERCI

14. ***I ricavi dalla vendita di merci devono essere rilevati quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:***

(a) ***l'impresa ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà dei beni;***

(b) ***l'impresa smette di esercitare il solito livello continuativo di attività associate con la proprietà nonché l'effettivo controllo sulla merce venduta;***

(c) ***il valore dei ricavi può essere determinato attendibilmente;***

(d) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e***

(e) ***i costi sostenuti, o da sostenere, riguardo all'operazione possono essere attendibilmente determinati.***

15. La valutazione del momento in cui l'impresa ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà richiede una disamina dei contenuti dell'operazione. Nella maggior parte dei casi, il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con la proprietà coincide con il trasferimento della titolarità, o del possesso, all'acquirente. Questo succede per la maggior parte delle vendite al dettaglio. In altri casi, il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con la proprietà avviene in un momento differente da quello del trasferimento della titolarità o del possesso.

16. Se l'impresa conserva rischi significativi connessi con la proprietà, l'operazione non può essere classificata come vendita e non si possono rilevare ricavi. L'impresa può conservare in molti modi un rischio significativo legato alla proprietà. Esempi di situazioni nelle quali l'impresa conserva significativi rischi e benefici connessi con la proprietà si hanno:

(a) quando l'impresa mantiene un impegno per risultati insoddisfacenti non coperta dalle normali clausole di garanzia;

(b) quando il conseguimento di ricavi da una vendita dipende dai ricavi realizzati dall'acquirente dalla vendita dei beni stessi;

(c) quando è prevista l'installazione dei beni e l'installazione che l'impresa non ha ancora completato è una parte importante del contratto; e

(d) quando l'acquirente ha la possibilità di revocare l'acquisto per un motivo specificato nel contratto di vendita e l'impresa è incerta sulle probabilità del reso.

17. Solo se l'impresa conserva un rischio connesso alla proprietà insignificante, l'operazione è classificata come vendita e il ricavo deve essere rilevato. Per esempio, un venditore può conservare la titolarità della merce esclusivamente a garanzia del suo credito. In tal caso, se l'impresa ha trasferito i significativi rischi e i vantaggi della proprietà, l'operazione è classificata come vendita e si deve rilevare il relativo ricavo. Un altro esempio di impresa che conserva solo rischi irrilevanti connessi alla proprietà è quello di una vendita al dettaglio nella quale viene offerto un rimborso se il cliente non fosse soddisfatto. In tali casi il ricavo è rilevato al momento della vendita se il venditore può effettuare una stima attendibile dei resi futuri e rilevare una passività per i resi basata sull'esperienza e su altri fattori pertinenti.

18. I ricavi devono essere rilevati solo quando è probabile che i benefici economici che deriveranno dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. In alcuni casi, ciò può non essere probabile fino al momento della riscossione del corrispettivo o del venir meno dell'incertezza. Per esempio, può esserci incertezza sul fatto che un'autorità governativa straniera permetterà di trasferire il corrispettivo di una vendita effettuata in un Paese estero. Quando l'autorizzazione sarà stata concessa, l'incertezza sarà risolta e i ricavi potranno essere rilevati. Comunque, quando sussiste una incertezza riguardo alla possibilità di incassare i crediti derivanti da un ricavo già rilevato, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.

19. I ricavi e i costi che sono relativi alla stessa operazione o a un altro fatto devono essere rilevati simultaneamente; questo processo è comunemente indicato come corrispondenza tra ricavi e costi. I costi, comprese le garanzie e gli altri costi da sostenere dopo la spedizione della merce possono, di solito, essere attendibilmente calcolati quando sono state soddisfatte le altre condizioni per la rilevazione dei ricavi. I ricavi, comunque, non possono essere rilevati quando i costi relativi non possono essere attendibilmente valutati; in tali circostanze un eventuale corrispettivo già ricevuto per la vendita deve essere rilevato come una passività.

PRESTAZIONE DI SERVIZI

20. ***Quando il risultato di un'operazione di prestazione di servizi può essere attendibilmente stimato, i ricavi derivanti dall'operazione devono essere rilevati con riferimento allo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio. Il risultato di un'operazione può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:***

(a) ***l'ammontare dei ricavi può essere attendibilmente valutato;***

(b) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione affluiranno all'impresa;***

(c) ***lo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio può essere attendibilmente misurato; e***

(d) ***i costi sostenuti per l'operazione e i costi da sostenere per completarla possono essere attendibilmente calcolati*** [2] [3]**.**

21. La rilevazione dei ricavi con riferimento allo stadio di completamento di un'operazione è spesso indicata come metodo della percentuale di completamento. Applicando questo metodo, i ricavi sono rilevati nel periodo amministrativo nel quale i servizi sono prestati. La rilevazione dei ricavi adottando questo metodo fornisce utili informazioni sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi svolta e sul risultato economico di un esercizio. Anche lo IAS 11, Commesse a lungo termine, richiede la rilevazione dei ricavi adottando questo metodo. Le prescrizioni del presente Principio si applicano, generalmente, alla rilevazione dei ricavi e dei costi associati per un'operazione che comporta la prestazione di servizi.

22. I ricavi sono rilevati solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.

23. L'impresa è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo che sono stati concordati con le controparti coinvolte nell'operazione:

(a) i diritti che ciascuna delle parti può far valere relativamente al servizio che deve essere prestato e ricevuto dalle controparti;

(b) il corrispettivo da corrispondere; e

(c) i modi e i termini dell'adempimento.

Per l'impresa è anche, di solito, necessario avere un efficace sistema interno di previsione e rendicontazione interna. L'impresa rivede e, quando necessario, modifica le stime dei ricavi nel momento in cui il servizio viene prestato. La necessità di tali revisioni non significa necessariamente che il risultato dell'operazione non possa essere attendibilmente stimato.

---

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

[3] Si veda anche l'Interpretazione SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

N. 18

24. Lo stadio di completamento di un'operazione può essere determinato con vari metodi. L'impresa impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati da:

(a) valutazioni del lavoro svolto;

(b) servizi resi come percentuale del totale dei servizi che devono essere resi; o

(c) proporzione tra i costi sostenuti e i costi totali dell'operazione stimati. Soltanto i costi che si riferiscono ai servizi resi a una certa data sono compresi nei costi sostenuti alla stessa data. Soltanto i costi che riflettono servizi prestati o che devono essere prestati sono compresi nei costi totali stimati dell'operazione.

Spesso i pagamenti a stato di avanzamento dei lavori e gli anticipi ricevuti dai clienti non riflettono i servizi resi.

25. Per ragioni pratiche, quando i servizi sono resi attraverso un numero indeterminato di azioni in un determinato periodo di tempo, i ricavi sono rilevati a quote costanti nel determinato periodo di tempo a meno che sia evidente che altri metodi rappresentano in modo migliore lo stadio di completamento. Quando una particolare azione è molto più importante delle altre, la rilevazione dei ricavi è posticipata fino al momento del verificarsi dell'azione importante.

26. ***Quando il risultato della prestazione di servizi non può essere attendibilmente stimato, i ricavi devono essere rilevati solo nella misura in cui i costi rilevati saranno recuperabili.***

27. Durante le prime fasi dell'operazione, succede spesso che il risultato dell'operazione stessa non possa essere attendibilmente stimato. Tuttavia, può essere probabile che l'impresa recupererà i costi sostenuti per l'operazione. Perciò, i ricavi sono rilevati solo fino all'ammontare dei costi sostenuti che si prevede saranno recuperati. Se il risultato dell'operazione non può essere stimato attendibilmente non si possono rilevare utili.

28. Quando il risultato di un'operazione non può essere stimato attendibilmente e non è probabile che i costi sostenuti saranno recuperati, i ricavi non possono essere rilevati e i costi sostenuti devono essere rilevati come costo. Quando le incertezze che impedivano la stima attendibile del risultato del contratto vengono meno, i ricavi devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 20 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 26.

INTERESSI, ROYALTIES E DIVIDENDI

29. ***I ricavi che derivano dall'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'impresa che generano interessi, royalties e dividendi devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 30 quando:***

(a) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e***

(b) ***l'ammontare dei ricavi può essere attendibilmente valutato.***

30. ***I ricavi devono essere rilevati applicando i seguenti criteri:***

(a) ***gli interessi devono essere rilevati con un criterio temporale che consideri il rendimento effettivo del bene;***

(b) ***le royalties devono essere rilevate con il principio della competenza, secondo quanto previsto dal contenuto dell'accordo relativo; e***

(c) ***i dividendi devono essere rilevati quando si stabilisce il diritto degli azionisti a ricevere il pagamento.***

31. Il rendimento effettivo di un bene è il tasso d'interesse richiesto per scontare il flusso di disponibilità liquide attese durante la vita del bene per uguagliare il valore contabile iniziale per il bene. Gli interessi attivi comprendono il valore degli ammortamenti di eventuali scarti, premi o altre differenze tra il valore contabile iniziale per un titolo mobiliare e il suo valore alla scadenza.

32. Quando sono maturati dietimi prima dell'acquisto di un investimento fruttifero, gli introiti successivi di interessi devono essere ripartiti tra il periodo precedente all'acquisizione e quello seguente; solo la parte successiva all'acquisizione può essere rilevata come ricavo. Quando dividendi su partecipazioni azionarie sono distribuiti da utili netti precedenti all'acquisizione, quei dividendi devono essere dedotti dal costo delle partecipazioni. Se è difficile fare questa ripartizione senza che il criterio adottato sia arbitrario, i dividendi possono essere rilevati come ricavi a meno che essi rappresentino chiaramente un realizzo di parte del costo delle partecipazioni.

33. Le royalties maturano secondo quanto previsto dall'accordo relativo e devono essere, solitamente, rilevate con questo criterio a meno che, considerando il contenuto dell'accordo, sia più appropriato rilevare i ricavi adottando un altro criterio sistematico e razionale.

34. I ricavi devono essere rilevati solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, il valore non recuperabile o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

35. ***Le imprese devono indicare:***

(a) ***i principi contabili adottati per la rilevazione dei ricavi compresi i metodi adottati per determinare lo stadio di completamento delle operazioni che comportano la prestazione di servizi;***

(b) ***il valore di ciascuna categoria significativa di ricavi rilevata nell'esercizio, compresi i ricavi derivanti da:***

(i) ***la vendita di beni;***

(ii) ***la prestazione di servizi;***

(iii) ***gli interessi;***

(iv) ***le royalties;***

(v) ***i dividendi; e***

(c) ***l'importo dei ricavi derivanti dallo scambio di beni o servizi compresi in ciascuna significativa categoria di ricavi.***

36. Si devono indicare le passività e attività potenziali secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Le passività e attività potenziali possono derivare da elementi quali costi di garanzia, rivendicazioni, penalità o possibili perdite.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

37. ***Il presente Principio internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 19 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2002)

Benefici per i dipendenti

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 19, Benefici pensionistici, che era stato approvato dal Board nel 1993 in una versione rivista nella sostanza. Il presente Principio rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato i paragrafi 20 (b), 35, 125 e 141. Il testo così come modificato è entrato in vigore dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

N. 19

Il presente Principio è stato modificato nel 2000 per cambiare la definizione di attività a servizio del piano e per introdurre i requisiti di rilevazione, valutazione e informazioni integrative dei rimborsi. Tali modifiche sono entrate in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva.

Ulteriori modifiche sono state apportate nel 2002 con lo scopo di evitare che la rilevazione di utili potesse avvenire esclusivamente a seguito di attualizzazioni di perdite o costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate e la rilevazione di perdite esclusivamente a seguito di attualizzazioni di utili. Tali modifiche entrano in vigore a partire dagli esercizi che si chiudono al 31 maggio 2002. È incoraggiata un'applicazione anticipata.

INTRODUZIONE

1. Il presente Principio definisce il trattamento contabile e le informazioni integrative dei benefici per i dipendenti da parte dei datori di lavoro. Esso sostituisce lo IAS 19, Benefici pensionistici, approvato nel 1993. Le principali differenze rispetto al precedente IAS 19 sono riportate nel paragrafo 3 dell'Appendice C (Motivazioni per le conclusioni) che non fa parte di questo testo, ma può essere ritrovata nel volumetto singolo dello IAS 19 emesso nel febbraio del 1998. Il presente Principio non tratta le informazioni che devono essere presentate dai piani previdenziali per i dipendenti (vedere IAS 26, Fondi di previdenza).

2. Il presente Principio individua cinque categorie di benefici per i dipendenti:

   (a) benefici a breve termine, quali salari, stipendi e contributi per oneri sociali, indennità sostitutive delle ferie annuali e delle assenze per malattia, compartecipazioni agli utili e incentivi (se dovuti entro i dodici mesi successivi alla chiusura dell'esercizio) e benefici in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendali e beni o servizi gratuiti o forniti a costo ridotto) per il personale in servizio;

   (b) benefici successivi al rapporto di lavoro quali pensioni, altri benefici previdenziali, assicurazioni sulla vita e assistenza medica successivi al rapporto di lavoro;

   (c) altri benefici a lungo termine ai dipendenti inclusi permessi legati all'anzianità di servizio, disponibilità di periodi sabbatici, premi in occasione di anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio, indennità per invalidità e, se dovuti dopo dodici mesi o più dal termine dell'esercizio, compartecipazione agli utili, incentivi e retribuzioni differite;

   (d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro;

   (e) benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.

3. Il presente Principio prevede che l'impresa rilevi i benefici a breve termine per i dipendenti quando i dipendenti abbiano prestato la propria attività lavorativa in cambio di quei benefici.

4. I benefici successivi al rapporto di lavoro sono classificati come piani a contribuzione definita o come piani a benefici definiti. Il presente Principio fornisce specifiche linee guida sulla classificazione di piani comuni a più aziende, piani statali e piani con benefici assicurati.

5. Nei piani a contribuzione definita l'impresa paga dei contributi fissi a un'entità distinta (un fondo) e non avrà un'obbligazione legale o implicita a pagare ulteriori contributi qualora il fondo non disponga di attività sufficienti a pagare tutti i benefici per i dipendenti in relazione alla prestazione resa dai dipendenti nell'esercizio corrente e in quelli precedenti. Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi i contributi a un piano a contribuzione definiti quando i dipendenti abbiano prestato la propria attività lavorativa in cambio di quei contributi.

6. Tutti gli altri piani a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono piani a benefici definiti. I piani a benefici definiti possono essere non finanziati o essere interamente o parzialmente finanziati. Il presente Principio prevede che l'impresa:

   (a) rilevi non solo le proprie obbligazioni giuridiche ma anche eventuali obbligazioni implicite derivanti dalle consuetudini aziendali;

N. 19

(b) determini il valore attuale delle obbligazioni a benefici definiti e il fair value (valore equo) di ogni attività a servizio del piano con sufficiente regolarità in modo tale che gli ammontari esposti nel bilancio non differiscano significativamente da quelli che sarebbero determinati alla data di riferimento del bilancio;

(c) utilizzi il metodo della proiezione unitaria del credito per la valutazione delle sue obbligazioni e dei suoi costi;

(d) attribuisca i benefici ai periodi di impiego secondo la formula dei benefici del piano, a meno che la prestazione di un dipendente in anni successivi conduca a un livello di benefici significativamente più elevato rispetto a quello degli anni precedenti;

(e) utilizzi ipotesi attuariali obiettive e tra loro compatibili in merito alle variabili demografiche (quali il tasso di rotazione dei dipendenti e la mortalità) e alle variabili finanziarie (quali incrementi futuri delle retribuzioni, variazioni delle spese sanitarie e alcune variazioni dei benefici statali). Le ipotesi finanziarie devono basarsi sulle attese del mercato, alla data di riferimento del bilancio, per l'esercizio nel quale le obbligazioni devono essere estinte;

(f) determini il tasso di sconto con riferimento ai rendimenti di mercato di titoli di aziende primarie alla data di riferimento del bilancio (o, nei Paesi nei quali non esiste un mercato significativo di tali titoli, titoli di stato) di valuta e condizioni coerenti con la valuta e le condizioni delle obbligazioni per i benefici successivi al periodo di lavoro;

(g) deduca dal valore contabile dell'obbligazione il fair value (valore equo) di eventuali attività a servizio del piano. Alcuni diritti di rimborso non qualificabili come attività a servizio del piano sono trattati allo stesso modo di tali attività, a eccezione di quelli presentati, anziché a deduzione del valore dell'obbligazione, come attività separata;

(h) determini il valore contabile di un'attività in modo che non ecceda il netto totale di:

  (i) eventuali costi previdenziali relativi a prestazioni di lavoro rese negli esercizi passati e non rilevati e perdite attuariali non rilevate; più

  (ii) il valore attuale di qualsiasi beneficio economico disponibile sotto forma di rimborsi dal piano o riduzioni delle contribuzioni future al piano;

(i) rilevi il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro rese negli esercizi passati con il metodo a quote costanti nel periodo medio fino all'acquisizione dei benefici modificati;

(j) rilevi gli utili e le perdite di una riduzione o estinzione di un piano a benefici definiti nel momento in cui tale riduzione o estinzione si verifica. L'utile o la perdita devono comprendere qualsiasi modifica del valore attuale della obbligazione a benefici futuri definiti e del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano e la parte non rilevata degli eventuali utili o perdite attuariali e costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate; e

(k) rilevi la parte degli utili e delle perdite attuariali netti complessivi che supera il maggiore tra:

  (i) il 10 % del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti (prima della deduzione delle attività a servizio del piano); e

  (ii) il 10 % del fair value (valore equo) delle eventuali attività a servizio del piano.

  Per ogni piano a benefici definiti deve essere rilevata la parte degli utili e delle perdite attuariali che ricade al di fuori del «corridoio» del 10 % alla precedente data di riferimento divisa per la prevista vita lavorativa media residua dei dipendenti che partecipano al piano.

  Il presente Principio consente anche l'utilizzo di metodi sistematici di più rapida rilevazione contabile, a condizione che sia applicato lo stesso principio sia agli utili sia alle perdite e che il principio sia applicato coerentemente da un esercizio all'altro. Tali metodi consentiti includono la rilevazione contabile immediata di tutti gli utili e perdite attuariali.

N. 19

7. Il presente Principio prevede un metodo di contabilizzazione più semplice per i benefici a lungo termine per i dipendenti diversi dai benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro: gli utili e le perdite attuariali e il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate devono essere contabilizzati immediatamente.

8. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto lavorativo sono i benefici dovuti ai dipendenti in seguito: alla decisione dell'azienda di concludere il rapporto di lavoro di un dipendente prima della data normale di pensionamento o alla decisione di un dipendente di concludere volontariamente il rapporto di lavoro in cambio di tali benefici. L'evento che dà origine all'obbligazione è l'interruzione del rapporto di lavoro e non la prestazione professionale svolta dal dipendente. Perciò, l'impresa deve contabilizzare i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro quando, e solo quando, può dimostrare di essersi impegnata a:

   (a) concludere il rapporto di lavoro di un dipendente o di un gruppo di dipendenti prima della normale data di pensionamento; o

   (b) corrispondere i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro in seguito all'offerta fatta per incentivare le dimissioni volontarie.

9. L'impresa è impegnata, in modo dimostrabile, a interrompere il rapporto di lavoro quando, e solo quando, ha un dettagliato piano formale (con le indicazioni generali del contenuto) per l'interruzione del rapporto di lavoro e non ha realistiche possibilità di recedere dal piano.

10. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro devono essere attualizzati se sono dovuti dopo più di dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Nel caso di un'offerta fatta per incentivare le dimissioni volontarie, la valutazione dei benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro deve basarsi sul numero di dipendenti che si prevede accettino l'offerta.

11. I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale sono rappresentati da quei benefici per i quali: i dipendenti hanno diritto a ricevere strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa (o dalla sua controllante); o l'ammontare delle obbligazioni dell'impresa nei confronti dei dipendenti dipende dal prezzo futuro di strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa. Il presente Principio richiede che siano fornite alcune informazioni integrative relative a tali benefici, ma non definisce le modalità di rilevazione contabile e di valutazione.

12. Il presente Principio entra in vigore dagli esercizi che iniziano il 1º gennaio 1999 o da data successiva. L'applicazione anticipata è incoraggiata. Nell'esercizio in cui è adottato per la prima volta il presente Principio, l'impresa può contabilizzare, su un periodo non superiore a cinque anni, ogni aumento delle sue passività per benefici successivi al rapporto di lavoro. Nel caso l'adozione del presente Principio comporti una diminuzione delle passività, questa deve essere rilevata immediatamente.

13. Il presente Principio è stato modificato nel 2000 per cambiare la definizione di attività a servizio del piano e per introdurre le disposizioni relative alla rilevazione, valutazione e informazioni integrative dei rimborsi. Tali modifiche entrano in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva. Una applicazione anticipata è incoraggiata.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7
Benefici a breve termine per i dipendenti	8-23
Rilevazione e valutazione	10-22
Benefici a breve termine per i dipendenti	10
Brevi assenze retribuite	11-16
Compartecipazione agli utili e piani di incentivazione	17-22

N. 19

Informazioni integrative	23
Benefici successivi al rapporto di lavoro: distinzione tra piani a contribuzione definita e piani a benefici definiti	24-42
Piani pensionistici relativi a più datori di lavoro	29-35
Piani previdenziali statali	36-38
Benefici assicurati	39-42
Benefici successivi al rapporto di lavoro: piani a contribuzione definita	43-47
Rilevazione e valutazione	44-45
Informazioni integrative	46-47
Benefici successivi al rapporto di lavoro: piani a benefici definiti	48-125
Rilevazione e valutazione	49-62
Contabilizzazione dell'obbligazione implicita	52-53
Stato patrimoniale	54-60
Conto economico	61-62
Rilevazione e valutazione: valore attuale delle obbligazioni relative a benefici definiti e costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti	63-101
Metodo di valutazione attuariale	64-66
Attribuzione del beneficio ai periodi di lavoro	67-71
Ipotesi attuariali	72-77
Ipotesi attuariali: tasso di sconto	78-82
Ipotesi attuariali: retribuzioni, benefici e costi per assistenza medica	83-91
Utili e perdite attuariali	92-95
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate	96-101
Rilevazione e valutazione: attività a servizio del piano	102-107
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano	102-104
Rimborsi	104A-104D
Rendimento delle attività a servizio del piano	105-107
Aggregazioni di imprese	108
Riduzioni ed estinzioni	109-115
Esposizione in bilancio	116-119

N. 19

Compensazione	116-117
Distinzione corrente/non corrente	118
Componenti finanziarie di costi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro	119
Informazioni integrative	120-125
Altri benefici a lungo termine	126-131
Rilevazione e valutazione	128-130
Informazioni integrative	131
Benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro	132-143
Rilevazione	133-138
Valutazione	139-140
Informazioni integrative	141-143
Benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale	144-152
Rilevazione e valutazione	145
Informazioni integrative	146-152
Disposizioni transitorie	153-156
Data di entrata in vigore	157-160

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire le modalità di contabilizzazione e le informazioni integrative relative ai benefici per i dipendenti. Il Principio richiede che l'impresa rilevi:

(a) una passività quando un dipendente ha prestato attività lavorativa in cambio di benefici da erogare in futuro; e

(b) un costo quando l'impresa utilizza i benefici economici derivanti dall'attività lavorativa prestata da un dipendente in cambio di benefici.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato dal datore di lavoro per la contabilizzazione dei benefici per i dipendenti.***

2. Il presente Principio non tratta le informazioni che il piano di benefici per i dipendenti deve presentare (vedere IAS 26, Fondi di previdenza).

3. Il presente Principio si applica a tutti i benefici per i dipendenti, inclusi quelli forniti:

   (a) nell'ambito di piani o altri accordi formalizzati che intercorrono tra l'impresa e singoli dipendenti, gruppi di dipendenti o loro rappresentanti;

(b) ai sensi di norme legislative, o di accordi settoriali, in base a cui le imprese devono contribuire a piani nazionali, statali, settoriali o comuni a più aziende; o

(c) dalle consuetudini non formalizzate che danno origine a un'obbligazione implicita. Le consuetudini non formalizzate danno origine a un'obbligazione implicita quando l'impresa non ha alternative realistiche al pagamento di benefici per i dipendenti. Un esempio di obbligazione implicita si ha quando una modifica della prassi non formalizzata dell'impresa causerebbe un danno inaccettabile ai suoi rapporti con i dipendenti.

4. I benefici per i dipendenti comprendono:

(a) benefici a breve termine per i dipendenti, quali salari, stipendi e contributi per oneri sociali, pagamento di indennità sostitutive di ferie annuali e di assenze per malattia, compartecipazione agli utili e incentivi (se dovuti entro dodici mesi dalla fine dell'esercizio) e benefici in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendali e beni o servizi gratuiti o forniti a costo ridotto) per il personale in servizio;

(b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro quali pensioni, altri benefici previdenziali, assicurazioni sulla vita e assistenza medica successive al rapporto di lavoro;

(c) altri benefici a lungo termine ai dipendenti inclusi permessi legati all'anzianità di servizio, disponibilità di periodi sabbatici, premi in occasione di anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio, indennità per invalidità e, se dovuti dopo dodici mesi o più dal termine dell'esercizio, compartecipazione agli utili, incentivi e retribuzioni differite;

(d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro; e

(e) benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.

Poiché ogni categoria indicata nei punti da (a) a (e) sopra citati ha caratteristiche differenti, il presente Principio fornisce indicazioni distinte per ciascuna categoria.

5. I benefici per i dipendenti comprendono benefici erogati ai dipendenti o alle persone a loro carico e possono essere liquidati per mezzo di pagamenti (o con la fornitura di beni o servizi) effettuati direttamente ai dipendenti, al coniuge, ai figli o ad altre persone a loro carico o a terzi, quali società assicuratrici.

6. Un dipendente può prestare la propria attività lavorativa a tempo pieno, a tempo parziale, a tempo indeterminato, occasionalmente o a tempo determinato. Per le finalità del presente Principio, tra i dipendenti sono inclusi gli amministratori e il personale direttivo.

DEFINIZIONI

7. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

I benefici per i dipendenti sono tutti i tipi di remunerazione erogata da un'impresa in cambio dell'attività lavorativa svolta dai dipendenti.

I benefici a breve termine per i dipendenti sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale) dovuti interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno prestato la relativa attività lavorativa.

I benefici successivi al rapporto di lavoro sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici retributivi legati al patrimonio netto) dovuti dopo la conclusione del rapporto di lavoro.

I programmi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono accordi, formalizzati o non formalizzati, in virtù dei quali l'impresa fornisce, a uno o più dipendenti, benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

N. 19

I programmi a contribuzione definita sono piani di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro in base a cui l'impresa versa dei contributi fissati a una entità distinta (un fondo) e non avrà un'obbligazione legale o implicita a pagare ulteriori contributi se il fondo non dispone di attività sufficienti a pagare tutti i benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa svolta nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.

I programmi a benefici definiti sono piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro diversi dai piani a contribuzione definita.

I programmi comuni a più aziende sono piani a contribuzione definita (diversi dai piani statali) o piani a benefici definiti (diversi dai piani statali) che:

(a) ***uniscono le attività conferite da diverse imprese non soggette a controllo comune; e***

(b) ***utilizzano tali attività per erogare benefici ai dipendenti di diverse imprese determinando i livelli di contributi e benefici indipendentemente dall'identità dell'impresa che impiega i dipendenti interessati.***

Gli altri benefici a lungo termine sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale) che non sono dovuti interamente entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno svolto il lavoro relativo.

I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono rappresentati da benefici per i dipendenti dovuti in seguito:

(a) ***alla decisione dell'impresa di concludere il rapporto di lavoro di un dipendente prima della normale data di pensionamento; o***

(b) ***alla decisione del dipendente di accettare le dimissioni volontarie in cambio di tali indennità.***

I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale sono benefici per i dipendenti che prevedono:

(a) ***che i dipendenti abbiano diritto a ricevere strumenti finanziari rappresentativi di capitale emesso dall'impresa (o dalla sua controllante); o***

(b) ***che l'ammontare dell'obbligazione dell'impresa verso i dipendenti dipenda dal prezzo futuro degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa.***

Il piano di distribuzione di azioni a favore dei dipendenti sono accordi, formalizzati o non formalizzati, in base a cui l'impresa fornisce, a uno o più dipendenti, benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.

I benefici maturati dai dipendenti sono benefici che non dipendono dall'attività lavorativa futura.

Il valore attuale di un'obbligazione a benefici definiti è il valore attuale, senza deduzione di alcuna attività a servizio del piano, dei pagamenti futuri previsti come necessari per estinguere l'obbligazione derivante dall'attività lavorativa svolta dal dipendente nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.

Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è l'incremento del valore attuale delle obbligazioni a benefici definiti risultante dall'attività lavorativa svolta dal dipendente nell'esercizio corrente.

Gli interessi passivi è l'incremento che il valore attuale di un'obbligazione a benefici definiti subisce in un esercizio per il fatto che la data di pagamento del beneficio diventi più vicina di un esercizio.

Le attività a servizio del piano comprendono:

(a) ***beni detenuti da un fondo di benefici a lungo termine per i dipendenti; e***

(b) ***polizze d'assicurazione che soddisfano le caratteristiche richieste.***

N. 19

Le attività detenute da un fondo di benefici a lungo termine per i dipendenti sono attività (diverse dagli strumenti finanziari non trasferibili emessi dall'impresa che redige il bilancio) che:

(a) ***sono detenute da un'entità (un fondo) giuridicamente distinta dall'impresa che redige il bilancio e che esiste solamente per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti; e***

(b) ***possono essere utilizzati, esclusivamente, per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti, non sono disponibili per i creditori dell'impresa che redige il bilancio (anche nel caso di fallimento) e non possono essere restituiti all'impresa che redige il bilancio, a meno che:***

(i) ***le restanti attività del fondo siano sufficienti a soddisfare tutte le obbligazioni del piano o dell'impresa che redige il bilancio relative ai benefici per i dipendenti; o***

(ii) ***le attività sono restituite all'impresa che redige il bilancio al fine di rimborsarle i benefici a favore dei dipendendi già pagati.***

La polizza assicurativa che soddisfa i requisiti richiesti è una polizza emessa da una società assicuratrice che non è parte correlata (come definita nello IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate) dell'impresa che redige il bilancio, se i corrispettivi della polizza:

(a) ***possono essere utilizzati solo per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti sulla base di un piano a benefici definiti;***

(b) ***non sono disponibili per i creditori dell'impresa che redige il bilancio (anche nel caso di fallimento) e non possono essere restituiti all'impresa che redige il bilancio, a meno che:***

(i) ***i corrispettivi rappresentino un surplus di attività non necessarie alla società assicuratrice per soddisfare tutte le obbligazioni relative ai benefici per i dipendenti; o***

(ii) ***i corrispettivi sono rimborsati all'impresa che redige il bilanci solo per rimborsarle i benefici per i dipendenti già pagati.***

Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

Il rendimento delle attività a servizio di un piano previdenziale è dato dall'interesse, dai dividendi e da altri ricavi derivanti dalle attività a servizio del piano insieme a utili o perdite, realizzati o non realizzati sulle attività a servizio del piano dedotti i costi di amministrazione del piano e qualsiasi imposta dovuta dal piano stesso.

Gli utili e le perdite attuariali comprendono:

(a) ***le rettifiche basate sull'esperienza passata (gli effetti delle differenze tra le precedenti ipotesi attuariali e quanto si è effettivamente verificato); e***

(b) ***gli effetti di modifiche nelle ipotesi attuariali.***

Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate è l'incremento del valore attuale delle obbligazioni a benefici definiti per l'attività lavorativa svolta dal dipendente negli esercizi precedenti. L'incremento deriva, nell'esercizio corrente dall'introduzione o dalla modifica di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro o di altri benefici a lungo termine per i dipendenti. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate può avere segno positivo (laddove si introducano o si migliorino benefici) o negativo (laddove i benefici in essere siano ridotti).

N. 19

BENEFICI A BREVE TERMINE PER I DIPENDENTI

8. I benefici a breve termine per i dipendenti comprendono elementi quali:

   (a) salari, stipendi e contributi per oneri sociali;

   (b) assenze a breve termine retribuite (quali le ferie annuali e le assenze per malattia pagate) quando si prevede che le assenze avvengano entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa;

   (c) compartecipazione agli utili e incentivi dovuti entro dodici mesi dalla conclusione dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa; e

   (d) benefici in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendale e beni o servizi gratuiti o a prezzi ridotti) per i dipendenti in servizio.

9. La contabilizzazione dei benefici a breve termine per i dipendenti è, di solito, semplice poiché per determinare il valore dell'obbligazione o il costo non sono necessarie ipotesi attuariali e non c'è nessuna possibilità di utile o perdita attuariale. Inoltre, le obbligazioni per benefici a breve termine per i dipendenti non vengono attualizzate.

Rilevazione e valutazione

Benefici a breve termine per i dipendenti

10. ***L'impresa deve contabilizzare nel seguente modo l'ammontare non attualizzato dei benefici a breve termine che si prevede dovranno essere pagati al dipendente in cambio dell'attività lavorativa prestata dal dipendente durante un periodo amministrativo:***

    (a) ***come passività (accantonamento di costi) dopo aver dedotto qualsiasi importo già corrisposto. Se l'importo già corrisposto è maggiore dell'ammontare non attualizzato dei benefici, l'impresa deve rilevare la differenza come una attività (risconto attivo) nella misura in cui il pagamento anticipato determinerà, per esempio, una riduzione dei pagamenti futuri o un rimborso; e***

    (b) ***come costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale richieda o consenta l'inclusione dei benefici nel costo di un'attività (vedere, per esempio, IAS 2, Rimanenze, e IAS 16, Immobili, impianti e macchinari).***

I paragrafi 11, 14 e 17 spiegano come l'impresa deve applicare tale disposizione nel caso di benefici per i dipendenti sotto forma di assenze retribuite, compartecipazione agli utili e piano di incentivazioni.

Brevi assenze retribuite

11. ***L'impresa deve contabilizzare il costo previsto dei benefici a breve termine per i dipendenti sotto forma di assenze retribuite, come definite nel paragrafo 10, nel seguente modo:***

    (a) ***nel caso di assenze retribuite accumulabili, nel momento in cui è resa dal dipendente l'attività lavorativa che fa maturare il diritto a godere, in futuro, assenze retribuite;***

    (b) ***nel caso di assenze retribuite non accumulabili, quando le assenze si verificano.***

12. L'impresa può retribuire le assenze dei dipendenti per diversi motivi tra i quali ferie, malattia e invalidità temporanea, maternità o paternità, servizi nelle corti di giustizia e servizio militare. Il diritto alle assenze retribuite rientra in due categorie differenti:

    (a) soggette a maturazione; e

    (b) non soggette a maturazione.

13. Le assenze retribuite accumulabili sono quelle portate a nuovo e possono essere utilizzate negli esercizi successivi se, nell'esercizio di maturazione, il diritto non è stato esercitato completamente. Le assenze retribuite accumulabili possono essere acquisite (in altre parole, i dipendenti, al momento di lasciare l'impresa, hanno diritto a un pagamento in contanti per il diritto non esercitato) o non acquisite (quando i dipendenti, al momento di lasciare l'impresa, non hanno diritto a pagamenti in contanti per il diritto non esercitato). L'obbligazione sorge nel momento in cui è resa dal dipendente l'attività lavorativa che fa maturare altre future assenze retribuite. L'obbligazione esiste, e deve essere rilevata, in tal caso le assenze retribuite non sono acquisite, anche se la possibilità che i dipendenti possano lasciare il lavoro prima di aver esercitato il diritto maturato non acquisito influenza la valutazione dell'obbligazione.

14. ***L'impresa deve valutare il costo previsto delle assenze retribuite accumulabili come importo aggiuntivo che prevede di dover pagare per le assenze maturate ma non godute alla data di riferimento del bilancio.***

15. Il metodo specificato nel paragrafo precedente valuta l'obbligazione in base all'ammontare dei pagamenti addizionali previsti per il solo fatto che il beneficio è accumulabile. In molti casi, per l'impresa può non essere necessario fare calcoli dettagliati per valutare se ci sarà o meno un'obbligazione rilevante per le assenze retribuite non utilizzate. Per esempio, è probabile che l'obbligazione relativa alle assenze per malattia sia rilevante solo in presenza di un accordo, formalizzato o non formalizzato, in base al quale l'assenza per malattia può essere goduta come ferie.

Esempio illustrativo dei paragrafi 14 e 15

Un'impresa ha 100 dipendenti, ciascuno dei quali ha diritto, ogni anno, a cinque giorni lavorativi retribuiti di assenza per malattia. Le assenze per malattia non utilizzate possono essere riutilizzate per un anno. Le assenze per malattia vengono prima sottratte da quelle maturate nell'anno in corso e poi da un eventuale saldo portato a nuovo dall'anno precedente (criterio LIFO). Il 31 dicembre dell'anno 20X1, ogni dipendente ha mediamente due giorni di diritto non utilizzato. L'impresa si attende che nel 20X2, sulla base dell'esperienza passata che si ritiene ancora valida, 92 dipendenti si assenteranno dal lavoro per malattia per non più di cinque giorni retribuiti e che i restanti 8 dipendenti faranno un periodo medio di assenza di sei giorni e mezzo.

L'impresa prevede di pagare 12 giorni addizionali di assenza retribuita per malattia in seguito al diritto non utilizzato che è maturato al 31 dicembre 20X1 (un giorno e mezzo per ciascuno degli 8 dipendenti). Perciò, l'impresa rileva una passività corrispondente a 12 giorni di assenza retribuita per malattia.

16. Le assenze retribuite accumulabili non si portano a nuovo negli esercizi successivi: esse si estinguono se il diritto relativo all'esercizio corrente non è utilizzato completamente e, al momento di lasciare l'impresa, non danno diritto a ricevere un pagamento monetario in cambio del diritto non utilizzato. È quanto di solito accade nel caso di assenze per malattia (nella misura in cui il diritto relativo agli esercizi passati che non è stato utilizzato non incrementa il diritto relativo agli esercizi futuri), assenze per maternità o paternità e assenze retribuite per servizio nelle corti di giustizia o per servizio militare. L'impresa non deve rilevare alcuna passività o costo fino al momento dell'assenza per il fatto che l'attività lavorativa prestata dal dipendente non determina un beneficio maggiore.

Compartecipazione agli utili e piani di incentivazione

17. ***L'impresa deve rilevare il costo previsto relativo alla compartecipazione agli utili e ai pagamenti per incentivi come definiti dal paragrafo 10 quando, e solo quando:***

(a) ***essa ha un'obbligazione effettiva, legale o implicita, a eseguire tali pagamenti come conseguenza di eventi passati; e***

(b) ***può essere effettuata una stima attendibile dell'obbligazione.***

Esiste un'obbligazione effettiva quando, e solo quando, l'impresa non ha alternative realistiche all'effettuazione dei pagamenti.

N. 19

18. Nell'ambito di alcuni piani di compartecipazione agli utili i dipendenti ricevono una quota degli utili solo se rimangono in servizio per un periodo stabilito. Tali piani fanno sorgere un'obbligazione implicita man mano che i dipendenti prestano il loro lavoro che aumenta l'ammontare che deve essere pagato se rimangono in servizio fino al termine del periodo stabilito. La valutazione di tali obbligazioni implicite riflette la possibilità che alcuni dipendenti possano lasciare l'impresa senza ricevere i pagamenti derivanti dalla compartecipazione agli utili.

Esempio illustrativo del paragrafo 18

Un piano di compartecipazione agli utili prevede che l'impresa versi una parte stabilita dell'utile dell'esercizio ai dipendenti che hanno lavorato dall'inizio alla fine dell'anno. Se nessun dipendente lascia l'azienda durante l'anno, il totale dei pagamenti relativi alla compartecipazione agli utili sarà il 3 % dell'utile. L'impresa stima che la rotazione del personale ridurrà i pagamenti al 2,5 % dell'utile.

L'impresa rileva una passività e un costo pari al 2,5 % dell'utile.

19. L'impresa può non avere nessuna obbligazione legale a pagare un incentivo. Tuttavia, a volte, può avere la consuetudine di pagare incentivi. In tali casi, essa ha un'obbligazione implicita, poiché non ha alternative realistiche al pagamento dell'incentivo. La valutazione dell'obbligazione implicita riflette la possibilità che alcuni dipendenti possano lasciare l'impresa senza ricevere un incentivo.

20. L'impresa può compiere una stima attendibile della sua obbligazione legale o implicita nell'ambito di un piano di compartecipazione agli utili o di incentivazione quando, e solo quando:

(a) le condizioni formali del piano contengono una formula per determinare l'ammontare del beneficio;

(b) l'impresa determina gli ammontari da pagare prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione; o

(c) l'esperienza passata fornisce una chiara evidenza dell'ammontare dell'obbligazione implicita dell'impresa.

21. Nell'ambito di piani di compartecipazione agli utili e di incentivazione l'obbligazione deriva dall'attività lavorativa prestata dal dipendente e non da un'operazione con i soci. L'impresa, quindi, rileva il costo dei piani di compartecipazione agli utili e di incentivazione come costo e non come distribuzione di utili.

22. Se i pagamenti per compartecipazione agli utili e per incentivi non sono dovuti integralmente entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno svolto la relativa attività lavorativa, essi rappresentano altri benefici a lungo termine per i dipendenti (vedere paragrafi 126-131). L'impresa deve trattare i pagamenti per compartecipazione agli utili e per incentivi che rientrano nella definizione di benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale secondo quanto indicato nei paragrafi 144-152.

Informazioni integrative

23. Sebbene il presente Principio non richieda specifiche informazioni integrative sui benefici a breve termine per i dipendenti, esse possono essere richieste da altri Principi contabili internazionali. Per esempio, dove richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve fornire le informazioni integrative relative ai benefici di cui gode il personale direttivo. Lo IAS 1, Presentazione del bilancio, richiede che l'impresa dia adeguata informazione in merito ai costi del personale.

BENEFICI SUCCESSIVI AL RAPPORTO DI LAVORO: DISTINZIONE TRA PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA E PIANI A BENEFICI DEFINITI

24. I benefici successivi al rapporto di lavoro comprendono, per esempio:

(a) benefici previdenziali, quali le pensioni; e

(b) altri benefici successivi al rapporto di lavoro, quali assicurazioni sulla vita e assistenza medica.

Gli accordi in base ai quali l'impresa eroga benefici successivi al rapporto di lavoro sono piani a benefici successivi al rapporto di lavoro. L'impresa applica il presente Principio a tutti questi accordi indipendentemente dal fatto che essi implichino la costituzione di un'entità distinta che riceva i contributi ed eroghi i benefici.

25. I piani a benefici successivi al rapporto di lavoro sono classificati come piani a contribuzione definita o come piani a benefici definiti, a seconda della natura economica del piano, la quale dipende dai principali termini e condizioni del piano stesso. Nei piani a contribuzione definita:

(a) l'obbligazione legale o implicita dell'impresa è limitata all'ammontare dei contributi da versare al fondo sulla base dell'accordo. L'ammontare dei benefici successivi al rapporto di lavoro ricevuti dal dipendente è determinato, quindi, dall'ammontare di contributi pagati dall'impresa (e a volte anche dal dipendente) a un piano di benefici successivi al rapporto di lavoro o a una società assicuratrice, insieme ai rendimenti derivanti dall'investimento dei contributi; e

(b) di conseguenza, il rischio attuariale (che i benefici siano inferiori a quelli attesi) e il rischio di investimento (che le attività investite siano insufficienti a soddisfare i benefici attesi) ricadono sul dipendente.

26. Esempi di situazioni in cui l'obbligazione dell'impresa non si limita all'ammontare di contributi da versare, in base all'accordo, al fondo si hanno quando l'impresa ha un'obbligazione legale o implicita derivante da:

(a) una formula per la determinazione dei benefici del piano che non è legata unicamente all'ammontare dei contributi;

(b) una garanzia, diretta o indiretta attraverso un piano, di un determinato rendimento sui contributi; o

(c) quelle prassi informali che danno origine a un'obbligazione implicita. Per esempio, se un'impresa ha garantito nel passato benefici crescenti agli ex dipendenti per compensare l'inflazione, può sorgere un'obbligazione implicita, anche se non esiste un'obbligazione legale.

27. Nell'ambito di piani a benefici definiti:

(a) l'obbligazione dell'impresa consiste nel concedere i benefici concordati per i dipendenti in servizio e per gli ex dipendenti; e

(b) il rischio attuariale (che i benefici siano più costosi del previsto) e il rischio dell'investimento ricadono, in sostanza, sull'impresa. Se i valori attuariali o quelli relativi agli investimenti sono inferiori alle attese, il valore dell'obbligazione dell'impresa può essere aumentato.

28. I paragrafi da 29 a 42 spiegano la distinzione fra piani a contribuzione definita e piani a benefici definiti nel contesto di piani pensionistici relativi a più datori di lavoro, piani previdenziali pubblici e benefici assicurati.

Piani pensionistici relativi a più datori di lavoro

29. ***L'impresa deve classificare un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro come un piano a contribuzione definita o un piano a benefici definiti in base alle condizioni del piano (includendo eventuali obbligazioni implicite che vadano al di là delle condizioni formali). Quando un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro è un piano a benefici definiti, l'impresa deve:***

(a) ***contabilizzare, con criterio proporzionale, l'obbligazione a benefici definiti, le attività a servizio del piano e il costo associato al piano con le stesse modalità dei piani a benefici definiti; e***

(b) ***presentare le informazioni integrative richieste dal paragrafo 120.***

N. 19

30. ***Quando, con riguardo a un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro classificato come piano a benefici definiti, non sono disponibili informazioni sufficienti per adottare le modalità di contabilizzazione dei piani a benefici definiti, l'impresa deve:***

(a) ***contabilizzare il piano secondo quanto previsto dai paragrafi 44-46 come se fosse un piano a contribuzione definita;***

(b) ***indicare:***

(i) ***che il piano è un piano a benefici definiti; e***

(ii) ***i motivi per cui non sono disponibili informazioni sufficienti per consentire all'impresa di contabilizzarlo come un piano a benefici definiti; e***

(c) ***nella misura in cui un avanzo o un disavanzo nel piano può influire sull'ammontare dei contributi futuri, indicare anche:***

(i) ***ogni informazione disponibile in merito all'avanzo o al disavanzo;***

(ii) ***il criterio utilizzato per determinare tale avanzo o disavanzo; e***

(iii) ***le eventuali implicazioni per l'impresa.***

31. Un esempio di piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro si ha quando:

(a) il piano è finanziato con un criterio di versamenti progressivi in modo che i contributi sono fissati a un livello considerato sufficiente a pagare i benefici che scadono nello stesso esercizio; e i benefici futuri maturati durante l'esercizio corrente saranno pagati con contributi futuri; e

(b) i benefici per i dipendenti dipendono dalla durata della loro anzianità di servizio e le imprese che partecipano al piano non hanno reali possibilità di recedere dal piano senza pagare un contributo per i benefici acquisiti dai dipendenti fino alla data del recesso. Un piano di questo tipo genera un rischio attuariale per l'impresa: se il costo finale dei benefici già maturati alla data di riferimento del bilancio è superiore alle previsioni, l'impresa dovrà aumentare i suoi contributi o convincere i dipendenti ad accettare una riduzione dei benefici. Tale piano è, quindi, un piano a benefici definiti.

32. Quando, con riguardo a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, sono disponibili sufficienti informazioni, l'impresa contabilizza, con criterio proporzionale, la sua obbligazione a benefici definiti, le attività a servizio del piano e il costo del beneficio successivo al rapporto di lavoro associato al piano con le stesse modalità dei piani a benefici definiti. Tuttavia, in alcuni casi, l'impresa può non essere in grado di identificare, ai fini di una corretta contabilizzazione, la situazione finanziaria sottostante e il risultato economico del piano che, proporzionalmente, le spettano. Questo può verificarsi se:

(a) l'impresa non ha accesso alle informazioni sul piano che soddisfano le disposizioni del presente Principio; o

(b) il piano espone le imprese che vi aderiscono a rischi attuariali relativi ai dipendenti in servizio e agli ex dipendenti di altre imprese, con la conseguenza che non esiste un criterio coerente e attendibile per attribuire proporzionalmente l'obbligazione, le attività a servizio del piano e il costo alle singole imprese che partecipano al piano.

In questi casi, l'impresa deve contabilizzare il piano come se fosse un piano a contribuzione definita e fornire le informazioni aggiuntive richieste dal paragrafo 30.

33. I piani pensionistici relativi a più datori di lavoro sono distinti dai piani per i dipendenti di un gruppo. Un piano di benefici per i dipendenti di un gruppo è una semplice aggregazione dei piani dei datori di lavoro fatta per consentire loro di mettere in comune le loro attività a fini di investimento e di ridurre i costi di gestione e amministrazione dell'investimento, mantenendo distinti i propri diritti a esclusivo beneficio dei propri dipendenti. I piani per i dipendenti di un gruppo non pongono particolari problemi contabili poiché le informazioni per la contabilizzazione sono facilmente disponibili così come per ogni altro piano e perché tali piani non espongono le imprese partecipanti ai rischi attuariali relativi ai dipendenti in servizio e a quelli in pensione appartenenti ad altre imprese. Le definizioni del presente Principio richiedono che l'impresa classifichi un piano di benefici per i dipendenti di un gruppo come un piano a contribuzione definita o a benefici definiti in accordo con le condizioni del piano (inclusa ogni obbligazione implicita che va al di là delle condizioni formali).

34. I piani a benefici definiti che mettono in comune le attività apportate dalle diverse imprese sotto controllo comune, per esempio una controllante e le sue controllate, non sono piani relativi a più datori di lavoro. L'impresa deve trattare, quindi, tali piani come piani a benefici definiti.

35. Lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, richiede che l'impresa contabilizzi le passività potenziali o fornisca informazioni integrative in merito. Nel contesto di un piano relativo a più datori di lavoro, può sorgere una passività potenziale, per esempio, per:

(a) perdite attuariali relative ad altre imprese partecipanti al piano per il fatto che ogni impresa che partecipa a un piano comune a più aziende condivide i rischi attuariali delle altre imprese partecipanti; o

(b) eventuali responsabilità, derivanti dalle condizioni del piano, a finanziare possibili deficit del piano qualora altre imprese si ritirino dal piano.

Piani previdenziali statali

36. L'impresa deve contabilizzare un piano statale con le stesse modalità dei piani relativi a più datori di lavoro (vedere paragrafi 29 e 30).

37. I piani previdenziali statali sono previsti dalla legislazione per tutte le imprese (o tutte le imprese di una particolare categoria, per esempio un settore specifico) e sono gestiti da enti pubblici nazionali o locali o da un altro organismo (per esempio un'agenzia autonoma creata appositamente) non sottoposti al controllo o all'influenza dell'impresa che redige il bilancio. Alcuni piani predisposti dall'impresa erogano sia benefici obbligatori che, altrimenti, sarebbero forniti da un piano statale, sia ulteriori benefici volontari. Tali piani non sono piani statali.

38. I piani statali sono classificati, per natura, come piani a benefici definiti o piani a contribuzione definita in base alla obbligazione assunta dall'impresa nel piano. Molti piani statali sono finanziati con un criterio a versamenti progressivi: i contributi sono fissati a un livello che si prevede sufficiente a pagare i benefici richiesti dovuti nello stesso esercizio; i benefici futuri maturati nell'esercizio corrente saranno pagati dai contributi futuri. Nella maggior parte dei piani statali, tuttavia, l'impresa non ha un'obbligazione legale o implicita a pagare quei benefici futuri: la sua sola obbligazione consiste nel pagamento dei contributi a man a mano che diventano dovuti e se l'impresa smette di impiegare partecipanti al piano statale non ha nessuna obbligazione a pagare i benefici acquisiti dai propri dipendenti negli anni precedenti. Per questo motivo, i piani statali sono, di solito, piani a contribuzione definita. Tuttavia, nei rari casi in cui un piano statale è un piano a benefici definiti, l'impresa deve applicare il trattamento contabile indicato nei paragrafi 29 e 30.

Benefici assicurati

39. ***L'impresa può pagare premi assicurativi per finanziare un piano a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. L'impresa deve considerare tale piano come un piano a contribuzione definita salvo che essa abbia (direttamente o, indirettamente, attraverso il piano) un'obbligazione legale o implicita a:***

(a) ***pagare direttamente i benefici a favore dei dipendenti quando sono dovuti; o***

(b) ***pagare ulteriori importi se l'assicuratore non paga tutti i futuri benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa prestata dai dipendenti nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.***

Se l'impresa continua ad avere tale obbligazione legale o implicita, deve considerare il piano come un piano a benefici definiti.

40. I benefici assicurati da un contratto di assicurazione non devono necessariamente avere una relazione diretta o immediata con l'obbligazione dell'impresa per benefici per i dipendenti. I piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro che comprendono contratti di assicurazione sono soggetti alle stesse distinzioni tra contabilizzazione e finanziamento degli altri piani finanziati.

N. 19

41. Quando l'impresa finanzia un'obbligazione per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro versando i contributi a una polizza assicurativa che genera per l'impresa (direttamente o indirettamente con il piano, attraverso il meccanismo di fissazione dei premi futuri o attraverso il rapporto di una società del gruppo con l'assicuratore) un'obbligazione legale o implicita, il pagamento dei premi non equivale a un accordo a contribuzione definita. Ne consegue che l'impresa:

(a) contabilizza la polizza assicurativa che soddisfa le caratteristiche richieste come attività a servizio del piano (vedere paragrafo 7); e

(b) contabilizza le altre polizze assicurative come diritti di rimborso (se soddisfano i criteri indicati nel paragrafo 104A).

42. Quando una polizza assicurativa è intestata a un singolo partecipante al piano o a un gruppo di partecipanti al piano e l'impresa non ha nessuna obbligazione legale o implicita a garantire un'eventuale perdita sulla polizza, non esiste per l'impresa un'obbligazione a pagare benefici per i dipendenti e solo l'assicuratore ha questa responsabilità. Il pagamento di premi fissi relativo a tali contratti rappresenta, sostanzialmente, l'estinzione dell'obbligazione per i benefici per i dipendenti, piuttosto che un investimento per far fronte a tale obbligazione. Di conseguenza, l'impresa non ha più un'attività o una passività e, quindi, deve considerare tali pagamenti come relativi a un piano a contribuzione definita.

BENEFICI SUCCESSIVI AL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA

43. La contabilizzazione di piani a contribuzione definita è semplice perché, per ogni esercizio, l'obbligazione dell'impresa che redige il bilancio è determinata sulla base dei contributi dovuti per quell'esercizio. Di conseguenza, per valutare l'obbligazione o il costo non sono necessarie ipotesi attuariali e non vi è possibilità di utili o perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni devono essere assoggettate ad attualizzazione, solo nel caso in cui non si estinguono interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa.

Rivalutazione e valutazione

44. ***Quando un dipendente ha prestato servizio a un'impresa in un esercizio, l'impresa deve contabilizzare i contributi da versare a un piano a contribuzione definita in cambio di quella prestazione lavorativa:***

(a) ***come passività (debito), dopo aver dedotto eventuali contributi già versati. Se i contributi già versati eccedono quelli dovuti per l'attività lavorativa prestata prima della data di riferimento del bilancio, l'impresa deve contabilizzare quell'eccedenza come un'attività (pagamento anticipato) nella misura in cui il pagamento anticipato determinerà, per esempio, una riduzione dei pagamenti futuri o un rimborso; e***

(b) ***come costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale richieda o consenta la sospensione del contributo nel costo di un'attività (vedere, per esempio, IAS 2, Rimanenze, e IAS 16, Immobili, impianti e macchinari).***

45. ***Quando i contributi a un piano a contribuzione definita non sono dovuti interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa, essi devono essere attualizzati utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 78.***

Informazioni integrative

46. ***L'impresa deve dare informativa in bilancio dell'ammontare rilevato come costo per piani a contribuzione definita.***

47. Quando richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve fornire le informazioni in merito ai contributi versati a piani a contribuzione definita a favore del personale direttivo.

BENEFICI SUCCESSIVI AL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A BENEFICI DEFINITI

48. La contabilizzazione dei piani a benefici definiti è complessa poiché, per determinare il valore dell'obbligazione e il costo, sono necessarie ipotesi attuariali ed esiste la possibilità che si verifichino utili e perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni devono essere assoggettate ad attualizzazione in quanto possono essere estinte molti anni dopo che i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa.

N. 19

Rilevazione e valutazione

49. I piani a benefici definiti possono essere non finanziati o possono essere interamente o parzialmente finanziati dai contributi versati dall'impresa, e talvolta dai suoi dipendenti, a un ente, o fondo, giuridicamente distinto dall'impresa che redige il bilancio e che eroga i benefici ai dipendenti. Nel momento in cui diventano esigibili, il pagamento dei benefici finanziati dipende non solo dalla situazione finanziaria e dal risultato economico del fondo ma anche dalla capacità dell'impresa (e dalla sua volontà) di assorbire le eventuali perdite delle attività del fondo. Quindi l'impresa, sostanzialmente, si fa carico dei rischi attuariali e di investimento relativi al piano. Di conseguenza, il costo rilevato per un piano a benefici definiti non è necessariamente l'ammontare dei contributi dovuti per l'esercizio.

50. La contabilizzazione di piani a benefici definiti da parte dell'impresa comporta le seguenti fasi:

(a) stimare in modo affidabile, con l'utilizzo di tecniche attuariali, l'ammontare dei benefici maturati dai dipendenti in cambio dell'attività lavorativa prestata nell'esercizio corrente e in quelli precedenti. L'impresa, quindi, deve determinare quale parte del beneficio è di competenza dell'esercizio corrente e dei precedenti (vedere paragrafi 67-71) e stimare (ipotesi attuariali) le variabili demografiche (quali la rotazione e la mortalità dei dipendenti) e quelle finanziarie (quali i futuri incrementi retributivi e i costi per l'assistenza medica) che influenzeranno il costo dei benefici (vedere paragrafi 72-91);

(b) attualizzare tali benefici utilizzando il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito previsto al fine di determinare il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti e il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 64-66);

(c) determinare il fair value (valore equo) delle eventuali attività a servizio del piano (vedere paragrafi 102-104);

(d) determinare l'ammontare totale degli utili e delle perdite attuariali e l'ammontare di quelli da contabilizzare (vedere paragrafi 92-95);

(e) nel caso di introduzione di un nuovo piano o di modifica di uno esistente, determinare il valore dei servizi passati (vedere paragrafi 96-101); e

(f) nel caso di riduzione o di estinzione di un piano, determinare l'utile o la perdita risultante (vedere paragrafi 109-115).

Le procedure sopra descritte devono essere effettuate distintamente per ogni piano rilevante dell'azienda.

51. In alcuni casi stime, medie e semplificazioni di calcolo possono fornire un'attendibile approssimazione dei calcoli dettagliati illustrati nel presente Principio.

Contabilizzazione dell'obbligazione implicita

52. ***L'impresa deve contabilizzare non solo la sua obbligazione legale derivante dalle condizioni formali di un piano a benefici definiti, ma deve anche contabilizzare l'eventuale obbligazione implicita derivante dalle consuetudini dell'impresa. non formalizzate Tali consuetudini danno origine a un'obbligazione implicita quando l'impresa non ha altre possibilità se non pagare i benefici per i dipendenti. Un esempio di obbligazione implicita si ha quando un cambiamento delle consuetudini non formalizzate dell'impresa danneggerebbe in modo inaccettabile i suoi rapporti con i dipendenti.***

53. Le condizioni formali di un piano a benefici definiti possono consentire all'impresa di porre termine alle obbligazioni derivanti dal piano. Tuttavia, di solito è difficile interrompere un piano se i dipendenti devono rimanere in servizio. Perciò, in mancanza di prova contraria, la contabilizzazione dei benefici successivi al rapporto di lavoro presuppone che l'impresa che attualmente garantisce tali benefici continuerà a garantirli per tutta la rimanente vita lavorativa dei dipendenti.

Stato patrimoniale

54. ***L'importo contabilizzato come passività relativa ai benefici definiti deve essere pari a:***

(a) ***il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti alla data di riferimento del bilancio (vedere paragrafo 64);***

N. 19

(b) ***più eventuali utili attuariali (meno eventuali perdite attuariali) non contabilizzati in base al trattamento contabile indicato nei paragrafi 92-93;***

(c) ***meno gli eventuali costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate non ancora rilevate (vedere paragrafo 96);***

(d) ***meno il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio delle attività a servizio del piano (se esistono) che serviranno a estinguere direttamente le obbligazioni (vedere paragrafi 102-104).***

55. Il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti è l'obbligazione lorda, prima di aver dedotto il fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano.

56. ***L'impresa deve determinare il valore attuale delle obbligazioni relative a benefici definiti e il fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano con scadenze regolari in modo che gli importi rilevati nel bilancio non differiscano significativamente dagli importi che sarebbero determinati alla data di riferimento del bilancio.***

57. Il presente Principio incoraggia, ma non richiede, che l'impresa si rivolga a un attuario abilitato per valutare tutte le obbligazioni significative per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Per semplicità, l'impresa può richiedere la consulenza di un attuario per valutare, in modo dettagliato, l'obbligazione prima della data di riferimento del bilancio. Tuttavia, i risultati di tale valutazione devono essere aggiornati per tener conto di eventuali operazioni e altri cambiamenti significativi (inclusi cambiamenti dei prezzi di mercato e dei tassi di interesse) intervenuti fino alla data di riferimento del bilancio.

58. ***L'ammontare determinato secondo quanto previsto dal paragrafo 54 può presentare segno negativo (un'attività). L'impresa deve valutare tale attività al minore tra:***

(a) ***l'ammontare determinato secondo il paragrafo 54; e***

(b) ***il totale di:***

(i) ***ogni perdita totale netta attuariale e costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevati (vedere paragrafi 92, 93 e 96); e***

(ii) ***il valore attuale di ogni beneficio economico disponibile sotto forma di rimborsi disponibili dal piano o di riduzioni dei contributi futuri al piano. Il valore attuale di questi benefici economici deve essere determinato utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 78.***

58A. ***L'applicazione del paragrafo 58 non deve dare origine a un utile rilevato esclusivamente a seguito del verificarsi di una perdita attuariale o di un costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso. L'impresa deve, perciò, rilevare immediatamente in base a quanto disposto dal paragrafo 54 quanto segue, nella misura in cui tali circostanze hanno luogo, mentre le attività per benefici futuri definiti sono determinate secondo quanto contenuto nel paragrafo 58(b):***

(a) ***le perdite attuariali dell'esercizio in corso e il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate relativo all'esercizio in corso nella misura in cui il valore di questi superi la riduzione complessiva del valore attuale dei benefici economici specificati nel paragrafo 58(b)(ii). Se non vi è alcun cambiamento o incremento nel valore attuale dei benefici economici, il valore complessivo delle perdite nette attuariali relative all'esercizio in corso e il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso devono essere immediatamente rilevati in base a quanto disposto dal paragrafo 54;***

(b) ***gli utili netti attuariali relativi all'esercizio in corso dopo aver dedotto il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso nella misura in cui il valore di questi superi la riduzione complessiva del valore attuale dei benefici economici specificati nel paragrafo 58(b)(ii). Se non vi è alcun cambiamento o decremento nel valore attuale dei benefici economici, il valore complessivo degli utili netti attuariali relativi all'esercizio in corso dopo aver dedotto il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso devono essere immediatamente rilevati in base a quanto disposto dal paragrafo 54.***

58B. Il paragrafo 58A si applica all'impresa solo se questa presenta, all'inizio o al termine di un esercizio, un'eccedenza [1] in un piano a benefici definiti e non può, basandosi sugli accordi previsti dal piano, recuperare completamente tale eccedenza tramite rimborsi o riduzioni di contribuzioni future. In tali circostanze, il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate e le perdite attuariali che originano nel corso dell'esercizio, la cui rilevazione, in base al paragrafo 54, viene differita, incrementerà l'importo specificato nel paragrafo 58(b)(i). Se tale incremento non è compensato da un uguale decremento del valore attuale dei

[1] Si ha una eccedenza quando il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano è superiore al valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti.

benefici economici che devono essere rilevati in base a quanto disposto dal paragrafo 58(b)(ii), vi sarà un incremento nel netto totale di cui al paragrafo 58(b) e, conseguentemente, dovrà essere rilevato un utile. Il paragrafo 58A non consente, in tali circostanze, di rilevare un utile. Si ha l'effetto opposto con gli utili attuariali che originano nel corso dell'esercizio, la cui rilevazione, in base al paragrafo 54, viene differita, nella misura in cui gli utili attuariali riducono il valore totale delle perdite nette non rilevate. Il paragrafo 58A vieta la rilevazione di una perdita in tali circostanze. Si veda l'Appendice C per alcuni esempi relativi all'applicazione del presente paragrafo.

59. Un'attività può sorgere nel caso in cui un piano a benefici definiti sia stato sovrafinanziato o nei casi in cui si sono rilevati utili attuariali. In tali casi l'impresa deve rilevare un'attività per il fatto che:

(a) l'impresa controlla una risorsa, ossia la capacità di utilizzare l'avanzo per generare benefici futuri;

(b) tale controllo è il risultato di eventi passati (contributi pagati dall'impresa e lavoro svolto dal dipendente); e

(c) sono disponibili per l'impresa benefici economici futuri sotto forma di riduzione dei contributi futuri o di rimborsi monetari, direttamente all'impresa o indirettamente a un altro piano in disavanzo.

60. Il limite contenuto nel paragrafo 58(b) non prevale sulla rilevazione contabile ritardata di certe perdite attuariali (vedere paragrafi 92 e 93) e di certi costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate (vedere paragrafo 96) fatta eccezione per quanto previsto dal paragrafo 58A. Tuttavia, tale limite prevale sull'opzione transitoria contenuta nel paragrafo 155(b). Il paragrafo 120(c)(vi) richiede che l'impresa indichi ogni importo non rilevato come attività sulla base del limite indicato nel paragrafo 58(b).

Esempio illustrativo del paragrafo 60

Un piano a benefici definiti ha le seguenti caratteristiche:

Valore attuale dell'obbligazione	1,1
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano	(1 190)
	(90)
Perdite attuariali non rilevate	(110)
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevato	(70)
Incremento delle passività non rilevato al momento della adozione del presente Principio secondo il paragrafo 155(b)	(50)
Ammontare negativo determinato secondo il paragrafo 54	(320)
Valore attuale di futuri rimborsi disponibili e riduzioni dei contributi futuri	90

La limitazione del paragarafo 58(b) è calcolata come segue:

Perdite attuariali non rilevate	110
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevato	70
Valore attuale di rimborsi futuri disponibili e riduzioni dei contributi futuri	90
Limite	270

280 è inferiore a 320. Perciò, l'impresa deve rilevare un'attività per 280 e dare informativa in bilancio che la limitazione ha ridotto il valore contabile dell'attività per 40 (vedere paragrafo 120(c)(vi)).

N. 19

Conto economico

61. ***L'impresa deve rilevare come costo o (soggetto al limite del paragrafo 58(b)) come provento il totale netto degli ammontari seguenti a eccezione e nella misura in cui un altro Principio contabile internazionale richieda o consenta la loro inclusione nel costo di un'attività:***

(a) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 63-91);***

(b) ***gli interessi passivi (vedere paragrafo 82);***

(c) ***il rendimento atteso delle eventuali attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107) e di ciascun eventuale diritto di rimborso (paragrafo 104A);***

(d) ***gli utili e le perdite attuariali, nella misura in cui sono contabilizzati secondo i paragrafi 92 e 93;***

(e) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, nella misura in cui il paragrafo 96 richiede all'impresa di rilevarlo; e***

(f) ***l'effetto delle eventuali riduzioni o estinzioni (vedere paragrafi 109 e 110).***

62. Altri Principi contabili internazionali richiedono l'inclusione di certi costi connessi ai benefici per i dipendenti nel costo di attività quali rimanenze o immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 2, Rimanenze, e IAS 16, Immobili, impianti e macchinari). Gli eventuali costi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro inclusi nel costo di tali attività devono comprendere, con criteri proporzionali, i componenti indicati nel paragrafo 61.

Rilevazione e valutazione: valore attuale delle obbligazioni relative a benefici definiti e costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti

63. Il costo complessivo di un piano a benefici definiti può essere influenzato da molte variabili quali le retribuzioni finali, la rotazione e la mortalità dei dipendenti, l'andamento dei costi per assistenza medica e, per un fondo pensione, il rendimento dell'investimento delle attività a servizio del piano. Il costo complessivo del piano non è certo ed è probabile che questa incertezza permanga per un lungo periodo di tempo. Per determinare il valore attuale delle obbligazioni relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro e il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è necessario:

(a) applicare un metodo di valutazione attuariale (vedere paragrafi 64-66);

(b) attribuire i benefici ai periodi di lavoro (vedere paragrafi 67-71); e

(c) formulare ipotesi attuariali (vedere paragrafi 72-91).

Metodo di valutazione attuariale

64. ***L'impresa deve utilizzare il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito per determinare il valore attuale delle sue obbligazioni a benefici definiti e il relativo costo previdenziale delle prestazioni di lavoro correnti e, se ricorrono le condizioni, il costo previdenziale delle prestazioni di lavoro passate.***

65. Il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito (anche conosciuto come metodo dei benefici maturati in proporzione all'attività lavorativa prestata o come metodo dei benefici/anni di lavoro) considera ogni periodo di lavoro fonte di un'unità aggiuntiva di diritto ai benefici (vedere paragrafi 67-71) e misura distintamente ogni unità ai fini del calcolo dell'obbligazione finale (vedere paragrafi 72-91).

66. L'impresa deve attualizzare il valore totale dell'obbligazione relativa a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro anche se parte dell'obbligazione è dovuta entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

N. 19

Esempio illustrativo del paragrafo 65

Alla conclusione del rapporto di lavoro è dovuto il pagamento di una indennità, da effettuarsi in un'unica soluzione, pari al 1o % della retribuzione definitiva per ciascun anno di lavoro. La retribuzione dell'anno 1 è 10 000 e si ipotizza che aumenti del 7 % (composto) ogni anno. Il tasso di sconto utilizzato è il 10 % annuo. La tabella che segue mostra come calcolare l'obbligazione per un dipendente che si prevede lasci il lavoro al termine del quinto anno, supponendo che non intervengano variazioni delle ipotesi attuariali. Per semplicità, questo esempio trascura le ulteriori rettifiche necessarie per tener conto della probabilità che il dipendente possa lasciare l'impresa in una data differente.

Anno	1	2	3	4	5
Compenso riferibile a:					
— anni precedenti	0	131	262	393	524
— anno corrente (1 % della retribuzione definitiva)	131	131	131	131	131
— anno corrente e anni precedenti	131	262	393	524	655
Obbligazione iniziale	—	89	196	324	476
Interesse al 10 %	—	9	20	33	48
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti	89	98	108	119	131
Obbligazione finale	89	196	324	476	655

Nota:
1. L'obbligazione iniziale è rappresentata dal valore attuale dei compensi attribuiti agli anni precedenti.
2. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale dei compensi riferibili all'anno corrente.
3. L'obbligazione finale è rappresentata dal valore attuale dei compensi attribuiti all'anno corrente e a quelli precedenti.

Attribuzione del beneficio ai periodi di lavoro

67. ***Per determinare il valore attuale delle proprie obbligazioni relative a benefici definiti e il relativo costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e, se ricorrono le condizioni, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, l'impresa deve attribuire il beneficio ai periodi di lavoro secondo la formula dei benefici del piano. Tuttavia, se l'attività lavorativa prestata da un dipendente negli ultimi anni porterà a un beneficio sostanzialmente più elevato di quello dei periodi precedenti, l'impresa deve attribuire i benefici con un criterio a quote costanti nell'intervallo compresa tra:***

(a) ***il momento in cui l'attività lavorativa prestata dal dipendente ha, per la prima volta, fatto maturare il diritto al beneficio secondo le condizioni del piano (indipendentemente dal fatto che i benefici dipendano dall'attività lavorativa prestata in futuro); fino***

(b) ***alla data in cui l'attività lavorativa prestata successivamente dal dipendente farà maturare un ammontare non significativo di altri benefici secondo le condizioni del piano, diversi da nuovi incrementi retributivi.***

68. Il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito prevede che l'impresa attribuisca il beneficio all'esercizio corrente (per determinare il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti) e all'esercizio corrente e a quelli precedenti (per determinare il valore attuale di obbligazioni a benefici definiti). L'impresa deve attribuire il beneficio agli esercizi in cui sorge l'obbligazione a erogare benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Tale obbligazione sorge nel momento in cui i dipendenti prestano la propria attività lavorativa in cambio di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro che l'impresa prevede di pagare negli esercizi futuri. Le tecniche attuariali consentono di valutare tale obbligazione in modo sufficientemente attendibile da giustificare la contabilizzazione di una passività.

N. 19

Esempi illustrativi del paragrafo 68

1. Un piano a benefici definiti eroga un beneficio sotto forma di pagamento da effettuarsi in un'unica soluzione pari a 100 per ciascun anno di anzianità, pagabile al momento del pensionamento.

   A ciascun anno deve essere attribuito un beneficio pari a 100. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale di 100. Il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti è rappresentato dal valore attuale di 100 moltiplicato per il numero di anni di lavoro fino alla data di riferimento del bilancio.

   Se il beneficio è dovuto nel momento in cui il dipendente lascia l'impresa, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti riflettono la data in cui si prevede che il dipendente lasci l'impresa. Inoltre, a causa dell'effetto dell'attualizzazione, essi sono minori degli ammontari che sarebbero determinati se il dipendente lasciasse alla data di riferimento del bilancio.

2. Un piano eroga una pensione mensile pari allo 0,2 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di anzianità di servizio. La pensione è dovuta a partire dai 65 anni di età.

   A ciascun anno di anzianità di servizio è attribuito un beneficio pari al valore attuale, alla data prevista di pensionamento, di una pensione mensile uguale allo 0,2 % dell'ultima retribuzione stimata dovuta a partire dalla data di pensionamento prevista fino alla data di morte prevista. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale di quel beneficio. Il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti è il valore attuale dei pagamenti mensili per la pensione pari allo 0,2 % dell'ultima retribuzione, moltiplicato per il numero di anni di anzianità di servizio fino alla data di riferimento del bilancio. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti vengono attualizzati poiché i pagamenti pensionistici iniziano a 65 anni.

69. In un piano a benefici definiti l'attività lavorativa prestata da un dipendente fa sorgere un'obbligazione anche se i benefici dipendono dall'attività lavorativa prestata nei periodi successivi (in altre parole, i benefici non sono acquisiti). L'attività lavorativa prestata dal dipendente prima della data di acquisizione dà origine a un'obbligazione implicita per il fatto che, alla data di riferimento del bilancio di ogni esercizio successivo, la quantità di attività lavorativa che il dipendente dovrà prestare in futuro diminuisce. Per valutare la propria obbligazione a benefici definiti, l'impresa deve considerare la probabilità che alcuni dipendenti possano non avere i requisiti per l'acquisizione. Analogamente, sebbene certi benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, come per esempio i benefici per l'assistenza sanitaria, diventano esigibili solo se si verifica un determinato evento quando il dipendente non è più in servizio, l'obbligazione sorge durante la prestazione dell'attività lavorativa che farà maturare il diritto al beneficio al verificarsi dell'evento indicato. La probabilità che l'evento indicato accada influenza la valutazione dell'obbligazione, ma non ne determina l'esistenza.

Esempi illustrativi del paragrafo 69

1. Un piano eroga un beneficio pari a 100 per ciascun anno di anzianità di servizio. I benefici sono acquisiti dopo dieci anni di anzianità di servizio.

   A ciascun anno è attribuito un beneficio pari a 100. In ciascuno dei primi dieci anni, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valorme attuale dell'obbligazione devono riflettere la probabilità che il dipendente possa non concludere i dieci anni di anzianità di servizio.

2. Un piano eroga un beneficio pari a 100 per ciascun anno di anzianità, escludendo l'anzianità di servizio prima di 25 anni. I benefici sono acquisiti immediatamente.

   Non deve essere attribuito alcun beneficio al lavoro svolto prima di 25 anni di anzianità di servizio perché esso non genera benefici (condizionati o non condizionati). A ciascun anno successivo deve essere attribuito un beneficio pari a 100.

70. Il valore dell'obbligazione aumenta fino alla data in cui l'anzianità aggiuntiva del dipendente non produrrà ulteriori benefici di ammontare rilevante. Quindi, tutto il beneficio deve essere attribuito agli esercizi chiusi a quella data o precedentemente. Il beneficio deve essere attribuito ai singoli esercizi contabili con la formula dei benefici del piano. Tuttavia, se l'anzianità di servizio di un dipendente negli ultimi anni condurrà a un livello di benefici sostanzialmente più elevato di quello degli anni precedenti, l'impresa deve attribuire i benefici con un criterio a quote costanti fino alla data in cui l'anzianità di servizio aggiuntiva non produrrà ulteriori benefici di ammontare rilevante. Questo dipende dal fatto che tutta l'anzianità di servizio condurrà, in definitiva, a benefici maggiori.

N. 19

Esempi illustrativi del paragrafo 70

1. Un piano eroga un beneficio pari a 1 000 in un'unica soluzione, il cui diritto si acquisisce dopo dieci anni di anzianità di servizio. Il piano non eroga ulteriori benefici per l'anzianità di servizio successiva.

A ciascuno dei primi dieci anni è attribuito un beneficio pari a 100 (1 000 diviso 10). Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti in ciascuno dei primi dieci anni deve riflettere la probabilità che il dipendente possa non ultimare dieci anni di anzianità di servizio. Agli anni successivi non deve essere attribuito alcun beneficio.

2. Un piano eroga un beneficio previdenziale pari a 2 000 in un'unica soluzione a tutti i dipendenti, con venti anni di anzianità, che sono ancora in servizio all'età di 55 anni o che sono ancora in servizio a 65 anni, indipendentemente dall'anzianità di servizio.

Per i dipendenti che iniziano il lavoro prima dei 35 anni, l'anzianità di servizio genera inizialmente i benefici previsti dal piano all'età di 35 anni (un dipendente potrebbe lasciare a 30 anni e ritornare a 33, senza effetti sull'ammontare e i tempi dei benefici). Quei benefici dipendono dall'anzianità di servizio aggiuntiva. Inoltre, l'anzianità di servizio oltre i 55 anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questi dipendenti, l'impresa deve attribuire un beneficio pari a 100 (2 000 diviso 20) a ciascun anno a partire dai 35 anni di età fino ai 55.

Per i dipendenti che iniziano a lavorare tra 35 e 45 anni di età, l'anzianità di servizio superiore a venti anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questi dipendenti, l'impresa deve attribuire un beneficio pari a 100 (2 000 diviso 20) a ciascuno dei primi venti anni.

Per un dipendente che inizia a lavorare a 55 anni, l'anzianità di servizio superiore a dieci anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questo dipendente, l'impresa attribuisce un beneficio pari a 200 (2 000 diviso 10) a ciascuno dei primi dieci anni.

Per tutti i dipendenti, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione devono riflettere la probabilità che il dipendente possa non portare a termine il necessario periodo di lavoro.

3. Un piano sanitario successivo al rapporto di lavoro rimborsa il 40 % delle spese mediche sostenute successivamente al rapporto di lavoro se il dipendente lascia il lavoro con più di dieci e meno di venti anni di anzianità e il 50 % di quei costi se lascia il lavoro con venti o più anni di anzianità.

Secondo la formula dei benefici del piano, l'impresa deve attribuire il 4 % del valore attuale delle spese mediche previste (40 % diviso 10) a ciascuno dei primi dieci anni e il 1 % (10 % diviso 10) a ciascuno dei secondi dieci anni. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti in ciascun anno deve riflettere la probabilità che il dipendente possa non completare il periodo di lavoro necessario per maturare il diritto a parte o tutti i benefici. Ai dipendenti che si prevede lascino il lavoro entro dieci anni non deve essere attribuito alcun beneficio.

4. Un piano sanitario successivo al rapporto di lavoro rimborsa il 10 % delle spese mediche successive al rapporto di lavoro se il dipendente lascia il lavoro con più di dieci e meno di venti anni di anzianità e il 50 % di quei costi se il dipendente lascia il lavoro dopo venti o più anni.

L'anzianità di servizio successiva non porterà a un livello di benefici sostanzialmente superiore a quello degli anni precedenti. Perciò, per i dipendenti che si prevede lascino il lavoro dopo venti o più anni, l'impresa deve attribuire il beneficio con un criterio a quote costanti secondo quanto previsto dal paragrafo 68. Continuare a lavorare dopo aver raggiunto venti anni di anzianità produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Perciò, il beneficio attribuito a ciascuno dei primi venti anni deve essere il 2,5 % del valore attuale dei costi di assistenza medica previsti (50 % diviso 20).

N. 19

Per i dipendenti che si prevede lascino il lavoro con un'anzianità compresa tra dieci e venti anni, il beneficio assegnato a ciascuno dei primi dieci anni è il 1 % del valore attuale dei costi per assistenza medica previsti. Per questi dipendenti, non deve essere attribuito alcun beneficio all'anzianità di servizio compresa tra la fine del decimo anno e la data di abbandono prevista.

Ai dipendenti che si prevede lascino entro dieci anni non deve essere attribuito alcun beneficio.

71. Quando l'ammontare di un beneficio è una percentuale costante dell'ultima retribuzione per ogni anno di anzianità di servizio, gli incrementi retributivi futuri influenzeranno l'ammontare richiesto per estinguere l'obbligazione esistente per l'anzianità di servizio prima della data di riferimento del bilancio, ma non danno luogo a un'altra obbligazione. Perciò:

(a) ai fini del paragrafo 67(b), gli incrementi retributivi non comportano altri benefici, anche se l'ammontare dei benefici dipende dall'ultima retribuzione; e

(b) l'ammontare del beneficio attribuito a ciascun esercizio è una percentuale costante della retribuzione cui il beneficio è correlato.

Esempio illustrativo del paragrafo 71

I dipendenti hanno diritto a un beneficio pari al 3 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro svolto prima dei 55 anni.

Il beneficio pari al 3 % dell'ultima retribuzione prevista deve essere attribuito a ciascun anno fino all'età di 55 anni. Questa è la data in cui un ulteriore lavoro svolto dal dipendente produrrà ulteriori benefici previsti dal piano di ammontare non rilevante. Al lavoro svolto dopo quell'età non deve essere attribuito alcun beneficio.

Ipotesi attuariali

72. ***Le ipotesi attuariali devono essere obiettive e tra loro compatibili.***

73. Le ipotesi attuariali sono utilizzate dall'impresa per stimare, nel miglior modo possibile, le variabili che determineranno il costo complessivo da sostenere per l'erogazione di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Le ipotesi attuariali comprendono:

(a) ipotesi demografiche sulle caratteristiche future dei dipendenti in servizio e di quelli precedenti (e delle persone a loro carico) che hanno diritto ai benefici. Le ipotesi demografiche comprendono aspetti quali:

(i) tasso di mortalità, sia durante sia dopo la cessazione del rapporto di lavoro;

(ii) tassi di rotazione del personale, invalidità e pensionamento anticipato;

(iii) percentuale di partecipanti al piano con persone a carico che avranno diritto ai benefici; e

(iv) tassi di incidenza delle richieste di rimborso nell'ambito di piani sanitari; e

(b) ipotesi finanziarie, che riguardano elementi quali:

(i) tasso di sconto (vedere paragrafi 78-82);

(ii) livelli delle retribuzioni future e dei benefici (vedere paragrafi 83-87);

(iii) nel caso di benefici per assistenza medica, costi futuri per assistenza medica comprensivi dei costi, se significativi, di amministrazione delle richieste di rimborso e di pagamento dei benefici (vedere paragrafi 88-91); e

(iv) tasso di rendimento atteso delle attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107).

74. Le ipotesi attuariali sono obiettive se non sono né imprudenti né eccessivamente prudenziali.

N. 19

75. Le ipotesi attuariali sono tra loro compatibili se riflettono la relazione economica tra fattori quali l'inflazione, il tasso di incremento delle retribuzioni, il rendimento delle attività a servizio del piano e i tassi di sconto. Per esempio, tutte le ipotesi che dipendono da un particolare livello di inflazione (quali ipotesi su tassi di interesse, su aumenti retributivi e su incrementi dei benefici) devono predisporre che nei periodi futuri si avrà lo stesso livello di inflazione dell'esercizio.

76. L'impresa determina il tasso di sconto e altre ipotesi finanziarie in termini nominali (definiti), a meno che siano più attendibili stime in termini reali (rettificate per tener conto dell'inflazione), come per esempio in un'economia iperinflazionata (vedere IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate) o quando il beneficio è indicizzato ed esiste un mercato esteso dei titoli a reddito fisso indicizzati della stessa valuta e alle stesse condizioni.

77. ***Le ipotesi attuariali devono basarsi sulle attese di mercato, alla data di riferimento del bilancio, relative all'esercizio nel quale le obbligazioni devono essere estinte.***

Ipotesi attuariali: tasso di sconto

78. ***Il tasso impiegato per attualizzare le obbligazioni connesse a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro (finanziate o non finanziate) deve essere determinato con riferimento ai rendimenti di mercato alla data di riferimento del bilancio di titoli di aziende primarie. Nei Paesi dove non esiste un mercato di tali titoli, devono essere utilizzati i rendimenti di mercato (alla data del bilancio) dei titoli di Stato. La valuta e le condizioni dei titoli di aziende primarie devono essere coerenti con la valuta e le condizioni previste delle obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.***

79. Un'ipotesi attuariale che ha un effetto significativo è il tasso di sconto. Il tasso di sconto riflette il valore del denaro nel tempo, ma non il rischio attuariale o di investimento. Inoltre, il tasso di sconto non riflette il rischio di credito specifico dell'impresa che grava sui creditori dell'impresa, né il rischio che, in futuro, i dati reali differiscano dalle ipotesi attuariali.

80. Il tasso di sconto riflette la stima dei tempi di pagamento dei benefici. In pratica, l'impresa spesso applica un unico tasso di sconto medio ponderato che riflette le stime relative ai tempi e all'ammontare dei pagamenti dei benefici e la valuta nella quale i benefici devono essere erogati.

81. In alcuni casi, può non esistere un mercato di titoli a reddito fisso con una scadenza sufficientemente lunga da essere correlata con quella prevista di pagamento dei benefici. In tali casi, l'impresa utilizza i tassi correnti di mercato con scadenza appropriata per attualizzare i pagamenti a breve scadenza e, per scadenze più lunghe, stima il tasso di sconto estrapolando i tassi di mercato correnti lungo la curva del rendimento. È improbabile che il valore attuale totale di un'obbligazione a benefici definiti sia particolarmente sensibile al tasso di sconto applicato alla parte di benefici dovuta oltre la scadenza finale dei titoli di aziende primarie o di Stato disponibili.

82. Gli interessi passivi sono calcolati moltiplicando il tasso di sconto determinato all'inizio dell'esercizio per il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti durante quell'esercizio, tenendo conto delle eventuali modifiche significative dell'obbligazione. Il valore attuale dell'obbligazione differirà dalla passività rilevata nello stato patrimoniale per il fatto che la passività viene rilevata dopo aver dedotto il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano e per il fatto che alcuni utili e perdite attuariali, e alcuni costi previdenziali relativi a prestazioni di lavoro passate, non sono rilevati immediatamente. (L'Appendice A illustra anche il calcolo degli interessi passivi.)

Ipotesi attuariali: retribuzioni, benefici e costi per assistenza medica

83. ***Le obbligazioni per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro devono essere misurate con un criterio che rifletta:***

(a) ***gli incrementi retributivi futuri stimati;***

(b) ***i benefici previsti nelle condizioni del piano (o risultanti dalle eventuali obbligazioni implicite che vanno oltre quelle condizioni) alla data di riferimento del bilancio; e***

N. 19

(c) ***le variazioni future previste nel livello degli eventuali benefici statali che influiscono sui benefici da erogare in un piano a benefici definiti se, e solo se:***

(i) ***quelle variazioni hanno avuto luogo prima della data di riferimento del bilancio; o***

(ii) ***l'esperienza passata, o un'altra prova attendibile, indicano che quei benefici statali si modificheranno in modo prevedibile, in linea, per esempio, con i cambiamenti futuri del livello generale dei prezzi o delle retribuzioni.***

84. Le stime degli incrementi retributivi futuri devono tener conto dell'inflazione, dell'anzianità, delle promozioni e di altri fattori rilevanti, come l'offerta e la domanda sul mercato del lavoro.

85. Se le condizioni formali di un piano (o un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) richiedono che, negli esercizi futuri, l'impresa modifichi il contenuto dei benefici, la valutazione dell'obbligazione riflette tali modifiche. Questo avviene quando, per esempio:

(a) l'impresa ha un'esperienza passata di benefici crescenti, per esempio per contenere gli effetti dell'inflazione, e non ci sono indicazioni che questo comportamento si modificherà nel futuro; o

(b) nel bilancio sono già stati rilevati utili attuariali e l'impresa è obbligata, dalle condizioni formali del piano (o da un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) o dalla legislazione, a utilizzare eventuali eccedenze del piano a vantaggio di coloro che partecipano al piano (vedere paragrafo 98(c)).

86. Le ipotesi attuariali non devono riflettere le modifiche dei benefici futuri non definite dalle condizioni formali del piano (o da un'obbligazione implicita) alla data di riferimento del bilancio. Tali modifiche determineranno:

(a) un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate nella misura in cui modificano i benefici per anzianità di servizio prima della modifica; e

(b) un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti per esercizi successivi al cambiamento, nella misura in cui modifichino i benefici per anzianità di servizio dopo la modifica.

87. Alcuni benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono legati a variabili come, per esempio, il livello dei benefici previdenziali statali o l'assistenza medica statale. La valutazione di tali benefici riflette i cambiamenti previsti per tali variabili sulla base dei dati storici e di altre prove attendibili.

88. ***Le ipotesi sui costi per assistenza medica devono tener conto dei cambiamenti futuri stimati nel costo dei servizi medici, dovuti sia all'inflazione sia a variazioni specifiche di tali costi.***

89. La valutazione dei benefici per assistenza medica successivi alla fine del rapporto di lavoro richiede la formulazione di ipotesi sul livello e sulla frequenza di richieste di rimborso future e sul costo per soddisfarle. L'impresa stima i costi futuri per assistenza medica sulla base dei suoi dati storici, integrati, se necessario, dai dati storici di altre imprese, società assicuratrici, fornitori di prestazioni sanitarie o altre fonti. Le stime dei costi futuri per assistenza medica tengono conto dell'effetto del progresso tecnologico, dei cambiamenti delle modalità di utilizzo o di prestazione dei servizi sanitari e dei cambiamenti delle condizioni di salute dei partecipanti al piano.

90. Il livello e la frequenza delle richieste di rimborso è particolarmente sensibile all'età, alle condizioni di salute e al sesso dei dipendenti (e delle persone a loro carico) e può essere sensibile ad altri fattori come, per esempio, la localizzazione geografica. Per questo motivo, i dati storici devono essere rettificati nella misura in cui la composizione demografica della popolazione differisce da quella della popolazione utilizzata come base per i dati storici. Devono essere rettificati anche nel caso esista una prova attendibile che i trend storici non si ripeteranno.

91. Alcuni piani di assistenza medica successivi alla fine del rapporto di lavoro richiedono che i dipendenti contribuiscano ai costi medici previsti dal piano. Le stime dei costi futuri per assistenza medica devono tener conto di questi eventuali contributi sulla base delle condizioni del piano alla data di riferimento del bilancio (o sulla base delle eventuali obbligazioni implicite che vanno oltre tali condizioni). Le modifiche di tali

contributi dei dipendenti comportano un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate o, se ricorrono le condizioni, una sua riduzione. Il costo per soddisfare le richieste di rimborso può essere ridotto da benefici statali o di altri fornitori di prestazioni sanitarie (vedere paragrafi 83(c) e 87).

Utili e perdite attuariali

92. ***Per la valutazione della passività a benefici definiti secondo il paragrafo 54, l'impresa deve, in base a quanto disposto dal paragrafo 58A, rilevare una parte (come specificato nel paragrafo 93) dei suoi utili e perdite attuariali come provento o costo se il valore totale netto degli utili e delle perdite attuariali non rilevati al termine del precedente esercizio eccedeva il maggiore tra:***

(a) ***il 10 % del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti a quella data (prima della deduzione delle attività a servizio del piano); e***

(b) ***il 10 % del fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano a quella data.***

Questi limiti devono essere calcolati e applicati distintamente per ciascun piano a benefici definiti.

93. ***La parte degli utili e delle perdite attuariali che deve essere rilevata per ogni piano a benefici definiti è l'eccedenza determinata secondo quanto previsto dal paragrafo 92, divisa per la rimanente vita lavorativa media prevista dei dipendenti che partecipano a quel piano. Tuttavia, l'impresa può adottare qualsiasi metodo sistematico che comporti una più rapida determinazione degli utili e delle perdite attuariali da contabilizzare, a condizione che lo stesso criterio sia applicato sia agli utili sia alle perdite e coerentemente tra i diversi esercizi. L'impresa può applicare tali metodi sistematici agli utili e alle perdite attuariali anche se essi ricadono nei limiti indicati nel paragrafo 92.***

94. Gli utili e le perdite attuariali possono derivare da aumenti o diminuzioni sia del valore attuale di un'obbligazione a benefici definiti sia del fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano correlata. Tra le cause di utili e perdite attuariali vi sono, per esempio:

(a) tassi di rotazione dei dipendenti, di pensionamenti anticipati o mortalità o di incrementi retributivi, di benefici (se le condizioni formali o implicite di un piano stabiliscono, a fronte di fenomeni inflattivi, incrementi dei benefici) o di costi per assistenza medica inaspettatamente alti o bassi;

(b) l'effetto di cambiamenti delle stime della rotazione futura dei dipendenti, dei pensionamenti anticipati, della mortalità o di incrementi retributivi, dei benefici (se le condizioni formali o implicite di un piano stabiliscono, a fronte di fenomeni inflattivi, incrementi dei benefici) o dei costi per assistenza medica;

(c) l'effetto di variazioni del tasso di sconto; e

(d) gli scostamenti tra il rendimento effettivo e quello previsto delle attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107).

95. Nel lungo termine, gli utili e le perdite attuariali possono compensarsi tra loro. È quindi opportuno considerare le stime relative alle obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro come un intervallo (o «corridoio») intorno alla stima più corretta. All'impresa è consentito, ma non richiesto, di contabilizzare gli utili e le perdite attuariali che ricadono in tale intervallo. Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi, almeno, una certa parte degli utili e delle perdite attuariali che ricadono al di fuori di un «corridoio» del 10 % in più o in meno. (L'Appendice A illustra anche il trattamento contabile degli utili e delle perdite attuariali.) Il presente Principio consente anche l'utilizzo di metodi sistematici di più semplice contabilizzazione, a patto che soddisfino le condizioni riportate nel paragrafo 93. Tali metodi includono, per esempio, la contabilizzazione immediata di tutti gli utili e le perdite attuariali, sia all'interno sia al di fuori del «corridoio». Il paragrafo 155(b)(iii) spiega la necessità di considerare ogni parte non rilevata della passività provvisoria nel contabilizzare utili attuariali successivi.

N. 19

Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate

96. ***Nel valutare la passività a benefici definiti secondo quanto previsto dal paragrafo 54, l'impresa deve rilevare, in base a quanto disposto dal paragrafo 58A, l'onere previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate come costo con un criterio a quote costanti per un periodo medio fino al momento in cui i benefici sono acquisiti. Nella misura in cui i benefici sono acquisiti immediatamente in seguito all'introduzione di un piano a benefici definiti o alla sua modifica, l'impresa deve rilevare immediatamente il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate.***

97. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate sorge quando l'impresa avvia un piano a benefici definiti o modifica i benefici dovuti nell'ambito di un piano a benefici definiti esistente. Tali cambiamenti rappresentano il corrispettivo dell'attività lavorativa prestata dal dipendente durante il periodo fino al momento in cui i benefici relativi sono acquisiti. Perciò, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate deve essere rilevato in quel periodo, indipendentemente dal fatto che il costo si riferisca al lavoro svolto dal dipendente nei periodi precedenti. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate deve essere misurato come variazione della passività conseguente alla modifica (vedere paragrafo 64).

Esempio illustrativo del paragrafo 97

L'impresa amministra un piano pensionistico che assegna una pensione pari al 2 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro. I benefici sono acquisiti dopo cinque anni di lavoro. Il 1º gennaio 20X5 l'impresa migliora il trattamento pensionistico portandolo al 2,5 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro a partire dal 1º gennaio 20X1. Alla data del miglioramento, il valore attuale dei benefici aggiuntivi per lavoro svolto dal 1º gennaio 20X1 al 1º gennaio 20X5 è il seguente:

Dipendenti con anzianità di servizio superiore a cinque anni all'1/1/X5	150
Dipendenti con anzianità inferiore a cinque anni all'1/1/X5 (periodo medio fino all'acquisizione: tre anni)	120
	270

L'impresa rileva 150 immediatamente perché quei benefici sono già acquisiti. L'impresa rileva 120 con un criterio a quote costanti in tre anni a partire dal 1º gennaio 20X5.

98. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non comprende:

(a) l'effetto di scostamenti tra gli incrementi retributivi effettivi e quelli previsti sull'obbligazione a pagare benefici per l'attività lavorativa prestata negli anni precedenti (non esiste costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che le ipotesi attuariali tengono conto delle retribuzioni previste);

(b) le sottostime e sovrastime degli aumenti discrezionali relativi ai trattamenti pensionistici quando l'impresa ha un'obbligazione implicita ad accordare tali aumenti (non esiste costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che le ipotesi attuariali tengono conto di tali aumenti);

(c) le stime relative agli incrementi dei benefici che derivano da utili attuariali già rilevati nel bilancio se l'impresa deve, sulla base delle condizioni formali di un piano (o di un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) o sulla base della legislazione, utilizzare le eventuali eccedenze del piano a beneficio dei partecipanti al piano, anche se l'incremento del beneficio non è stato ancora formalmente concesso (l'aumento risultante dell'obbligazione è una perdita attuariale e non un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, vedere paragrafo 85(b));

(d) l'incremento dei benefici acquisiti quando, in assenza di nuovi o migliori benefici, i dipendenti soddisfano i requisiti per l'acquisizione (non esiste costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che il costo stimato dei benefici era contabilizzato come onere previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti nel momento della prestazione lavorativa); e

(e) l'effetto delle modifiche al piano che riducono i benefici per il lavoro futuro (una riduzione).

99. Al momento dell'introduzione o della modifica dei benefici l'impresa predispone un piano di ammortamento per il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate. Sarebbe impossibile conservare il dettaglio delle registrazioni necessario per identificare e migliorare i cambiamenti successivi in quel piano di ammortamento. Inoltre, è probabile che l'effetto sia rilevante solo in presenza di una riduzione o di un'estinzione. Perciò, l'impresa deve modificare il piano di ammortamento per costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate solo in presenza di una riduzione o di un'estinzione.

100. Quando l'impresa riduce certi benefici dovuti nell'ambito di un piano a benefici definiti esistente, la conseguente riduzione della passività relativa a benefici definiti deve essere contabilizzata come costo previdenziale (negativo) relativo alle prestazioni di lavoro passate nel periodo medio fino al momento di acquisizione della parte ridotta dei benefici.

101. Quando l'impresa riduce certi benefici previsti da un piano esistente a benefici definiti e, nello stesso tempo, aumenta altri benefici previsti dal piano a favore degli stessi dipendenti, essa deve trattare il cambiamento come un'unica variazione netta.

Rilevazione e valutazione: attività a servizio del piano

Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano

102. Nel determinare l'ammontare contabilizzato nel bilancio secondo quanto previsto dal paragrafo 54 deve essere dedotto il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano. Se il prezzo di mercato non è disponibile, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano deve essere stimato; per esempio, attualizzando i flussi finanziari futuri attesi con un tasso di sconto che rifletta sia il rischio associato alle attività a servizio del piano sia la scadenza o la data prevista di cessione di quelle attività (o, se non hanno scadenza, il periodo previsto fino all'adempimento dell'obbligazione relativa).

103. Le attività a servizio del piano escludono i contributi non pagati dovuti al fondo dall'impresa che redige il bilancio, così come gli eventuali strumenti finanziari non trasferibili emessi dall'impresa e posseduti dal fondo. Le attività a servizio del piano sono ridotte dalle passività del fondo non correlate a benefici per i dipendenti, per esempio debiti commerciali e di altra natura e passività relative a strumenti derivati.

104. Quando le attività a servizio del piano comprendono polizze assicurative che soddisfano le caratteristiche richieste e che corrispondono esattamente per ammontare e tempi ad alcuni o a tutti i benefici previsti dal piano, si ritiene che il fair value (valore equo) di tali polizze assicurative sia il valore attuale delle obbligazioni relative, come definito nel paragrafo 54 (suscettibile delle eventuali riduzioni da compiere nel caso gli ammontari esigibili in base alle polizze assicurative non siano completamente recuperabili).

Rimborsi

104A. ***Quando, e solo quando, è praticamente certo che un altro soggetto rimborserà alcuni o tutti i costi necessari per estinguere un'obbligazione a benefici definiti, l'impresa deve contabilizzare come attività distinta il suo diritto al rimborso. L'impresa deve valutare tale attività al fair value (valore equo). Con riguardo a tutti gli altri aspetti, l'impresa deve trattare tale attività con le stesse modalità delle attività a servizio del piano. Nel conto economico, il costo relativo a un piano a benefici definiti può essere presentato al netto dell'ammontare da rimborsare.***

104B. Talvolta, l'impresa può fare affidamento su un altro soggetto, come per esempio un assicuratore, per far fronte ad alcuni o tutti i costi necessari per estinguere una determinata obbligazione relativa a benefici definiti. Le polizze assicurative che soddisfano i requisiti richiesti, come definite nel paragrafo 7, devono essere considerate attività a servizio del piano. L'impresa contabilizza tali polizze assicurative con le stesse modalità previste per le altre attività a servizio del piano. Il paragrafo 104A non deve essere applicato (vedere i paragrafi 39-42 e 104):

N. 19

104C. Una polizza assicurativa che non soddisfa i requisiti richiesti non è un'attività a servizio del piano. Il paragrafo 104A prende in considerazione tale situazione: l'impresa contabilizza il suo diritto al rimborso relativo alla polizza assicurativa come attività distinta e non a deduzione del valore della passività relativa al beneficio definito riconosciuta secondo il paragrafo 54; con riguardo a tutti gli altri aspetti l'impresa tratta tale attività come attività a servizio del piano. In particolare, la passività relativa la beneficio definito rilevata secondo il paragrafo 54 è aumentata (ridotta) nella misura degli utili netti attuariali complessivi (perdite) sulle obbligazioni relative a benefici definiti e sul relativo diritto di rimborso rimangono non contabilizzati ai sensi del paragrafo 92 e 93. Il paragrafo 120(c) (vii) richiede che l'impresa dia una breve descrizione della relazione tra il diritto al rimborso e la relativa obbligazione.

Esempio illustrativo dei paragrafi 104A-C

Valore attuale dell'obbligazione	1 241
Utili attuariali non rilevati	17
Passività rilevata in stato patrimoniale	1 258
I diritti previsti nelle polizze assicurative che sono esattamente correlati con l'importo e la tempistica di alcuni dei benefici pagabili tramite il piano. Tali benefici hanno un valore attuale di 1 092.	1 092

Gli utili attuariali non rilevati pari a 17 rappresentano gli utili complessivi attuariali sull'obbligazione e sui diritti di rimborso.

104D. Se il diritto al rimborso deriva da una polizza assicurativa che corrisponde esattamente, per tempi e ammontare, ad alcuni o tutti i benefici da pagare secondo un piano a benefici definiti, si ritiene che il fair value (valore equo) del diritto al rimborso sia il valore attuale dell'obbligazione relativa, come definito nel paragrafo 54 (suscettibile delle eventuali riduzioni nel caso il rimborso non sia pienamente recuperabile).

Rendimento delle attività a servizio del piano

105. Il rendimento previsto delle attività a servizio del piano è un elemento del costo da contabilizzare nel conto economico. Lo scostamento tra il rendimento previsto e quello effettivo delle attività a servizio del piano è un utile o una perdita attuariale; esso è compreso negli utili e nelle perdite attuariali dell'obbligazione a benefici futuri definiti in sede di determinazione dell'ammontare netto da confrontare con i limiti del 10 % del «corridoio» indicati nel paragrafo 92.

106. Il rendimento previsto delle attività a servizio del piano deve basarsi sulle previsioni di mercato, all'inizio dell'esercizio, in merito ai rendimenti per tutta la durata dell'obbligazione relativa. Il rendimento previsto delle attività a servizio del piano deve riflettere le variazioni del fair value (valore equo) di tali attività detenute nell'esercizio come conseguenza dei contributi effettivi versati al fondo e dei benefici effettivi corrisposti dal fondo.

107. Nel determinare il rendimento previsto e quello effettivo delle attività a servizio del piano, l'impresa deve dedurre i costi amministrativi previsti, diversi da quelli considerati nelle ipotesi attuariali formulate per valutare l'obbligazione.

Esempio illustrativo del paragrafo 106

Il 1º gennaio 20X1, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano era 10 000 e gli utili attuariali netti complessivi non rilevati erano 760. Il 30 giugno 20X1, il piano ha erogato compensi pari a 1 900 e percepito contributi pari a 4 900. Il 31 dicembre 20X1, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano era 15 000 e il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti era 14 792. Nel 20X1, le perdite attuariali dell'obbligazione erano pari a 60.

N. 19

Il 1º gennaio 20X1, l'impresa che redige il bilancio ha effettuato le seguenti stime, basate sui prezzi di mercato a quella data:

	(%)
Interessi attivi e dividendi, dopo le imposte dovute dal fondo	9,25
Utili realizzati e non realizzati sulle attività a servizio del piano (dopo le imposte)	2,00
Costi amministrativi	(1,00)
Tasso di rendimento atteso	10,25
Nel 20X1, il rendimento atteso e quello effettivo delle attività a servizio del piano sono i seguenti:	
Rendimento di 10 000 possedute per 12 mesi al 10,25 %	1 025
Rendimento di 3 000 possedute per 6 mesi al 5 % (equivalente al 10,25 % annuo, composto ogni sei mesi)	150
Rendimento previsto delle attività a serviziodel piano nel 20X1	1 175
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del pianoil 31 dicembre 20X1	15 000
Dedotto il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano al 1º gennaio 20X1	(10 000)
Dedotti i contributi percepiti	(4 900)
Sommati i compensi corrisposti	1 900
Rendimento effettivo delle attività a servizio del piano	2 000

Lo scostamento tra il rendimento atteso (1 175) e quello effettivo (2 000) delle attività a servizio del piano rappresenta un utile attuariale di 825. Perciò, gli utili attuariali complessivi non rilevati sono 1 525 (760 più 825 meno 60). Secondo il paragrafo 92, le limitazioni del corridoio sono fissate a 1 500 (il maggiore tra: (i) 10 % di 15 000 e (ii) 10 % di 14 792). Nell'anno seguente (20X2) l'impresa rileva nel conto economico un profitto attuariale di 25 (1 525 meno 1 500) diviso per le vite lavorative attese medie rimanenti dei dipendenti interessati.
Il rendimento atteso delle attività a servizio del piano nel 20X2 si baserà sulle attese di mercato all'1/1/X2 per rendimenti sull'intera vita dell'obbligazione.

Aggregazioni di imprese

108. In un'aggregazione di imprese classificata come acquisizione, l'impresa contabilizza le attività e passività derivanti da benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro al valore attuale dell'obbligazione al netto del fair value (valore equo) delle eventuali attività a servizio del piano (vedere IAS 22, Aggregazioni di imprese). Il valore attuale dell'obbligazione comprende tutti i seguenti elementi, anche se, alla data dell'acquisizione, non sono ancora stati contabilizzati dal soggetto acquisito:

(a) gli utili e le perdite attuariali realizzati prima della data dell'acquisizione (che ricadano o meno entro il «corridoio» del 10 %);

(b) il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate che deriva da variazioni dei benefici o dall'avvio di un nuovo piano, prima della data di acquisizione; e

(c) gli importi che, secondo le disposizioni transitorie del paragrafo 155(b) il soggetto acquisito non aveva rilevato.

Riduzioni ed estinzioni

109. ***L'impresa deve rilevare gli utili o le perdite sulla riduzione o l'estinzione di un piano a benefici definiti nel momento in cui la riduzione o l'estinzione si verificano. L'utile o la perdita su una riduzione o un'estinzione deve comprendere:***

(a) ***le eventuali variazioni del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti;***

N. 19

(b) ***le eventuali variazioni del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano;***

(c) ***gli eventuali utili e perdite attuariali relativi e l'eventuale costo previdenziale delle prestazioni di lavoro passate che, secondo i paragrafi 92 e 96, non sono stati, precedentemente, contabilizzati.***

110. ***Prima di determinare l'effetto di una riduzione o di un'estinzione, l'impresa deve effettuare una nuova valutazione dell'obbligazione (e delle relative attività a servizio del piano relative, se esistono) utilizzando ipotesi attuariali attuali (inclusi tassi di interesse di mercato correnti e altri prezzi di mercato correnti).***

111. Si ha una riduzione quando l'impresa:

(a) è impegnata, in modo comprovabile, a operare una riduzione significativa del numero di dipendenti compresi nel piano; o

(b) modifica le condizioni di un piano a benefici definiti cosicché un elemento significativo dell'anzianità successiva dei dipendenti in servizio non darà più diritto a benefici o darà diritto, soltanto, a benefici ridotti.

Una riduzione può derivare da un fatto isolato, quale la chiusura di un impianto, la cessione di un'attività o la conclusione o la sospensione di un piano. Un evento è sufficientemente significativo da poter essere definito una riduzione se la rilevazione contabile di un utile o perdita relativo alla riduzione ha determinato un effetto significativo sul bilancio. Le riduzioni sono spesso legate a una ristrutturazione aziendale. Per tale ragione, l'impresa deve contabilizzare una riduzione nello stesso momento in cui contabilizza la relativa ristrutturazione aziendale.

112. Si ha un'estinzione quando l'impresa agisce in modo da eliminare ogni ulteriore obbligazione legale o implicita relativa a parte o tutti i benefici previsti da un piano a benefici definiti, per esempio quando si effettua un pagamento in un'unica soluzione a favore, o nell'interesse, dei partecipanti al piano, in cambio del loro diritto a ricevere determinati benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

113. In alcuni casi, l'impresa acquisisce una polizza assicurativa per finanziare alcuni o tutti i benefici relativi all'anzianità di servizio dei dipendenti nell'esercizio corrente e nei periodi precedenti. L'acquisizione di tale polizza non rappresenta un'estinzione se l'impresa mantiene un'obbligazione legale o implicita (vedere paragrafo 39) a pagare ulteriori importi nel caso l'assicuratore non corrisponda tutti i benefici per i dipendenti previsti dalle polizze assicurative. I paragrafi compresi tra 104A-D trattano la rilevazione e valutazione dei diritti di rimborsi secondo quanto previsto da polizze assicurative che non rappresentano attività a servizio del piano.

114. Si ha un'estinzione contemporaneamente a una riduzione se un piano è concluso cosicché l'obbligazione sia estinta e il piano cessi di esistere. La conclusione di un piano, tuttavia, non costituisce riduzione o estinzione se esso viene sostituito da un nuovo piano che garantisce benefici sostanzialmente identici.

115. Quando una riduzione riguarda solo alcuni dei dipendenti che partecipano a un piano, o quando l'obbligazione è estinta solo parzialmente l'utile o la perdita devono includere una quota proporzionale del costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate e degli utili e delle perdite attuariali precedentemente non rilevati (e una quota proporzionale degli ammontari transitori che risultano non rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 155(b)). La quota proporzionale è determinata sulla base del valore attuale delle obbligazioni prima e dopo la riduzione o l'estinzione, a meno che, in determinate circostanze, un criterio diverso sia ritenuto più razionale. Per esempio, può essere corretto allocare ogni utile derivante dalla riduzione o dell'estinzione dello stesso piano per eliminare, per prima cosa, ogni costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate relativo allo stesso piano.

Esempio illustrativo del paragrafo 115

L'impresa interrompe un settore di attività e i dipendenti di questo settore non otterranno ulteriori benefici. Questa situazione rappresenta una riduzione senza estinzione. Utilizzando ipotesi attuariali attuali (inclusi tassi di interesse di mercato attuali e altri prezzi attuali di mercato) immediatamente prima della riduzione, l'impresa ha un'obbligazione a benefici definiti con un valore attuale netto di 1 000, attività del piano con un valore corrente di 820 e perdite attuariali nette cumulative non rilevate pari a 50. L'impresa ha iniziato ad applicare il Principio un anno prima. Questo ha comportato un aumento della passività netta di 100, che l'impresa ha scelto di rilevare in cinque anni (vedere paragrafo 155(b)). La riduzione riduce il valore attuale netto dell'obbligazione di 100, portandolo a 900.

N. 19

Degli utili attuariali e degli ammontari provvisori precedentemente non rilevati, il 10 % (100/1 000) riguarda la parte dell'obbligazione eliminata attraverso la riduzione. Perciò, l'effetto della riduzione è il seguente:

	Prima della riduzione	Utile dalla riduzione	Dopo la riduzione
Valore attuale netto dell'Obbligazione	1 000	(100)	900
Fair value (valore equo) delle attività di servizio al piano	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Utili attuariali non rilevati	50	(5)	45
Ammontari provvisori non rilevati ($100 \times {}^{4}/_{5}$)	(80)	8	(72)
Passività netta rilevata nello stato patrimoniale	150	(97)	53

Esposizione in bilancio

Compensazione

116. ***L'impresa deve compensare un'attività relativa a un piano a fronte di una passività relativa a un altro piano se, e soltanto se, l'impresa:***

(a) ***ha un diritto giuridicamente tutelato a utilizzare un avanzo di un piano per estinguere le obbligazioni dell'altro piano; e***

(b) ***intende estinguere le obbligazioni su base netta, o realizzare l'avanzo di un piano ed estinguere simultaneamente la propria obbligazione relativa all'altro piano.***

117. I criteri di compensazione sono analoghi a quelli stabiliti per gli strumenti finanziari nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative.

Distinzione corrente/non corrente

118. Alcune imprese distinguono le attività e passività correnti da quelle non correnti. Il presente Principio non specifica se l'impresa deve distinguere le parti correnti e non correnti di attività e passività derivanti da benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

Componenti finanziarie di costi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro

119. Il presente Principio non specifica se l'impresa deve presentare nel conto economico il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti, gli interessi passivi e il rendimento atteso delle attività a servizio del piano come componenti di un singolo elemento di provento o costo.

Informazioni integrative

120. ***L'impresa deve presentare le seguenti informazioni relative ai piani a benefici definiti:***

(a) ***i principi contabili utilizzati dall'impresa per la rilevazione contabile di utili e perdite attuariali;***

(b) ***una descrizione generale del tipo di piano;***

N. 19

(c) ***una riconciliazione delle attività e passività rilevate nello stato patrimoniale, indicando almeno:***

(i) ***il valore attuale alla data di riferimento del bilancio delle obbligazioni a benefici definiti che sono interamente non finanziate;***

(ii) ***il valore attuale (prima della deduzione del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano) alla data di riferimento del bilancio delle obbligazioni a benefici definiti che sono interamente o parzialmente finanziate;***

(iii) ***il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano alla data di riferimento del bilancio;***

(iv) ***gli utili o le perdite attuariali netti non ancora rilevati (contabilizzati) nello stato patrimoniale (vedere paragrafo 92);***

(v) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non ancora rilevato (contabilizzato) nello stato patrimoniale (vedere paragrafo 96);***

(vi) ***l'eventuale ammontare non rilevato come attività, a causa del limite di cui al paragrafo 58(b);***

(vii) ***il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio dell'eventuale diritto al rimborso rilevato come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A (con una sintetica descrizione della relazione tra il diritto al rimborso e la relativa obbligazione; e***

(viii) ***gli altri ammontari rilevati (contabilizzati) nello stato patrimoniale;***

(d) ***gli ammontari inclusi nel fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano per:***

(i) ***ciascuna categoria di strumenti finanziari propri dell'impresa che redige il bilancio; e***

(ii) ***eventuali immobili occupati o altri beni utilizzati dall'impresa che redige il bilancio;***

(e) ***una riconciliazione che evidenzi le variazioni intervenute nell'esercizio, nella passività (o attività) netta rilevata nello stato patrimoniale;***

(f) ***il costo totale rilevato nel conto economico per ciascuno dei seguenti punti, e le voci del conto economico in cui sono inclusi:***

(i) ***costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti;***

(ii) ***oneri finanziari;***

(iii) ***rendimento atteso delle attività a servizio del piano;***

(iv) ***rendimento previsto sugli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A;***

(v) ***utili e perdite attuariali;***

(vi) ***costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate; ed***

(vii) ***effetto di qualsiasi riduzione o estinzione;***

(g) ***il rendimento effettivo delle attività a servizio del piano, così come il rendimento effettivo degli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104 A; e***

(h) ***le principali ipotesi attuariali utilizzate alla data di riferimento del bilancio, includendo, se ricorrono le condizioni:***

(i) ***i tassi di sconto;***

(ii) ***i tassi di rendimento attesi delle attività a servizio del piano per gli esercizi presentati in bilancio;***

N. 19

(iii) ***i tassi di rendimento attesi, con riferimento agli esercizi presentati in bilancio, degli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104 A;***

(iv) ***i tassi attesi di incrementi retributivi (e di variazioni di un indice o di altre variabili specificate nelle condizioni formali o implicite di un piano come base per i futuri incrementi di benefici);***

(v) ***i tassi tendenziali dei costi per assistenza medica; e***

(vi) ***eventuali altre ipotesi attuariali significative utilizzate.***

L'impresa deve indicare ciascuna ipotesi attuariale in termini assoluti (per esempio, come percentuale assoluta) e non come una differenza tra percentuali diverse o altre variabili.

121. Il paragrafo 120(b) richiede una descrizione generale del tipo di piano. Una descrizione di questo genere distingue, per esempio, i piani pensionistici basati su un'unica retribuzione (una retribuzione forfettaria) dai piani pensionistici basati sull'ultima retribuzione e dai piani medici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Non sono richiesti ulteriori dettagli.

122. Quando l'impresa ha più di un piano a benefici definiti, le informazioni integrative possono essere presentate in forma aggregata, separatamente per ciascun piano o nei raggruppamenti considerati più utili. Può essere utile distinguere i raggruppamenti in base:

(a) alla localizzazione geografica dei piani, per esempio distinguendo i piani nazionali da quelli esteri; o

(b) alla possibilità che i piani abbiano gradi di rischio molto differenti, per esempio distinguendo i piani pensionistici basati su una retribuzione fissa dai piani pensionistici basati sull'ultima retribuzione e da piani medici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

Quando l'impresa presenta le informazioni integrative in forma aggregata per un insieme di piani, tali informazioni devono essere fornite sotto forma di medie ponderate o di intervalli relativamente ristretti.

123. Il paragrafo 30 prevede informazioni integrative aggiuntive sui piani a benefici definiti comuni a più aziende che sono trattati come se fossero piani a contribuzione definita.

124. Laddove richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve presentare informazioni relative a:

(a) operazioni fra società del gruppo con piani a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro; e

(b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro per il personale direttivo.

125. Laddove richiesto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, l'impresa deve fornire informazioni integrative sulle passività potenziali derivanti da obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

ALTRI BENEFICI A LUNGO TERMINE

126. I benefici a lungo termine diversi includono, per esempio:

(a) assenze a lungo termine retribuite quali permessi legati all'anzianità di servizio o disponibilità di periodi sabbatici;

(b) anniversari o altri benefici a lungo termine;

(c) benefici a lungo termine per invalidità;

(d) compartecipazione agli utili e incentivi da corrispondere dopo dodici mesi o più dopo la chiusura dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno prestato la loro attività; e

(e) retribuzione differita corrisposta dodici mesi o più dopo la conclusione dell'esercizio nel quale è stata guadagnata.

N. 19

127. La valutazione degli altri benefici a lungo termine non presenta, di solito, lo stesso grado di incertezza della valutazione dei benefici successivi al rapporto di lavoro. Inoltre, l'introduzione, o le modifiche di altri benefici a lungo termine determina di rado un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate di entità significativa. Per queste ragioni, il presente Principio richiede un metodo semplificato di contabilizzazione di tali benefici. Questo metodo differisce dalla contabilizzazione richiesta per i benefici successivi al rapporto di lavoro per i seguenti aspetti:

(a) gli utili e le perdite attuariali devono essere rilevati immediatamente e non è utilizzato alcun «corridoio»; e

(b) l'intero costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate deve essere rilevato immediatamente.

Rilevazione e valutazione

128. ***L'ammontare rilevato come passività per gli altri benefici a lungo termine deve essere rappresentato dal totale netto degli ammontari seguenti:***

(a) ***il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti alla data di riferimento del bilancio (vedere paragrafo 64);***

(b) ***dedotto il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio delle attività a servizio del piano (se esistono) al di fuori delle quali le obbligazioni devono essere estinte direttamente (vedere paragrafi 102-104).***

Per determinare il valore della passività, l'impresa deve applicare i paragrafi da 49 a 91, escludendo i paragrafi 54 e 61. L'impresa deve applicare il paragrafo 104 A per contabilizzare e valutare qualsiasi diritto di rimborso.

129. ***Per gli altri benefici a lungo termine, l'impresa deve contabilizzare l'ammontare netto dei seguenti ammontari come costo o (secondo il paragrafo 58) come provento, a meno che e nella misura in cui un altro Principio contabile internazionale ne richieda o consenta l'inclusione nel costo di un'attività:***

(a) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 63-91);***

(b) ***gli oneri finanziari (vedere paragrafo 82);***

(c) ***il rendimento atteso di eventuali attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107) e di qualsiasi diritto di rimborso rilevati come attività (vedere paragrafo 104 A);***

(d) ***gli utili e le perdite attuariali, che devono essere rilevati tutti immediatamente;***

(e) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, che deve essere rilevato tutto immediatamente; e***

(f) ***l'effetto di eventuali riduzioni o estinzioni (vedere paragrafi 109 e 110).***

130. L'invalidità permanente è un esempio di altri benefici a lungo termine per i dipendenti. Se il livello del beneficio dipende dalla anzianità lavorativa, l'obbligazione sorge man mano che l'attività lavorativa è prestata. La valutazione del valore di quella obbligazione deve riflettere la probabilità che il pagamento venga richiesto e la durata nel quale si ritiene il pagamento dovrà essere effettuato. Se il livello del beneficio è il medesimo per ogni dipendente invalido senza tener conto dell'anzianità di servizio, il costo atteso di quei benefici deve essere rilevato al manifestarsi dell'evento che causa l'invalidità permanente.

Informazioni integrative

131. Nonostante il presente Principio non preveda informazioni integrative in merito agli altri benefici a lungo termine, esse possono essere richieste da altri Principi contabili internazionali, per esempio nel caso in cui il costo derivante da tali benefici è di tale dimensione, natura o incidenza che la sua conoscenza è rilevante per comprendere il risultato economico d'esercizio (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). L'impresa deve fornire informazioni sugli altri benefici a lungo termine riservati ad alcuni membri del personale direttivo se richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate.

N. 19

BENEFICI DOVUTI AI DIPENDENTI PER LA CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

132. Il presente Principio tratta i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro distintamente dagli altri benefici per i dipendenti per il fatto che l'evento che dà origine all'obbligazione è la cessazione del rapporto di lavoro piuttosto che l'esistenza di tale rapporto.

Rilevazione

133. ***L'impresa deve rilevare i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro come passività e costo quando, e solo quando, essa è impegnata, in modo comprovabile, a:***

(a) ***interrompere il rapporto di lavoro di un dipendente o di gruppo di dipendenti prima del normale pensionamento; o***

(b) ***erogare benefici per la cessazione del rapporto di lavoro a seguito di una proposta per incentivare dimissioni volontarie per esuberi.***

134. ***L'impresa è impegnata, in modo comprovabile, a concludere il rapporto di lavoro quando, e solo quando, essa ha un piano formale dettagliato relativo al licenziamento (estinzione del rapporto di lavoro) e non ha possibilità di recesso realistiche. Il piano dettagliato deve includere, almeno:***

(a) ***la localizzazione, la funzione, e il numero approssimativo di dipendenti il cui rapporto di lavoro deve essere interrotto;***

(b) ***i benefici per la cessazione del rapporto di lavoro per ogni mansione o funzione lavorativa; e***

(c) ***i tempi in cui il piano sarà realizzato. L'attuazione del piano deve iniziare appena possibile e il periodo di tempo per completare il piano deve essere tale da rendere poco probabili significativi cambiamenti del piano.***

135. L'impresa può essere impegnata, dalla legislazione, da accordi contrattuali o di altra natura con i dipendenti o i loro rappresentanti o da un'obbligazione implicita basata sulla prassi aziendale, sulle consuetudini o sulla volontà di comportarsi con equità, a erogare pagamenti (o altre indennità) ai dipendenti al momento della cessazione del rapporto lavorativo. Tali pagamenti rappresentano benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro. Tipicamente sono pagamenti in un'unica soluzione, ma talvolta includono anche:

(a) miglioramenti dei benefici previdenziali o di altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, o indirettamente attraverso un piano di benefici per i dipendenti o direttamente; e

(b) lo stipendio fino alla fine di un periodo di preavviso stabilito se il dipendente non svolge altre prestazioni che portano benefici economici all'impresa.

136. Alcuni benefici per i dipendenti sono dovuti indipendentemente dai motivi della cessazione del rapporto di lavoro del dipendente. Il pagamento di tali benefici è certo (soggetto a eventuali condizioni per l'acquisizione del diritto o eventuali requisiti minimi di anzianità di servizio) ma è incerto il momento del pagamento. Nonostante tali benefici siano definiti in alcuni Paesi come benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, o gratifiche per la cessazione del rapporto di lavoro, essi rappresentano benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, piuttosto che benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e l'impresa deve contabilizzarli come tali (benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro). Alcune imprese erogano minori benefici per le dimissioni volontarie richieste dal dipendente (in sostanza, un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro) rispetto a quelli erogati per l'interruzione non volontaria richiesta dall'impresa. Il beneficio dovuto per la conclusione non volontaria rappresenta un beneficio dovuto per la cessazione del rapporto di lavoro.

137. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro non procurano all'impresa benefici economici futuri e sono contabilizzati immediatamente come costo.

138. Quando l'impresa contabilizza i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, può anche dover contabilizzare una riduzione dei benefici previdenziali o di altri benefici per i dipendenti (vedere paragrafo 109).

N. 19

Valutazione

139. ***Quando i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono dovuti più di 12 mesi dopo la data di riferimento del bilancio, essi devono essere attualizzati utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 78.***

140. ***Nel caso di un'offerta formulata (dall'impresa) per incentivare le dimissioni volontarie, la valutazione dei benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro deve basarsi sul numero di dipendenti che si prevede accetteranno l'offerta.***

Informazioni integrative

141. Quando il numero di dipendenti che accetteranno un'offerta di benefici per la cessazione del rapporto di lavoro è incerto si è in presenza di una passività potenziale. Come richiesto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, l'impresa deve fornire informazioni integrative sulla passività potenziale a meno che la possibilità di un'uscita di risorse per l'adempimento sia remota.

142. Come richiesto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, l'impresa deve presentare le informazioni sulla natura e sull'ammontare di un costo se è di tale entità, natura o incidenza che la sua indicazione è importante per comprendere il risultato economico dell'esercizio. I benefici ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro possono comportare un costo per il quale è necessario fornire informazioni integrative al fine di osservare tale disposizione.

143. Nei casi previsti dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve fornire informazioni integrative sui benefici ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro per alcuni membri del personale direttivo.

BENEFICI RETRIBUTIVI SOTTO FORMA DI PARTECIPAZIONE AL CAPITALE

144. I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale comprendono:

(a) azioni, diritti di opzione e altri strumenti rappresentativi di capitale, offerti ai dipendenti a un valore inferiore al fair value (valore equo) al quale quegli strumenti sarebbero offerti a un terzo; e

(b) pagamenti monetari il cui ammontare dipenderà dal prezzo di mercato futuro delle azioni emesse dall'impresa che redige il bilancio.

Rilevazione e valutazione

145. Il presente Principio non specifica le disposizioni per la contabilizzazione e valutazione dei benefici ai dipendenti sotto forma di partecipazione al capitale.

Informazioni integrative

146. L'informativa richiesta di seguito ha lo scopo di consentire agli utilizzatori del bilancio di valutare l'effetto dei benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale sulla situazione finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari dell'impresa. I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale possono avere effetto:

(a) sulla situazione finanziaria dell'impresa richiedendo che essa emetta strumenti finanziari rappresentativi di capitale o converta strumenti finanziari, per esempio quando dipendenti, o piani di retribuzione dei dipendenti, hanno diritti di opzione o hanno soddisfatto parzialmente le disposizioni di assegnazione che daranno loro il diritto di acquisire diritti di opzione nel futuro; e

(b) sul risultato economico e sui flussi finanziari dell'impresa riducendo l'ammontare delle disponibilità liquide o di altri benefici per i dipendenti che l'impresa deve corrispondere ai dipendenti in cambio delle loro prestazioni lavorative.

N. 19

147. ***L'impresa deve indicare:***

(a) ***la natura e le condizioni (inclusa ogni disposizione per l'attribuzione del diritto) dei piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;***

(b) ***i principi contabili per i piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;***

(c) ***gli importi contabilizzati in bilancio per i piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;***

(d) ***il numero e le condizioni (inclusi, se ne ricorrono le condizioni, i dividendi e i diritti di voto, i diritti di conversione, le date di esercizio, il prezzo di esercizio e le date di scadenza) degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale dell'impresa detenuti dai piani di distribuzione di azioni per i dipendenti (e, nel caso di diritti di opzione, dai dipendenti) all'inizio e alla fine dell'esercizio. Deve essere precisata la misura in cui i diritti dei dipendenti a quegli strumenti finanziari sono acquisiti all'inizio e alla fine dell'esercizio;***

(e) ***il numero e le condizioni (inclusi, se ne ricorrono le condizioni, i diritti di voto e i dividendi, i diritti di conversione, le date di esercizio, il prezzo di esercizio e le date di scadenza) degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa per i piani di distribuzione di azioni o per i dipendenti (o degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale proprio dell'impresa distribuiti ai dipendenti dai piani di distribuzione di azioni per i dipendenti) durante l'esercizio e il fair value (valore equo) dell'eventuale corrispettivo erogato ai dipendenti dai piani di distribuzione di azioni a favore dei dipendenti;***

(f) ***il numero, le date di esercizio e i prezzi di esercizio dei diritti di opzione esercitati durante l'esercizio nell'ambito di piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;***

(g) ***il numero dei diritti di opzione detenuti da piani di distribuzione di azioni a favore dei dipendenti, o detenuti dai dipendenti nell'ambito di tali piani, scaduti nell'esercizio;***

(h) ***l'ammontare, e le condizioni principali, di eventuali prestiti o garanzie concesse dall'impresa che redige il bilancio a, o nell'interesse dei, piani di distribuzione di azioni per i dipendenti.***

148. ***L'impresa deve indicare anche:***

(a) ***il fair value (valore equo), all'inizio e al termine dell'esercizio, degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale proprio (diversi da diritti di opzione) dell'impresa detenuti da piani di distribuzione di azioni per i dipendenti; e***

(b) ***il fair value (valore equo), alla data di emissione, degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale proprio dell'impresa (diversi da diritti di opzione) emessi, durante l'esercizio, dall'impresa a favore di piani di distribuzione di azioni per i dipendenti o emessi per i dipendenti da piani di distribuzione di azioni.***

Se non è possibile determinare il fair value (valore equo) degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale (diversi da diritti di opzione), deve essere indicata tale impossibilità.

149. Quando l'impresa ha più di un piano di distribuzione di azioni per i dipendenti, le informazioni devono essere fornite in forma aggregata, distintamente per ciascun piano o nei raggruppamenti considerati più utili per valutare le obbligazioni dell'impresa a emettere strumenti finanziari rappresentativi di capitale secondo tali piani e le loro variazioni nell'esercizio corrente. Tali raggruppamenti possono distinguere, per esempio, l'area geografica di appartenenza dall'anzianità di servizio relativa ai gruppi di dipendenti che partecipano al piano. Quando l'impresa presenta le informazioni integrative in forma aggregata per un insieme di piani, esse devono essere presentate sotto forma di medie ponderate o di intervalli relativamente ristretti.

150. Quando l'impresa ha emesso diritti di opzione per i dipendenti, o a favore di piani retributivi, le informazioni integrative possono essere fornite in forma aggregata o con riferimento ai raggruppamenti considerati più utili per valutare il numero e i tempi (le caratteristiche temporali) delle azioni che possono essere emesse e le disponibilità monetarie che ne possono derivare. Per esempio, può essere utile distinguere opzioni che sono «a valore intrinseco negativo» (se il prezzo di esercizio eccede il prezzo corrente di mercato) da opzioni che hanno «valore intrinseco positivo» (se il prezzo corrente di mercato eccede il prezzo di esercizio). Può essere utile, inoltre, presentare le informazioni integrative in raggruppamenti che non aggreghino opzioni con un ampio intervallo di prezzi o date di esercizio.

N. 19

151. Le indicazioni richieste dai paragrafi 147 e 148 hanno lo scopo di rispondere alle finalità del presente Principio. Per soddisfare le disposizioni dello IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, possono essere necessarie altre informazioni se l'impresa:

(a) eroga benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale al personale direttivo;

(b) eroga benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale della controllante dell'impresa; o

(c) effettua operazioni fra parti correlate con piani retribuitivi sotto forma di partecipazione al capitale.

152. In assenza di specifiche disposizioni per la contabilizzazione e la valutazione di piani di distribuzione di azioni per i dipendenti, sono utili per gli utilizzatori del bilancio le informazioni sul fair value (valore equo) degli strumenti finanziari dell'impresa che redige il bilancio utilizzato in tali piani. Tuttavia, il presente Principio non richiede che l'impresa indichi il fair value (valore equo) dei diritti di opzione per il fatto che non c'è consenso sul modo di determinare tale valore.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

153. Questa sezione illustra il trattamento contabile transitorio per i piani a benefici definiti. Quando l'impresa adotta per la prima volta il presente Principio per gli altri benefici per i dipendenti, essa deve applicare lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

154. ***Alla prima applicazione del presente Principio l'impresa deve determinare la sua passività transitoria relativa a piani a benefici definiti a quella data nel seguente modo:***

(a) ***valore attuale dell'obbligazione (vedere paragrafo 64) alla data di adozione;***

(b) ***meno il fair value (valore equo), alla data di applicazione, delle attività a servizio del piano (se esistono) che devono essere utilizzate per l'estinzione diretta delle obbligazioni (vedere paragrafi 102-104);***

(c) ***meno l'eventuale costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate che, secondo il paragrafo 96, deve essere contabilizzato negli ultimi esercizi.***

155. ***Se la passività transitoria è superiore alla passività che sarebbe stata rilevata alla stessa data secondo i principi contabili adottati in precedenza dall'impresa, l'impresa deve decidere in modo irrevocabile di contabilizzare quell'incremento come parte della sua passività a benefici definiti secondo il paragrafo 54:***

(a) ***immediatamente, secondo lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili; o***

(b) ***come costo con un criterio a quote costanti in un periodo massimo di cinque anni a partire dalla data di adozione. Se l'impresa sceglie l'opzione (b), essa deve:***

(i) ***tener conto del limite indicato nel paragrafo 58(b) per determinare il valore di ogni attività contabilizzata nello stato patrimoniale;***

(ii) ***indicare, a ogni data di riferimento del bilancio: (1) l'ammontare dell'incremento non contabilizzato; e (2) l'ammontare rilevato nell'esercizio corrente;***

(iii) ***limitare la contabilizzazione degli utili attuariali successivi (ma non del costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate negativo) come segue: se un utile attuariale deve essere contabilizzato secondo i paragrafi 92 e 93, l'impresa deve rilevare quell'utile attuariale solo nella misura in cui gli utili netti attuariali complessivi non contabilizzati (prima della rilevazione contabile di quell'utile attuariale) eccedono la parte non contabilizzata della passività transitoria; e***

(iv) ***includere la parte correlata della passività provvisoria non rilevata nella determinazione dell'eventuale successivo utile o perdita relativa all'estinzione o riduzione.***

Se la passività transitoria è minore della passività che sarebbe stata rilevata alla stessa data applicando i principi contabili seguiti dall'impresa in precedenza, l'impresa deve rilevare quel decremento immediatamente secondo quanto previsto dallo IAS 8.

156. Nel momento in cui è adottato il presente Principio, l'effetto della variazione dei principi contabili deve includere tutti gli utili e le perdite attuariali sorti negli esercizi precedenti anche se ricadono nel «corridoio» del 10 % indicato nel paragrafo 92.

Esempio illustrativo del contenuto dei paragrafi da 154 a 156

Il 31 dicembre 1998, lo stato patrimoniale dell'impresa riporta una passività pensionistica di 100. L'impresa adotta il Principio a partire dal 1º gennaio 1999, quando il valore attuale dell'obbligazione calcolato in base alle disposizioni del Principio è 1 300 e il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano è 1 000. Il 1º gennaio 1993, l'impresa aveva incrementato i trattamenti pensionistici (costo per benefici non acquisiti: 160; periodo medio rimanente fino alla data di acquisizione: 10 anni).

L'effetto transitorio è il seguente:

Valore attuale dell'obbligazione	1 300
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano	(1 000)
Dedotto: costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate da rilevare negli ultimi esercizi ($160 \times {}^{4}/_{10}$)	(64)
Passività transitoria	236
Passività già rilevata	100
Incremento della passività	136

L'impresa può scegliere di rilevare l'incremento di 136 immediatamente o in un periodo massimo di cinque anni. La scelta è irrevocabile.

Il 31 dicembre 1999, il valore attuale dell'obbligazione secondo il presente Principio è 1 400 e il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano è 1 050. Gli utili attuariali netti cumulati non rilevati dalla data di adozione del Principio sono 120. La vita lavorativa attesa media rimanente dei dipendenti che partecipano al piano era di otto anni. L'impresa ha adottato un criterio di rilevazione di tutti gli utili e le perdite attuariali immediatamente come consentito dal paragrafo 93.

L'effetto della limitazione del paragrafo 155(b)(iii) è il seguente.

Utili attuariali netti cumulativi non rilevati	120
Parte non rilevata della passività provvisoria ($136 \times {}^{4}/_{5}$)	(109)
Utile massimo iscrivibile (paragrafo 155(b)(iii))	11

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

157. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva, a eccezione delle indicazioni dei paragrafi 159 e 159A. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio ai benefici pensionistici a partire dai bilanci degli esercizi con inizio precedente il 1º gennaio 1999, l'impresa deve rendere noto che ha applicato il presente Principio in sostituzione dello IAS 19, Costi di previdenza, approvato nel 1993.***

158. Il presente Principio contabile sostituisce lo IAS 19, Costi di previdenza, approvato nel 1993.

159. ***Le seguenti disposizioni entrano in vigore dai bilanci annuali*** [2] ***degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva:***

(a) ***la definizione modificata di attività a servizio del piano nel paragrafo 7 e le definizioni correlate di attività detenute da un fondo per benefici a lungo termine per i dipendenti e da polizze assicurative che soddisfano le condizioni richieste; e***

[2] Il paragrafo 159A fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con la più esplicita terminologia adottata nel 1998 per riportare le date di entrata in vigore. Il paragrafo 157 si riferisce ai «bilanci».

N. 20

(b) ***i requisiti di contabilizzazione e valutazione per i rimborsi nei paragrafi 104A, 128 e 129 e le relative informazioni integrative nei paragrafi 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) e 120(h)(iii).***

È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'applicazione anticipata ha effetti sul bilancio, l'impresa deve indicare tale circostanza.

159A. ***La modifica apportata al paragrafo 58A entra in vigore a partire dai bilanci annuali*** [3] ***degli esercizi con inizio dal 31 maggio 2002. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'applicazione anticipata incide sui risultati di bilancio, l'impresa deve evidenziare tale fatto.***

160. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, si applica nei casi in cui l'impresa modifica i suoi principi contabili per riflettere i cambiamenti indicati nei paragrafi 159 e 159A. Nell'applicare tali cambiamenti retrospettivamente, come richiesto sia dal trattamento contabile di riferimento sia dal trattamento contabile alternativo consentito, l'impresa tratta tali cambiamenti come se li avesse adottati nello stesso momento in cui sono state adottate le altre disposizioni del presente Principio.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 20 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio approvato originariamente dal Board nel novembre 1982. Esso è presentato con la impostazione rivista nella forma adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato il paragrafo 11. Il testo così modificato entra in vigore a partire dal momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

Nel gennaio 2001 lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 2. Il testo così modificato entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 20:

— SIC-10: Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione alle attività operative.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-6
Contributi pubblici	7-33
Contributi pubblici non monetari	23
Presentazione in bilancio dei contributi in conto capitale	24-28
Presentazione in bilancio dei contributi in conto esercizio	29-31
Restituzione dei contributi pubblici	32-33

[3] Il paragrafo 159A fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con la più esplicita terminologia adottata nel 1998 per riportare le date di entrata in vigore. Il paragrafo 157 si riferisce ai «bilanci».

N. 20

Assistenza pubblica	34-38
Informazioni integrative	39
Disposizioni transitorie	40
Data di entrata in vigore	41

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione e l'informativa dei contributi pubblici e per l'informativa riguardante gli altri tipi di assistenza pubblica.***

2. Il presente Principio non tratta:

   (a) i problemi particolari che sorgono nella contabilizzazione dei contributi pubblici nei bilanci che riflettano gli effetti dei cambiamenti dei prezzi o nelle informazioni integrative di natura analoga;

   (b) l'assistenza pubblica che è fornita a un'impresa sotto forma di benefici che si manifestino nella determinazione del reddito imponibile o nella commisurazione delle imposte dovute (quali esenzioni dalle imposte sul reddito, crediti d'imposta sugli investimenti, ammortamenti accelerati e riduzioni delle aliquote delle imposte sul reddito);

   (c) la partecipazione pubblica alla proprietà dell'impresa;

   (d) i contributi pubblici trattati dallo IAS 41, Agricoltura.

DEFINIZIONI

3. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio contabile con i significati indicati:***

   Con il termine pubblico si fa riferimento al governo, a enti governativi e ad analoghi enti locali, nazionali o internazionali.

   L'assistenza pubblica è l'azione intrapresa da enti pubblici per fornire a un'impresa, o a una categoria di imprese che soddisfano certi requisiti, uno specifico beneficio economico. Per la finalità del presente Principio l'assistenza pubblica non comprende i benefici forniti solo indirettamente tramite azioni che modifichino le condizioni economiche generali, quali la realizzazione di infrastrutture in aree in via di sviluppo o l'introduzione di ostacoli ai concorrenti dell'impresa.

   I contributi pubblici sono quelli che si manifestano sotto forma di trasferimenti di risorse a un'impresa a condizione che questa abbia rispettato, o si impegni a rispettare, certe condizioni relative alle sue attività operative. Sono escluse quelle forme di assistenza pubblica alle quali non può ragionevolmente essere associato un valore e le operazioni con gli enti pubblici che non possono essere distinte dalle normali attività commerciali dell'impresa [1]***.***

   I contributi in conto capitale sono quelli per il cui ottenimento è condizione essenziale che l'impresa acquisti, costruisca o comunque acquisisca attività immobilizzate. Possono essere previste anche ulteriori condizioni che delimitino il tipo o la localizzazione dei beni o i periodi nel corso dei quali essi devono essere acquistati o posseduti.

[1] Si veda anche SIC 10: Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione alle attività operative.

N. 20

I contributi in conto esercizio sono i contributi pubblici diversi da quelli in conto capitale.

I finanziamenti a fondo perduto sono i prestiti per i quali il finanziatore si impegna, in presenza di condizioni stabilite, a rinunciare al rimborso.

Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

4. L'assistenza pubblica assume forme diverse variando sia per ciò che riguarda la natura dell'assistenza prestata sia per le condizioni alle quali essa è sottoposta. Lo scopo dell'assistenza può essere quello di incentivare l'impresa a intraprendere un'attività che non svolgerebbe se mancasse l'assistenza.

5. L'ottenimento di assistenza pubblica da parte dell'impresa può essere rilevante per la preparazione del bilancio per due motivi. In primo luogo, se sono state trasferite risorse, deve essere trovato un metodo adeguato per contabilizzare tale trasferimento. In secondo luogo è opportuno fornire un'indicazione del beneficio che l'impresa ha tratto da tale assistenza durante il periodo considerato. Questo agevola il confronto tra il bilancio di un'impresa con quelli degli esercizi precedenti e con altre imprese.

6. I contributi pubblici vengono talvolta indicati con altri nomi quali sussidi, sovvenzioni o incentivi.

CONTRIBUTI PUBBLICI

7. ***I contributi pubblici, inclusi i contributi non monetari valutati al fair value (valore equo), non devono essere rilevati finché non esista una ragionevole certezza che:***

   (a) ***l'impresa rispetterà le condizioni previste; e***

   (b) ***i contributi saranno ricevuti.***

8. Un contributo pubblico non può essere rilevato finché non esiste una ragionevole certezza che l'impresa rispetterà le condizioni previste, e che il contributo sarà ricevuto. La riscossione di un contributo non fornisce, di per sé, la prova definitiva che le condizioni connesse al contributo siano state, o saranno, rispettate.

9. Il modo in cui un contributo è ricevuto non influisce sul metodo contabile da adottare per rilevarlo. Quindi un contributo deve essere contabilizzato nello stesso modo sia che esso sia ricevuto sotto forma di disponibilità liquide, sia come riduzione di una passività nei confronti dell'ente pubblico.

10. Un finanziamento a fondo perduto da parte di enti pubblici deve essere trattato come contributo pubblico quando c'è una ragionevole sicurezza che l'impresa rispetterà le condizioni per la rinuncia al rimborso del prestito.

11. Una volta che un contributo pubblico è stato contabilizzato, le eventuali passività e attività potenziali devono essere trattate secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

12. ***I contributi pubblici devono essere imputati come provento, con un criterio sistematico, negli esercizi necessari a contrapporli ai costi correlati che il contributo intende compensare. Essi non devono essere accreditati direttamente al patrimonio netto.***

13. Esistono due sistemi generali per il trattamento contabile dei contributi pubblici: il metodo patrimoniale, per il quale un contributo è accreditato direttamente al patrimonio netto, e il metodo del reddito, per il quale un contributo è rilevato come provento in uno o più esercizi.

14. Per i sostenitori del metodo patrimoniale:

   (a) i contributi pubblici sono un mezzo di finanziamento e devono essere trattati come tali nello stato patrimoniale piuttosto che transitare attraverso il conto economico per compensare le voci di costo che essi finanziano. Dato che non è previsto alcun rimborso, essi dovrebbero essere accreditati direttamente al patrimonio netto; e

(b) non è corretto rilevare i contributi pubblici nel conto economico, dato che essi non costituiscono reddito ma rappresentano un incentivo fornito da un ente pubblico senza che siano sostenuti i costi relativi.

15. Le argomentazioni a favore del metodo del reddito sono le seguenti:

(a) dato che i contributi pubblici derivano da una fonte differente dagli azionisti, essi non devono essere accreditati direttamente al patrimonio netto ma devono essere rilevati come proventi negli esercizi appropriati;

(b) i contributi pubblici sono raramente senza controprestazioni. L'impresa li ottiene attraverso il rispetto di certe condizioni insieme all'adempimento delle obbligazioni previste. Essi devono, perciò, essere rilevati come provento in corrispondenza con i costi a essi riferibili che il contributo intende compensare; e

(c) dato che le imposte sul reddito e le altre imposte sono oneri che partecipano alla determinazione del reddito, è logico rilevare nel conto economico anche i contributi pubblici, che sono una estensione delle politiche fiscali.

16. Per il metodo del reddito è fondamentale che i contributi pubblici siano rilevati come proventi, con un criterio sistematico e razionale, negli esercizi pertinenti al fine di contrapporli ai costi a essi riferibili. La rilevazione dei contributi pubblici come provento al momento della riscossione non rispetta l'assunzione della competenza (vedere IAS 1, Presentazione del bilancio) e potrebbe essere accettata solo nel caso in cui non esista un criterio per ripartire il contributo a esercizi differenti da quello nel quale esso è stato ricevuto.

17. Nella maggior parte dei casi gli esercizi nei quali l'impresa deve rilevare i costi o le spese relative a un contributo pubblico sono facilmente determinabili e, perciò, i contributi riferibili a spese specifiche devono essere rilevati come proventi nello stesso esercizio della spesa relativa. Analogamente, i contributi relativi a beni ammortizzabili sono solitamente rilevati come proventi negli esercizi nei quali è addebitato l'ammortamento di quei beni e nella medesima proporzione.

18. I contributi relativi a beni non ammortizzabili possono richiedere anche l'adempimento di certe condizioni e dovrebbero perciò essere rilevati come proventi negli esercizi nei quali viene sostenuto il costo per adempiere alle condizioni previste. Per esempio, la concessione a titolo di contributo di un terreno può essere condizionata alla costruzione di un edificio nel luogo stesso e può essere corretto rilevarla come provento durante la vita utile dell'edificio.

19. I contributi sono, a volte, ricevuti come parte di un insieme di aiuti finanziari o fiscali al quale sono associate certe condizioni. In tali casi, è necessario porre attenzione nell'identificazione delle condizioni che danno origine ai costi e alle spese che determinano quali sono gli esercizi nei quali il contributo sarà realizzato. Può essere appropriato ripartire una parte del contributo con un criterio e un'altra parte con un criterio diverso.

20. ***Un contributo pubblico che sia riscuotibile come compensazione di spese e costi già sostenuti o con lo scopo di dare un immediato aiuto finanziario all'impresa senza che vi siano costi futuri a esso correlati deve essere rilevato come provento nell'esercizio nel quale esso diventa esigibile, come provento straordinario se ne ricorrono le condizioni (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili).***

21. In certi casi, un contributo pubblico può essere concesso al fine di fornire un aiuto finanziario immediato all'impresa piuttosto che come incentivo per sostenere spese specifiche. Tali contributi possono essere limitati a una singola impresa e possono non essere disponibili per un'intera categoria di beneficiari. Queste circostanze possono giustificare la rilevazione del contributo come provento nell'esercizio nel quale l'impresa matura il diritto a ottenerlo, come componente straordinario se ne ricorrono le condizioni, fornendo nelle note l'informativa necessaria per far sì che il suo effetto sia chiaramente compreso.

22. Un contributo pubblico può essere riscuotibile dall'impresa come compensazione per le spese e le perdite sostenute in un esercizio precedente. In questo caso il contributo deve essere imputato nella determinazione del reddito dell'esercizio nel quale esso diventa esigibile, come provento straordinario se ne ricorrono le condizioni, con un'informazione integrativa tale da assicurare che il suo effetto sia chiaramente compreso.

N. 20

Contributi pubblici non monetari

23. Un contributo pubblico può assumere la forma di un trasferimento di attività non monetarie, quali terreni o altre risorse, per l'utilizzo da parte dell'impresa. In queste circostanze, solitamente, si accerta il fair value (valore equo) dell'attività non monetaria e si contabilizza sia il contributo sia il bene a quel fair value (valore equo). Un modo alternativo che viene talvolta seguito è quello di registrare sia il contributo sia il bene a un valore simbolico.

Presentazione nel bilancio dei contributi in conto capitale

24. ***I contributi pubblici in conto capitale, inclusi i contributi non monetari valutati al fair value (valore equo), devono essere presentati nello stato patrimoniale iscrivendo il contributo come ricavo differito o come posta rettificativa del valore contabile del bene.***

25. Sono considerati accettabili due metodi di presentazione dei contributi (o della parte appropriata dei contributi) in conto capitale.

26. Il primo metodo prevede l'iscrizione del contributo come ricavo differito che deve essere imputato come provento con un criterio sistematico e razionale durante la vita utile del bene.

27. L'altro metodo detrae il contributo nella determinazione del valore contabile del bene. Il contributo è rilevato come provento durante la vita utile del bene ammortizzabile tramite la riduzione del costo dell'ammortamento.

28. L'acquisto di beni e la riscossione dei contributi relativi possono causare rilevanti movimenti nei flussi finanziari di un'impresa. Per questo motivo, e allo scopo di mostrare l'investimento lordo nei beni, tali movimenti sono spesso indicati come elementi distinti nel rendiconto finanziario, senza considerare se il contributo sia dedotto o no dal valore del bene relativo nella presentazione nello stato patrimoniale.

Presentazione nel bilancio dei contributi in conto esercizio

29. I contributi in conto esercizio sono, a volte, presentati come componente positivo nel conto economico, come voce distinta o all'interno di una voce generica quale «Altri proventi»; in alternativa, essi vengono dedotti dal costo correlato.

30. I sostenitori del primo metodo non ritengono corretta la compensazione tra proventi e costi, argomentando che la distinzione del contributo dal costo facilita il confronto con gli altri costi non correlati al contributo. Per i sostenitori del secondo metodo è da ritenere che quei costi non sarebbero stati sostenuti dall'impresa se questa non avesse ottenuto il contributo; perciò la presentazione dei costi senza compensarli con il contributo può essere fuorviante.

31. Entrambi i metodi per la presentazione dei contributi in conto esercizio sono ritenuti accettabili. L'indicazione del contributo può essere necessaria per una corretta comprensione del bilancio. È, di norma, corretta l'indicazione dell'effetto dei contributi su ciascuna voce di conto economico che deve essere riportata distintamente.

Restituzione dei contributi pubblici

32. ***Un contributo pubblico che diviene restituibile deve essere contabilizzato come revisione di una stima contabile (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). La restituzione di un contributo pubblico in conto esercizio deve, in primo luogo, essere attribuita all'eventuale ricavo differito non ammortizzato relativo al contributo. La parte della restituzione che residua, o l'intero ammontare della restituzione nel caso in cui non ci siano ricavi differiti, deve essere imputata immediatamente come costo. La restituzione di un contributo in conto capitale deve essere rilevata aumentando il valore contabile del bene o riducendo dall'ammontare rimborsabile il saldo dei ricavi differiti. L'ammortamento complessivo ulteriore che, qualora il contributo non fosse stato ottenuto, sarebbe stato rilevato fino a quel momento, deve essere rilevato immediatamente come costo.***

33. Le circostanze che danno luogo alla restituzione di un contributo in conto capitale possono richiedere di verificare il nuovo valore contabile del bene al fine di determinare se esso abbia subito una riduzione durevole di valore.

ASSISTENZA PUBBLICA

34. Alcune forme di assistenza pubblica alle quali non può essere ragionevolmente dato un valore e le operazioni condotte con enti pubblici che non sono distinguibili dalle normali operazioni commerciali dell'impresa sono escluse dalla definizione di contributi pubblici contenuta nel paragrafo 3.

35. La consulenza gratuita, tecnica o di marketing, e la prestazione di garanzie sono esempi di assistenza pubblica ai quali non può essere ragionevolmente associato un valore. Un esempio di assistenza che non può essere distinta dalle normali operazioni commerciali dell'impresa si ha quando la politica degli approvvigionamenti pubblici qualifica un'impresa come fornitrice, assorbendone parte delle vendite. Anche se il beneficio è evidente, ogni tentativo di distinguere le normali attività dell'azienda dall'assistenza pubblica sarebbe, con ogni probabilità, arbitrario.

36. La rilevanza del beneficio negli esempi sopra elencati può essere tale che è necessaria l'indicazione della natura, dell'ammontare e della durata dell'assistenza affinché il bilancio dell'impresa non sia fuorviante.

37. I prestiti a interesse zero, o molto basso, sono un tipo di assistenza pubblica ma il beneficio non è quantificato attraverso l'imputazione di interessi.

38. Nel presente Principio l'assistenza pubblica non comprende la realizzazione di infrastrutture per migliorare i trasporti pubblici e la rete di comunicazione e la messa a disposizione, per l'intera comunità locale e in forma permanente, di infrastrutture pubbliche quali acquedotti e impianti di irrigazione.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

39. ***Devono essere indicati i seguenti aspetti:***

(a) ***il principio contabile adottato per i contributi pubblici, inclusi i metodi di presentazione utilizzati nel bilancio;***

(b) ***la natura e l'ammontare dei contributi pubblici rilevati nel bilancio e l'indicazione delle altre forme di assistenza pubblica delle quali l'impresa ha beneficiato direttamente; e***

(c) ***le condizioni non rispettate e altre situazioni di incertezza relative all'assistenza pubblica che sia stata contabilizzata.***

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

40. ***L'impresa che adotti il presente Principio per la prima volta deve:***

(a) ***soddisfare, laddove appropriato, le prescrizioni di informativa da fornire; e***

(b) ***alternativamente:***

(i) ***rettificare il suo bilancio per il cambiamento di principio contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili; o***

(ii) ***applicare le disposizioni contabili del presente Principio solo ai contributi, o alle parti di contributi, spettanti, o rimborsabili, dopo la data di entrata in vigore del Principio.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

41. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1984 o da data successiva.***

N. 21

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 21 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 21, Contabilizzazione degli effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere, ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.

Lo IAS 21 non tratta la contabilizzazione delle operazioni di copertura per gli elementi espressi in valuta estera (fatta eccezione per gli elementi che coprono un investimento netto in un'entità estera). Lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, tratta tale argomento.

Nel 1998, il paragrafo 2 dello IAS 21 è stato modificato per inserire il riferimento allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

Nel 1999, il paragrafo 46 è stato modificato per sostituire i riferimenti allo IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio, con i riferimenti allo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 21:

— SIC-7: Introduzione dell'euro; e

— SIC-11: Valute estere — Capitalizzazione delle perdite derivanti da drastiche svalutazioni della valuta;

— SIC-19: Moneta di conto — Misurazione e presentazione del bilancio secondo gli IAS 21 e 29;

— SIC-30: Moneta di conto — Conversione dalla moneta di misurazione a quella di presentazione.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7
Operazioni in valuta estera	8-22
Rilevazione iniziale	8-10
Esposizione in bilancio alle date successive	11-12
Rilevazione delle differenze di cambio	13-22
Investimento netto in un'entità estera	17-19
Trattamento contabile alternativo consentito	20-22
Bilancio delle gestioni estere	23-40
Classificazione delle gestioni estere	23-26
Gestioni estere che sono parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio	27-29
Entità estere	30-38
Dismissione di un'entità estera	37-38

N. 21

Cambiamenti nella classificazione di una gestione estera	39-40
Variazioni dei cambi delle valute estere in tutti i casi esaminati	41
Effetti fiscali delle differenze cambio	41
Informazioni integrative	42-47
Disposizioni transitorie	48
Data di entrata in vigore	49

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

L'impresa può svolgere attività sull'estero in due modi. Essa può effettuare operazioni in valute estere o avere una gestione all'estero. Al fine di includere le operazioni in valuta estera e le gestioni estere nel bilancio dell'impresa, le operazioni devono essere espresse nella moneta di conto dell'impresa stessa e il bilancio della gestione estera deve essere convertito nella moneta di conto dell'impresa che redige il bilancio.

I problemi principali nella contabilizzazione di operazioni in valuta estera e di gestioni estere sono quelli di stabilire il tasso di cambio da utilizzare e come rilevare in bilancio l'effetto contabile delle variazioni dei cambi delle valute estere.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato:***

   (a) ***nella contabilizzazione di operazioni in valuta estera; e***

   (b) ***nella conversione del bilancio di gestioni estere che sono incluse nel bilancio dell'impresa per mezzo del consolidamento, del consolidamento proporzionale o del metodo del patrimonio netto*** [1]**.**

2. Il presente Principio non tratta la contabilizzazione delle operazioni di copertura del rischio su cambi di voci in valuta estera, tranne la classificazione delle differenze cambio derivanti da una passività in valuta estera contabilizzata come copertura di un investimento netto in un'entità estera. Altri aspetti della contabilizzazione della copertura del rischio su cambio, inclusi i principi per l'impiego della contabilizzazione di copertura, sono trattati nello IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

3. Il presente Principio sostituisce lo IAS 21, Contabilizzazione degli effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere, approvato nel 1983.

4. Il presente Principio non precisa la valuta nella quale l'impresa deve presentare il proprio bilancio. Tuttavia, di norma, l'impresa usa la valuta del Paese nel quale essa è domiciliata. Se essa utilizza una valuta differente, il presente Principio richiede che ne sia indicato il motivo. Il presente Principio richiede anche che sia indicato il motivo di qualsiasi cambiamento della moneta di conto adottata [2].

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-7: Introduzione dell'euro.

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-19: Moneta di conto — Misurazione e presentazione del bilancio secondo gli IAS 21 e 29.

N. 21

5. Il presente Principio non tratta la conversione del bilancio di un'impresa dalla sua moneta di conto a un'altra valuta, effettuata per facilitare gli utilizzatori abituati a quella valuta o per motivi analoghi ([3]).

6. Il presente Principio non tratta la presentazione nel rendiconto finanziario dei flussi finanziari derivanti da operazioni in valuta estera e la conversione dei flussi finanziari di una gestione estera (vedere IAS 7, Rendiconto finanziario).

DEFINIZIONI

7. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

La gestione estera è una controllata, una collegata, una joint venture o una stabile organizzazione dell'impresa che redige il bilancio, le cui attività sono situate o sono gestite in un Paese differente da quello dell'impresa che redige il bilancio.

L'entità estera è una gestione estera le cui attività non costituiscono parte integrante di quelle dell'impresa che redige il bilancio.

La moneta di conto è la valuta utilizzata nella redazione del bilancio d'esercizio.

La valuta estera è una valuta differente dalla moneta di conto dell'impresa.

Il tasso di cambio è il rapporto di cambio tra due valute.

La differenza di cambio è la differenza che deriva dal riportare lo stesso numero di unità di una valuta estera nella moneta di conto a differenti tassi di cambio.

Il tasso di chiusura è il tasso di cambio a pronti alla data di riferimento del bilancio.

L'investimento netto in un'entità estera è la quota del patrimonio netto di quella entità di pertinenza dell'impresa che redige il bilancio.

Gli elementi monetari sono le disponibilità liquide possedute e le attività e le passività che devono essere incassate o pagate in importi di denaro prefissati o determinabili.

Il fair value è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

Rilevazione iniziale

8. Un'operazione in valuta estera è un'operazione che è espressa, o che deve essere eseguita, in valuta estera, incluse le operazioni che sorgono quando l'impresa:

(a) compra o vende merci o servizi i cui prezzi sono espressi in valuta estera;

(b) prende a prestito o presta dei fondi e l'ammontare dovuto o da ricevere è espresso in valuta estera;

(c) diviene parte di un contratto in valuta estera non concluso; o

(d) altrimenti acquista o dismette dei beni, o sostiene o estingue delle passività, espresse in valuta estera.

([3]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-30: Moneta di conto — Conversione dalla moneta di misurazione a quella di presentazione.

9. ***Un'operazione in valuta estera deve essere registrata, al momento della rilevazione iniziale in moneta di conto, applicando all'importo in valuta estera il tasso di cambio tra la moneta di conto e la valuta estera in vigore alla data dell'operazione.***

10. Il tasso di cambio in vigore alla data dell'operazione è spesso indicato come tasso di cambio a pronti vista. Per motivi di praticità, è spesso utilizzato un tasso che approssima il tasso effettivo alla data dell'operazione, quale il tasso medio settimanale o mensile per tutte le operazioni in ciascuna valuta estera avvenute durante quel periodo. Tuttavia, se i tassi di cambio variano significativamente, l'impiego del tasso medio per un periodo è inattendibile.

Esposizione in bilancio alle date successive

11. ***A ogni data di riferimento del bilancio:***

(a) ***gli elementi monetari in valuta estera devono essere iscritti utilizzando il tasso di chiusura;***

(b) ***gli elementi non monetari valutati al costo storico espresso in valuta estera devono essere iscritti usando il tasso di cambio in essere alla data dell'operazione; e***

(c) ***gli elementi non monetari valutati al fair value (valore equo) espresso in valuta estera devono essere iscritti usando i tassi di cambio in essere al momento della determinazione del fair value (valore equo).***

12. Il valore contabile per una voce deve essere determinato secondo quanto previsto dal Principio applicabile. Per esempio, il valore di alcuni strumenti finanziari e di immobili, impianti e macchinari può essere determinato in base al fair value (valore equo) o al costo storico. Sia che il valore contabile sia determinato sulla base del costo storico sia del fair value (valore equo), gli ammontari così determinati, per elementi il cui valore è espresso in valuta estera, sono poi rilevati nella moneta di conto secondo quanto previsto dal presente Principio.

Rilevazione delle differenze di cambio

13. Nei paragrafi da 15 a 18 è esposto il trattamento contabile prescritto dal presente Principio riguardo alle differenze di cambio su operazioni in valuta estera. Questi paragrafi comprendono il trattamento contabile di riferimento per le differenze di cambio causate da drastiche svalutazioni o deprezzamenti di una valuta per i quali non esiste alcun mezzo pratico di copertura del rischio e che influiscono su passività che non possono essere estinte e che sorgono direttamente dalla recente acquisizione di beni fatturati in valuta estera. Il trattamento contabile alternativo consentito di tali differenze di cambio è esposto nel paragrafo 21.

14. Il presente Principio non tratta la contabilizzazione della copertura del rischio relativo a elementi in valuta estera tranne la classificazione delle differenze di cambio che derivano da una passività in valuta estera contabilizzata come copertura di un investimento netto in un'entità estera. Altri aspetti della contabilizzazione della copertura, incluse le modalità di utilizzo della contabilizzazione della copertura, sono trattati nello IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

15. ***Le differenze di cambio derivanti dal regolamento di elementi monetari o dalla rilevazione di elementi monetari dell'impresa a tassi differenti da quelli ai quali essi furono inizialmente registrati durante l'esercizio, o rilevati in bilanci precedenti, devono essere rilevate come provento o costo nell'esercizio nel quale esse si manifestano, con l'eccezione delle differenze di cambio trattate secondo quanto previsto dai paragrafi 17 e 19.***

16. Una differenza di cambio si verifica quando c'è una variazione nel tasso di cambio tra la data dell'operazione e la data del regolamento di un elemento monetario derivante da un'operazione in valuta estera. Quando l'operazione è regolata nello stesso periodo amministrativo nel quale essa è avvenuta, tutta la differenza di cambio deve essere rilevata in quell'esercizio. Tuttavia, quando l'operazione è regolata in un esercizio contabile successivo, la differenza di cambio rilevata in ciascun periodo fino a quello in cui avviene il regolamento è determinata dalla variazione nei tassi di cambio in quel periodo.

N. 21

Investimento netto in un'entità estera

17. ***Le differenze di cambio derivanti da un elemento monetario che, in sostanza, è parte dell'investimento netto dell'impresa in un'entità estera devono essere classificate nel patrimonio netto nel bilancio dell'impresa fino alla dismissione della partecipazione, momento dal quale devono essere rilevate come provento o come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 37.***

18. L'impresa può avere un elemento monetario da ricevere, o da pagare, nei confronti di un'entità estera. Un elemento il cui adempimento non è pianificato né è probabile che accada in un prevedibile futuro è, in sostanza, un incremento o una riduzione dell'investimento netto dell'impresa in quell'entità estera. Tali elementi monetari possono includere crediti o prestiti a lungo termine ma non includono crediti o debiti commerciali.

19. ***Le differenze di cambio derivanti da una passività in valuta estera contabilizzata come copertura del rischio dell'investimento netto dell'impresa in un'entità estera devono essere classificate nel patrimonio netto nel bilancio dell'impresa fino alla dismissione dell'investimento netto, momento dal quale devono essere rilevate come provento o come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 37.***

Trattamento contabile alternativo consentito

20. Il trattamento contabile di riferimento per le differenze di cambio trattate nel paragrafo 21 è esposto nel paragrafo 15.

21. ***Differenze di cambio possono sorgere da drastiche svalutazioni o deprezzamenti di una valuta per la quale non esistono mezzi pratici di copertura e che influiscono su passività che non possono essere estinte e che sorgono direttamente dall'acquisizione recente di un bene fatturato in valuta estera. Tali differenze di cambio devono essere incluse nel valore contabile del bene relativo, posto che il valore contabile rettificato non ecceda il minore tra il costo di sostituzione e il valore recuperabile dalla vendita o dall'uso del bene*** [4]**.**

22. Le differenze di cambio non possono essere incluse nel valore contabile di un bene quando l'impresa è in grado di estinguere o di coprire la passività in valuta estera che sorge con l'acquisto del bene. Tuttavia, le perdite di cambio sono parte dei costi direttamente attribuibili al bene quando la passività non può essere estinta e non ci sono mezzi pratici di copertura del rischio come avviene quando, in conseguenza di normative valutarie, c'è un ritardo nell'ottenimento di valuta estera. Perciò, con il trattamento contabile alternativo consentito, il costo di un bene fatturato in valuta estera è considerato come l'ammontare di moneta di conto che l'impresa, in definitiva, deve pagare per estinguere la passività che deriva direttamente dall'acquisto recente del bene.

BILANCIO DELLE GESTIONI ESTERE

Classificazione delle gestioni estere

23. Il metodo adottato per convertire il bilancio di una gestione estera dipende dal modo nel quale essa è finanziata e opera rispetto all'impresa che redige il bilancio. Per questo motivo, le gestioni estere sono classificate come «gestioni estere che sono parte integrante dell'attività dell'impresa che redige il bilancio» o come «entità estere».

24. Una gestione estera che è parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio opera come se fosse un'estensione dell'impresa che redige il bilancio. Per esempio rientra in questa categoria la gestione estera che vende soltanto merci importate dall'impresa che redige il bilancio alla quale trasferisce i corrispettivi di vendita. In tali casi, una variazione nel tasso di cambio tra la moneta di conto dell'imprese che redige il bilancio e la valuta nel Paese della gestione estera ha un effetto quasi immediato sui flussi finanziari dalle operazioni dell'impresa che redige il bilancio. Perciò, la variazione nel tasso di cambio influisce sui singoli elementi monetari posseduti dalla gestione estera anziché sull'investimento netto in quella gestione dell'impresa che redige il bilancio.

---

(4) Si veda anche l'Interpretazione SIC-11: Valute estere — Capitalizzazione delle perdite derivanti da drastichesvalutazioni della valuta.

25. Al contrario, un'entità estera accumula disponibilità liquide e altri elementi monetari, sostiene spese, genera ricavi ed eventualmente negozia finanziamenti, il tutto operando nella sua valuta locale. Essa può anche effettuare operazioni in valuta estera, incluse operazioni nella moneta di conto. Quando si verifica una variazione nel tasso di cambio tra la moneta di conto e la valuta locale, l'effetto diretto sui flussi finanziari della gestione, presenti e futuri, sia dell'entità estera sia dell'impresa che redige il bilancio, è molto limitato o inesistente. La variazione nel tasso di cambio influisce sull'investimento netto, nell'entità estera, dell'impresa che redige il bilancio anziché sui singoli elementi monetari e non monetari posseduti dall'entità estera.

26. Le seguenti situazioni segnalano quando una gestione estera è un'entità estera piuttosto che una gestione estera che costituisce parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio:

(a) mentre l'impresa che redige il bilancio può controllare la gestione estera, le operazioni della gestione estera sono svolte con un notevole grado di autonomia da quelle dell'impresa che redige il bilancio;

(b) le operazioni effettuate con l'impresa che redige il bilancio non rappresentano una parte rilevante delle attività della gestione estera;

(c) le attività della gestione estera sono finanziate principalmente dalle proprie operazioni, o con finanziamenti locali, piuttosto che dall'impresa che redige il bilancio;

(d) i costi del lavoro, dei materiali e degli altri componenti dei prodotti e dei servizi della gestione estera sono regolati principalmente nella valuta locale piuttosto che nella moneta di conto;

(e) le vendite della gestione estera sono principalmente effettuate in valute diverse dalla moneta di conto; e

(f) i flussi finanziari dell'impresa che redige il bilancio sono separati dalle operazioni correnti della gestione estera e non sono direttamente influenzati dalle operazioni della gestione estera.

La classificazione appropriata di ciascuna situazione può, teoricamente, essere stabilita sulla base delle circostanze specifiche connesse con gli indicatori sopra elencati. In alcuni casi, la classificazione di una gestione estera come entità estera, o come parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio, può non essere evidente ed è necessario un processo di valutazione per determinarne la classificazione corretta.

Gestioni estere che sono parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio

27. ***Il bilancio di una gestione estera che sia parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio deve essere convertito utilizzando le regole e le procedure di cui ai paragrafi da 8 a 22 come se le operazioni della gestione estera fossero quelle dell'impresa che redige il bilancio.***

28. I valori delle singole voci del bilancio della gestione estera devono essere convertiti come se tutte le sue operazioni fossero state svolte dall'impresa che redige il bilancio. Il costo e l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari deve essere convertito utilizzando il tasso di cambio alla data dell'acquisto del bene ovvero, se il bene è iscritto al fair value (valore equo), utilizzando il cambio che esisteva alla data della valutazione. Il costo delle rimanenze deve essere convertito ai cambi di quando quei costi furono sostenuti. Il valore recuperabile o di realizzo di un'attività deve essere convertito utilizzando il cambio in essere quando esso fu determinato. Per esempio, quando il valore netto di realizzo di un componente delle rimanenze è determinato in valuta estera, quel valore deve essere convertito utilizzando il cambio in essere al momento della determinazione del valore di netto realizzo. Il cambio da utilizzare è perciò, solitamente, il cambio alla

N. 21

data di riferimento del bilancio. Può essere richiesta una rettifica per ridurre al suo valore recuperabile o al suo valore netto di realizzo il valore contabile di un bene dell'impresa che redige il bilancio, anche se tale rettifica non fosse necessaria nel bilancio della gestione estera. Per converso, una rettifica nel bilancio della gestione estera può dover essere stornata nel bilancio dell'impresa che redige il bilancio.

29. Per motivi pratici, viene spesso utilizzato un cambio che approssima il tasso effettivo alla data dell'operazione quale, per esempio, un cambio medio settimanale o mensile per tutte le operazioni, in ciascuna valuta estera, avvenute nello stesso periodo. Tuttavia, se il cambio fluttua significativamente, l'impiego del cambio medio di periodo non è attendibile.

Entità estere

30. ***Nel convertire il bilancio di un'entità estera per l'inclusione nel proprio bilancio, l'impresa che redige il bilancio deve utilizzare le procedure seguenti:***

(a) ***le attività e passività, sia monetarie sia non monetarie, dell'entità estera devono essere convertite al cambio alla data di riferimento del bilancio;***

(b) ***i ricavi e i costi dell'entità estera devono essere convertiti ai tassi di cambio in essere alla data delle operazioni, eccetto quando la moneta di conto dell'entità estera è la valuta di un'economia iperinflazionata, nel qual caso i proventi e i costi devono essere convertiti al cambio alla data di riferimento del bilancio; e***

(c) ***tutte le differenze di cambio risultanti devono essere classificate nel patrimonio netto fino alla dismissione dell'investimento netto.***

31. Per convertire gli elementi di ricavi e costi di una entità estera è spesso utilizzato, per motivi pratici, un cambio che approssima i cambi effettivi quale, per esempio, un cambio medio di periodo.

32. La conversione del bilancio di un'entità estera si traduce nella rilevazione di differenze di cambio derivanti da:

(a) conversione delle voci di ricavo e di costo ai cambi in essere alla data delle operazioni, e delle attività e passività al cambio alla data di riferimento del bilancio;

(b) conversione dell'investimento netto iniziale nell'entità estera a un cambio differente da quello al quale era precedentemente rilevato; e

(c) altre variazioni nel patrimonio netto nell'entità estera.

Queste differenze cambio non devono essere rilevate come proventi o costi dell'esercizio perché le variazioni dei tassi di cambio hanno un effetto diretto limitato o nullo sui flussi finanziari, presenti e futuri, dalle operazioni dell'entità estera o dell'impresa che redige il bilancio. Quando un'entità estera è consolidata, ma non è interamente posseduta, le differenze di cambio accumulate, derivanti dalla conversione e attribuibili alla quota di pertinenza di terzi, devono essere attribuite, alla quota di pertinenza di terzi nel bilancio consolidato, e nello stesso modo rilevate.

33. Un eventuale avviamento derivante dall'acquisizione di un'entità estera, e qualsiasi rettifica al fair value (valore equo) dei valori contabili di attività e passività derivante dall'acquisizione di quella entità estera, devono essere contabilizzate, alternativamente, come:

(a) attività e passività dell'entità estera e convertite al cambio alla data di riferimento del bilancio secondo quanto previsto dal paragrafo 30; o

(b) attività e passività dell'entità che redige il bilancio che sono già espresse nella moneta di conto oppure che sono elementi non monetari in valuta estera che devono essere iscritti utilizzando il cambio alla data dell'operazione secondo quanto previsto dal paragrafo 11(b).

N. 21

34. L'inclusione del bilancio di un'entità estera in quello dell'impresa che redige il bilancio deve seguire le normali procedure di consolidamento, quali l'eliminazione dei saldi infragruppo e delle operazioni infragruppo della controllata (vedere IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate e IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture). Tuttavia, una differenza cambio che si genera su un elemento monetario infragruppo, sia a breve sia a lungo termine, non può essere eliminata a fronte di un valore corrispondente derivante da altri saldi infragruppo, perché l'elemento monetario rappresenta l'impegno a convertire una valuta in un'altra ed espone l'impresa che redige il bilancio a un utile o a una perdita a causa delle fluttuazioni della valuta. Di conseguenza, nel bilancio consolidato dell'impresa che redige il bilancio, una tale differenza cambio deve continuare a essere rilevata come provento o come onere o, se essa deriva dalle situazioni descritte nei paragrafi 17 e 19, essa deve essere classificata nel patrimonio netto fino alla dismissione dell'investimento netto.

35. Quando il bilancio di un'entità estera è redatto con riferimento a una data di riferimento del bilancio differente da quella dell'impresa che redige il bilancio, l'entità estera spesso deve preparare, al fine dell'inclusione nel bilancio dell'impresa che redige il bilancio, un bilancio riferito alla stessa data dell'impresa che redige il bilancio. Quando ciò è impossibile, lo IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate, consente l'utilizzo dei bilanci redatti a date differenti, posto che la differenza non sia superiore a tre mesi. In tale caso, le attività e le passività dell'entità estera devono essere convertite al cambio in essere alla data di riferimento del bilancio dell'entità estera. Quando è pertinente, devono essere effettuate delle rettifiche per movimenti rilevanti nei cambi fino alla data di riferimento del bilancio dell'impresa che redige il bilancio secondo quanto previsto dallo IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate, e dallo IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.

36. ***Il bilancio di un'entità estera, redatto nella valuta di un'economia iperinflazionata, deve essere rettificato secondo quanto previsto dallo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate, prima di essere convertito nella moneta di conto dell'impresa che redige il bilancio. Quando l'economia cessa di essere iperinflazionata e l'entità estera interrompe la preparazione e la presentazione del bilancio secondo quanto previsto dallo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate, l'entità estera deve utilizzare i valori espressi nell'unità di misura in vigore alla data dell'interruzione come costi storici per la conversione nella moneta di conto dell'impresa che redige il bilancio.***

Dismissione di un'entità estera

37. ***Al momento della dismissione dell'entità estera, il valore complessivo delle differenze di cambio che sono state differite e che riguardano quella entità estera deve essere rilevato come provento o come costo nell'esercizio nel quale la plusvalenza o la minusvalenza di dismissione sono rilevate.***

38. L'impresa può liberarsi della sua partecipazione in un'entità estera vendendola, liquidandola, ottenendo il rimborso del capitale o rinunciando ad essa in tutto o in parte. Il pagamento di un dividendo costituisce parte di un tale processo solo quando esso rappresenta un rimborso dell'investimento. In caso di vendita parziale, solo la quota proporzionale delle relative differenze di cambio accumulate deve essere inclusa nella plusvalenza o nella minusvalenza. Una svalutazione del valore contabile di un'entità estera non costituisce una dismissione parziale. Di conseguenza, nessuna parte dell'utile o della perdita differiti sui cambi deve essere rilevata al momento della svalutazione.

Cambiamenti nella classificazione di una gestione estera

39. ***Quando si verifica un cambiamento nella classificazione di una gestione estera, le procedure di conversione applicabili alla nuova classificazione devono essere applicate a partire dalla data del cambiamento nella classificazione.***

40. Una variazione nel modo di finanziamento e di operare di un'entità estera, in relazione all'impresa che redige il bilancio, può condurre a una variazione nella classificazione di quella gestione estera. Quando una gestione estera che è parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio è riclassificata come entità estera, le differenze di cambio derivanti dalla conversione di attività non monetarie alla data della riclassificazione devono essere classificate nel patrimonio netto. Quando un'entità estera è riclassificata come una gestione

estera che costituisce parte integrante della gestione dell'impresa che redige il bilancio, i valori convertiti degli elementi non monetari alla data della variazione devono essere trattati come costo storico di tali elementi a partire dall'esercizio in cui avviene la variazione. Le differenze di cambio che sono state differite non devono essere rilevate come provento o come costo fino al momento della dismissione della gestione.

Variazioni dei cambi delle valute estere in tutti i casi esaminati

Effetti fiscali delle differenze cambio

41. Gli effetti fiscali eventualmente associati agli utili e alle perdite da operazioni in valuta estera e le differenze cambio che derivano dalla conversione del bilancio delle gestioni estere devono essere contabilizzati secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

42. ***L'impresa deve indicare:***

(a) ***il valore delle differenze cambio iscritte nel conto economico;***

(b) ***le differenze cambio nette classificate come un componente distinto del patrimonio netto e indicate, e una riconciliazione dell'importo di tali differenze di cambio tra l'inizio e il termine dell'esercizio; e***

(c) ***il valore delle differenze cambio sorte nell'esercizio incluse nel valore contabile di un bene secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito di cui al paragrafo 21.***

43. ***Quando la moneta di conto è differente dalla valuta del Paese nel quale l'impresa è domiciliata, deve essere indicato il motivo dell'utilizzo di un'altra valuta. Deve essere indicato anche il motivo di eventuali cambiamenti della moneta di conto*** [5]***.***

44. ***Quando si verifica una variazione nella classificazione di una gestione estera rilevante, l'impresa deve indicare:***

(a) ***la natura della variazione nella classificazione;***

(b) ***i motivi della variazione;***

(c) ***l'effetto della variazione nella classificazione sul patrimonio netto; e***

(d) ***l'effetto sul risultato di ciascun precedente esercizio presentato ai fini comparativi se la variazione nella classificazione fosse intervenuta all'inizio del primo degli esercizi presentati.***

45. ***L'impresa deve indicare il metodo scelto secondo quanto previsto dal paragrafo 33 per convertire l'avviamento e le rettifiche al fair value (valore equo) che possono derivare dall'acquisizione di un'entità estera.***

46. L'impresa deve indicare l'effetto, sugli elementi monetari in valuta estera o sul bilancio d'esercizio di una gestione estera, di una variazione nei cambi intervenuta dopo la data di riferimento del bilancio, se la variazione è di tale rilevanza che la mancata menzione influirebbe sulla capacità degli utilizzatori del bilancio d'esercizio di compiere valutazioni e assumere decisioni corrette (vedere IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio).

47. Viene incoraggiata anche l'indicazione dei criteri di gestione dei rischi su cambi dell'impresa.

([5]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-30: Moneta di conto — Conversione dalla moneta di misurazione a quella di presentazione.

N. 22

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

48. ***La prima volta che un'impresa applica il presente Principio essa deve, salvo quando l'ammontare non è ragionevolmente determinabile, classificare distintamente e indicare il saldo complessivo, all'inizio dell'esercizio, delle differenze cambio differite e classificate come patrimonio netto negli esercizi precedenti.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

49. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 22 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1998)

Aggregazioni di imprese

Lo IAS 22, Contabilizzazione delle aggregazioni di imprese, fu approvato nel novembre 1983.

Nel dicembre 1983, lo IAS 22 è stato rivisto nella sostanza in quanto parte del progetto sulla comparabilità e sui miglioramenti da apportare al bilancio. È stato, quindi, emanato lo IAS 22, Aggregazioni di imprese (IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993)).

Nell'ottobre 1996, i paragrafi 39(i) e 69 dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993) (corrispondenti ai paragrafi 39(i) e 85 del presente Principio) sono stati rivisti al fine di essere resi coerenti con lo IAS 12 (rivisto nella sostanza nel 1996), Imposte sul reddito. Le revisioni sono entrate in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o da data successiva.

Nel luglio 1998, molti paragrafi dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993) sono stati rivisti al fine di essere resi coerenti con le disposizioni degli IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, IAS 38, Attività immateriali, ed è stato anche rivisto il trattamento contabile dell'avviamento negativo. Il Principio così rivisto nella sostanza (IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998)) è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva.

Nell'ottobre 1998, lo staff dello IASC ha pubblicato separatamente una Motivazione per le conclusioni riferita allo IAS 38, Attività immateriali, e allo IAS 22, Aggregazioni di imprese (rivisto nella sostanza nel 1998). La parte della Motivazione per le conclusioni riguardante le modifiche apportate allo IAS 22 nel 1998 è inclusa in questo volume come Appendice A.

Nel 1999, il paragrafo 97 è stato modificato per sostituire i riferimenti allo IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, con i riferimenti allo IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio. In aggiunta, i paragrafi 30 e 31 (c) sono stati modificati per essere resi coerenti con lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999). Il testo così modificato è entrato in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia, a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2000 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 22:

— SIC-9: Aggregazioni di imprese — Classificazione come acquisizione o unione di imprese;

— SIC-22: Aggregazioni di imprese — Rettifiche successive apportate ai fair value (valore equo) e all'avviamento inizialmente iscritti;

— SIC-28: Aggregazioni di imprese — Aggregazioni di imprese — «Data dello scambio» e fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale.

N. 22

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-7
Definizioni	8
Tipi di aggregazioni di imprese	9-16
Acquisizioni	10-12
Acquisizioni inverse	12
Unione di imprese	13-16
Acquisizioni	17-76
Contabilizzazione delle acquisizioni	17-18
Data di acquisizione	19-20
Costo di acquisizione	21-25
Rilevazione di attività e di passività identificabili	26-31
Ripartizione del costo di acquisizione	32-35
Trattamento contabile di riferimento	32-33
Trattamento contabile alternativo consentito	34-35
Acquisiti successivi di quote	36-38
Determinazione dei fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite	39-40
Avviamento derivante da acquisizioni	41-58
Rilevazione e valutazione	41-43
Ammortamento	44-54
Recuperabilità del valore contabile — Perdite durevoli di valore	55-58
Avviamento negativo derivante da acquisizioni	59-64
Rilevazione e valutazione	59-63
Esposizione in bilancio	64
Rettifiche al corrispettivo di acquisito subordinato a eventi successivi	65-67
Successive variazioni nel costo dell'acquisizione	68-70
Identificazione successiva o variazioni nel valore delle attività e delle passività identificabili	71-76
Unioni di imprese	77-83

N. 22

Contabilizzazione delle unioni di imprese	77-83
Aggregazioni di imprese comunque definite	84-85
Imposte sul reddito	84-85
Informazioni integrative	86-98
Disposizioni transitorie	99-101
Data di entrata in vigore	102-103

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle aggregazioni di imprese. Il Presente Principio riguarda sia l'acquisizione di un'impresa da parte di un'altra sia i casi di una unione di imprese quando un acquirente non può essere identificato. La contabilizzazione di un'acquisizione implica la determinazione del costo dell'acquisizione, l'attribuzione del costo alle attività e passività identificabili dell'impresa oggetto di acquisto e la contabilizzazione del conseguente avviamento, positivo o negativo, sia al momento dell'acquisto sia successivamente. Altri problemi contabili sono quelli relativi alla determinazione dell'entità della quota di pertinenza di terzi, alla contabilizzazione delle acquisizioni che hanno luogo su un certo arco di tempo, ai cambiamenti successivi nel costo di acquisizione o nell'identificazione delle attività e passività e all'informativa richiesta.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle aggregazioni di imprese.***

2. Un'aggregazione di imprese può essere effettuata con modalità differenti determinate da motivi legali, fiscali o di altro genere. Essa può comportare l'acquisto da parte di un'impresa dei titoli rappresentativi del patrimonio netto o dell'attivo netto di un'altra impresa. Può essere realizzata tramite l'emissione di azioni o il trasferimento di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di altri beni. L'operazione può avvenire tra gli azionisti delle imprese che si aggregano o tra un'impresa e gli azionisti dell'altra impresa. L'aggregazione di imprese può comportare la costituzione di una nuova impresa che avrà il controllo sulle imprese che partecipano all'aggregazione, il trasferimento dell'attivo netto di una o più delle imprese a un'altra o lo scioglimento di una o più delle imprese che partecipano all'aggregazione. Quando il contenuto dell'operazione è coerente con la definizione di aggregazione di imprese contenuta nel presente Principio, si applicano le disposizioni per la contabilizzazione e l'informativa contenute nel presente Principio indipendentemente dalla specifica modalità con cui si realizza l'aggregazione.

3. Un'aggregazione di imprese può dare luogo ad un legame di partecipazione tra capogruppo e controllata nel quale l'acquirente è la controllante e la società acquisita una controllata dell'acquirente. In tali circostanze, l'acquirente deve applicare il presente Principio nel suo bilancio consolidato. Esso deve includere nel proprio bilancio individuale la sua partecipazione nella società acquisita come una partecipazione in società controllata (vedere IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate).

N. 22

4. Un'aggregazione di imprese può prevedere l'acquisto dell'attivo netto di un'altra impresa, incluso l'eventuale avviamento, oppure l'acquisto delle azioni da parte di un'altra impresa. Una tale aggregazione di imprese non si traduce in un legame del tipo tra controllante e controllata. In tali circostanze, l'acquirente deve applicare il presente Principio nel proprio bilancio individuale e, di conseguenza, nel bilancio consolidato.

5. Un'aggregazione di imprese può dare origine a una fusione legale. Sebbene la disciplina in tema di fusione differisca da Paese a Paese, in via generale, si realizza una fusione legale tra due società quando alternativamente:

(a) le attività e le passività di una società sono trasferite all'altra e la prima società si estingue; o

(b) le attività e le passività di entrambe le società sono trasferite a una nuova società ed entrambe le società originarie si estinguono.

Molte fusioni legali derivano dalla ristrutturazione o dalla riorganizzazione di un gruppo e non sono trattate nel presente Principio perché sono operazioni fra imprese soggette a un controllo comune. Tuttavia, qualsiasi aggregazione di imprese in virtù della quale due società entrano a far parte dello stesso gruppo deve essere trattata come un'acquisizione o come una unione di imprese nel bilancio consolidato secondo quanto previsto dal presente Principio.

6. Il presente Principio non tratta il bilancio individuale della capogruppo, salvo i casi descritti nel paragrafo 4. I bilanci individuali devono essere preparati sulla base di diversi metodi di rilevazione previsti nei diversi Paesi al fine di soddisfare differenti esigenze.

7. Il presente Principio non tratta:

(a) le operazioni che avvengono tra imprese sotto controllo comune; e

(b) le partecipazioni in joint venture (vedere IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture) e i bilanci delle joint venture.

DEFINIZIONI

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

Una aggregazione di imprese è l'unione di imprese distinte in un'unica entità economica derivante dall'unione di un'impresa con un'altra o dall'ottenimento del controllo sull'attivo netto e sulla gestione di un'altra impresa.

Una acquisizione è un'aggregazione di imprese in cui una delle imprese, l'acquirente, ottiene il controllo sull'attivo netto e sulla gestione di un'altra impresa, l'acquisita, in cambio del trasferimento di beni, del sostenimento di passività o dell'emissione di capitale.

Una unione di imprese è una aggregazione di imprese nella quale i soci delle società che partecipano all'aggregazione esercitano un controllo congiunto su tutti, o sostanzialmente tutti, i loro beni e attività con la finalità di realizzare una condivisione permanente dei rischi e dei benefici derivanti dall'entità risultante, cosicché nessuna parte può essere identificata come acquirente.

Il controllo è il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali di un'impresa e di ottenerne i benefici relativi.

La capogruppo/controllante è un'impresa che ha una o più società controllate.

Una controllata è un'impresa controllata da un'altra impresa (indicata come capogruppo/controllante).

La quota di pertinenza di terzi è quella parte del risultato dell'attività e del patrimonio netto di una controllata attribuibile a quote di partecipazione non possedute, direttamente o indirettamente attraverso controllate, dalla capogruppo.

N. 22

Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

Le attività monetarie sono il denaro posseduto e le attività esigibili in importi di denaro prefissati o determinabili.

La data di acquisizione è la data in cui il controllo sull'attivo netto e sulla gestione della acquisita è effettivamente trasferito all'acquirente.

TIPI DI AGGREGAZIONI DI IMPRESE

9. Con riferimento alla contabilizzazione di un'aggregazione di imprese, un'acquisizione differisce nella sostanza da un'unione di imprese per cui la sostanza economica dell'operazione deve riflettersi nel bilancio ([1]). Di conseguenza, per ciascun tipo di aggregazione è previsto un criterio di contabilizzazione specifico.

Acquisizioni

10. Sostanzialmente in tutte le aggregazioni di imprese una delle imprese partecipanti ottiene il controllo sull'altra, rendendo perciò possibile l'identificazione di un acquirente. Si presume che si ottenga il controllo quando una delle imprese che partecipano all'aggregazione acquisisce più della metà dei diritti di voto dell'altra impresa a meno che, in casi eccezionali, possa essere chiaramente dimostrato che tale proprietà non costituisce controllo. Anche quando una delle imprese che partecipano all'aggregazione non acquisisce più della metà dei diritti di voto dell'altra impresa è tuttavia possibile identificare un acquirente se, in seguito alla aggregazione di imprese, una delle imprese acquisisce:

(a) il potere su più della metà dei diritti di voto dell'altra impresa in virtù di un accordo con altre società partecipanti;

(b) il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell'altra impresa in forza di uno statuto o di un accordo;

(c) il potere di nominare o di rimuovere la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione o dell'equivalente organo amministrativo dell'altra impresa; o

(d) il potere di disporre della maggioranza dei voti alle riunioni del consiglio di amministrazione o dell'equivalente organo amministrativo dell'altra impresa.

11. Anche se, in taluni casi, può essere difficile identificare un acquirente ci sono situazioni che ne evidenziano l'esistenza. Per esempio:

(a) il fair value (valore equo) di un'impresa è significativamente maggiore di quello dell'altra impresa partecipante. In tali casi, l'impresa che ha il maggior valore è l'acquirente;

(b) l'aggregazione di imprese avviene mediante lo scambio di contanti contro azioni ordinarie con diritto di voto. In tali casi, l'impresa che versa il corrispettivo in denaro costituisce l'acquirente; o

(c) l'aggregazione di imprese consente alla direzione aziendale di guidare la scelta del gruppo dirigente dell'impresa risultante dall'aggregazione. In tali casi l'impresa dominante è l'acquirente.

Acquisizioni inverse

12. A volte un'impresa ottiene la proprietà delle azioni di un'altra impresa ma, come parte dell'operazione di scambio, emette come pagamento un numero tale di azioni aventi diritto di voto che il controllo dell'impresa derivante dall'aggregazione di imprese passa ai proprietari dell'impresa le cui azioni sono state acquisite. Questa situazione è definita come acquisizione inversa. Anche se, dal punto di vista giuridico, l'impresa che ha emesso le azioni può essere considerata come la capogruppo o l'impresa che prosegue l'attività, l'impresa i

([1]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-9: Aggregazioni di imprese — Classificazione come acquisizione o unione di imprese.

N. 22

cui azionisti ora controllano l'impresa sorta dall'aggregazione è l'acquirente che ha il potere di voto o gli altri poteri identificati nel paragrafo 10. L'impresa che ha emesso le azioni è considerata l'impresa acquisita dall'altra; quest'ultima impresa è considerata l'acquirente e deve applicare il criterio dell'acquisto alle attività e alle passività dell'impresa che ha emesso le azioni.

Unione di imprese

13. In situazioni eccezionali, può non essere possibile identificare un acquirente. Anziché esserci una parte dominante che emerge, gli azionisti delle imprese partecipanti si associano per condividere, in modo sostanzialmente paritario, il controllo su tutti, o sostanzialmente tutti i loro beni e sulla gestione. Le direzioni aziendali che partecipano all'aggregazione, inoltre, partecipano alla gestione dell'entità risultante. Come conseguenza, gli azionisti delle imprese che partecipano all'aggregazione condividono i rischi e i benefici dell'entità risultante. Tale aggregazione di imprese è contabilizzata come una unione di imprese.

14. Una condivisione dei rischi e dei benefici è, di solito, impossibile senza uno scambio sostanzialmente equivalente di azioni ordinarie con diritto di voto tra le imprese partecipanti all'aggregazione. Tale scambio fa sì che la proprietà delle partecipazioni delle imprese partecipanti all'aggregazione e, di conseguenza, i loro relativi rischi e benefici nell'impresa sorta dall'aggregazione, siano mantenuti e che il potere delle singole parti di assumere decisioni sia preservato. Comunque, perché uno scambio di azioni sostanzialmente equivalente sia efficace a questi fini non ci può essere una significativa riduzione nei diritti riguardanti le azioni di una delle imprese partecipanti all'aggregazione, altrimenti l'influenza di quella parte è indebolita.

15. Allo scopo di ottenere una condivisione dei rischi e dei benefici dell'entità risultante:

(a) la maggioranza effettiva, se non la totalità, delle azioni ordinarie con diritto di voto delle imprese che partecipano all'aggregazione deve essere scambiata o messa in comune;

(b) il fair value (valore equo) di un'impresa non deve differire significativamente da quello dell'altra impresa; e

(c) i soci di ciascuna impresa devono mantenere, rispettivamente, dopo l'aggregazione, sostanzialmente gli stessi diritti di voto e la stessa partecipazione nell'entità sorta dall'aggregazione che possedevano in precedenza.

16. La condivisione dei rischi e dei benefici dell'entità sorta dall'aggregazione diminuisce e la possibilità che un acquirente sia identificato aumenta quando:

(a) la sostanziale equivalenza dei fair value (valore equo) delle imprese che partecipano alla combinazione si riduce e la percentuale di azioni ordinarie con diritto di voto scambiate diminuisce;

(b) accordi finanziari forniscono un vantaggio relativo a un gruppo di azionisti rispetto agli altri. Tali accordi possono entrare in vigore sia prima sia dopo l'aggregazione; e

(c) la quota del patrimonio netto dell'entità risultante spettante a una parte dipende dall'andamento dell'attività da essa precedentemente controllata successivamente all'aggregazione.

ACQUISIZIONI

Contabilizzazione delle acquisizioni

17. ***Un'aggregazione di imprese classificata come acquisizione deve essere contabilizzata utilizzando il metodo dell'acquisto (purchase method) come esposto nei principi contenuti nei paragrafi da 19 a 76.***

18. L'utilizzo del metodo dell'acquisto si traduce nel contabilizzare l'acquisizione di un'impresa in modo analogo all'acquisto di altri beni. Ciò è corretto poiché un'acquisizione implica un'operazione nella quale si verificano il trasferimento di beni, il sostenimento di passività o l'emissione di capitale in cambio del controllo dell'attivo netto e della gestione di un'altra impresa. Il metodo dell'acquisto utilizza il costo come base per la rilevazione dell'acquisizione e, per la determinazione del costo, esso si basa sull'operazione di scambio sottostante all'acquisizione.

N. 22

Data di acquisizione

19. ***Dalla data di acquisizione l'acquirente deve:***

(a) ***includere nel conto economico i risultati della gestione della acquisita; e***

(b) ***rilevare nello stato patrimoniale le attività e le passività identificabili della acquisita e l'eventuale avviamento, anche negativo, derivante dall'acquisizione.***

20. La data di acquisizione è la data in cui il controllo dei beni e della gestione della società acquisita è effettivamente trasferito all'acquirente e in cui inizia l'applicazione del metodo dell'acquisto. I risultati della gestione di un'attività acquisita devono essere inclusi nel bilancio dell'acquirente a partire dalla data di acquisizione, che è la data in cui il controllo della società acquisita è effettivamente trasferito all'acquirente. In concreto, la data di acquisizione è la data a partire dalla quale l'acquirente ha il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali di un'impresa in modo da ottenere benefici dalle sue attività. Non si ritiene che il controllo sia stato trasferito all'acquirente fino a che non siano state soddisfatte tutte le condizioni necessarie per tutelare gli interessi delle parti coinvolte. Tuttavia, ciò non comporta che un'operazione sia stata conclusa, o formalmente perfezionata, affinché il controllo passi effettivamente all'acquirente. Nell'accertare se il controllo è stato effettivamente trasferito, deve essere considerato il contenuto sostanziale dell'acquisizione.

Costo di acquisizione

21. ***Un'acquisizione deve essere contabilizzata al costo, ovvero per un ammontare pari alle disponibilità liquide o mezzi equivalenti pagato o il fair value (valore equo), alla data dello scambio, del corrispettivo di acquisto pagato dall'acquirente in cambio del controllo sui beni dell'altra impresa, oltre a ogni costo direttamente imputabile all'acquisizione*** [2]***.***

22. Quando un'acquisizione comporta più di un'operazione di scambio il costo dell'acquisizione è rappresentato dal costo complessivo delle singole operazioni. Quando un'acquisizione viene realizzata in più fasi è importante la distinzione tra la data di acquisizione e la data dell'operazione di scambio. Mentre la contabilizzazione dell'acquisizione ha inizio a partire dalla data di acquisizione, le informazioni sul costo e sul fair value (valore equo) utilizzate sono determinate con riferimento alla data di ciascuna operazione di scambio.

23. Le attività monetarie pagate e le passività sostenute sono misurate ai loro fair value (valore equo) alla data dell'operazione di scambio. Quando il pagamento del corrispettivo di acquisto è differito, il costo dell'acquisizione è pari al valore attuale del corrispettivo, considerando eventuali incentivi o sconti che è probabile rientrino nel pagamento, e non il valore nominale di quanto dovuto.

24. Nella determinazione del costo dell'acquisizione, i titoli mobiliari negoziabili emessi dall'acquirente sono misurati al loro fair value (valore equo) che è pari al loro prezzo di mercato alla data dell'operazione di scambio, a condizione che fluttuazioni anomale o l'esiguità del mercato non rendano il prezzo di mercato un indice inattendibile. Quando il prezzo di mercato, a una data particolare, non rappresenta un indice attendibile è necessario prendere in considerazione i movimenti dei prezzi durante un ragionevole periodo di tempo, prima e dopo l'annuncio delle condizioni di acquisizione. Quando il mercato è inattendibile, o non esistono quotazioni, il fair value (valore equo) dei titoli emessi dall'acquirente è stimato con riferimento alla loro partecipazione proporzionale al fair value (valore equo) dell'impresa acquirente o con riferimento alla loro partecipazione proporzionale al fair value (valore equo) dell'impresa acquisita, utilizzando quello più chiaramente evidente. Anche il corrispettivo d'acquisto pagato in contanti ai soci della società acquisita, in

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-28: Aggregazioni di imprese — «Data dello scambio» e fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale.

N. 22

alternativa ai titoli, può fornire una evidenza del fair value (valore equo) complessivo pagato. Tutti gli aspetti dell'acquisizione, compresi i fattori significativi che influenzano le negoziazioni, devono essere presi in considerazione e possono essere impiegate valutazioni indipendenti come supporto alla determinazione del fair value (valore equo) dei titoli emessi.

25. Oltre al corrispettivo d'acquisto, l'acquirente può sostenere costi diretti relativi all'acquisizione. Questi comprendono i costi di registrazione ed emissione di titoli azionari e compensi professionali pagati a revisori, consulenti legali, periti e altri consulenti utilizzati per realizzare l'acquisizione. I costi generali amministrativi, inclusi quelli per il mantenimento di un reparto acquisizioni e gli altri costi che non possono essere direttamente attribuiti alla specifica acquisizione, non possono essere inclusi nel costo dell'acquisizione ma devono essere rilevati come costo quando essi sono sostenuti.

Rilevazione di attività e di passività identificabili

26. ***Devono essere considerate attività e passività identificabili acquisite da rilevarsi secondo quanto previsto dal paragrafo 19 quelle attività e passività dell'impresa acquisita che già esistevano alla data di acquisizione compresa qualsiasi passività rilevata secondo quanto previsto dal paragrafo 31. Queste devono essere rilevate distintamente alla data di acquisizione se, e solo se:***

(a) ***è probabile che i benefici economici futuri connessi affluiranno all'acquirente o che le risorse che contengono benefici economici defluiranno dall'acquirente; e***

(b) ***è disponibile una valutazione attendibile del loro costo o del loro fair value (valore equo).***

27. Le attività e le passività acquisite che sono rilevate secondo quanto previsto dal paragrafo 26 sono descritte nel presente Principio come attività e passività identificabili. Nella misura in cui le attività e le passività acquisite non soddisfano questi criteri di rilevazione si determina un effetto sul valore dell'avviamento positivo o negativo derivante dall'acquisizione, poiché l'avviamento positivo o negativo è è pari al costo residuo di acquisizione dopo la rilevazione contabile delle attività e delle passività identificabili.

28. Le attività e le passività identificabili delle quali l'acquirente ottiene il controllo possono comprendere attività e passività che non erano state precedentemente rilevate nel bilancio della società acquisita. Ciò può accadere perché esse, prima dell'acquisizione, non avevano i requisiti per la rilevazione. È il caso, per esempio, di quando un beneficio fiscale derivante dalle perdite fiscali della società acquisita può essere rilevato come un'attività identificabile per il fatto che l'acquirente genera sufficienti redditi imponibili.

29. ***Subordinatamente alle condizioni previste dal paragrafo 31, non devono essere rilevate passività alla data di acquisizione se queste derivano da progetti od operazioni dell'acquirente. Non devono inoltre essere rilevate passività per tener conto di perdite o altri costi che si prevede debbano verificarsi in futuro a seguito dell'acquisizione, sia se riferibili all'acquirente sia all'acquisita.***

30. Le passività di cui al paragrafo 29 non sono ritenute passività dell'acquisita alla data di acquisizione. Di conseguenza, queste non vengono considerate nella allocazione del costo di acquisizione. Tuttavia il presente Principio contiene una specifica eccezione a questo principio generale. Tale eccezione si applica nel caso in cui l'acquirente abbia sviluppato dei programmi riguardo all'attività dell'acquisita e, come diretta conseguenza dell'acquisizione, si origina un'obbligazione. Considerato che questi programmi sono parte integrante del piano di acquisizione dell'acquirente, il presente Principio richiede che l'impresa rilevi un accantonamento per i conseguenti costi (vedere paragrafo 31). Per l'applicazione di questo Principio, le attività e le passività identificabili acquisite comprendono gli accantonamenti rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 31. Questo prevede rigide condizioni tese ad assicurare che i programmi costituivano parte integrante dell'acquisizione e che entro breve termine — entro tre mesi dalla data di acquisizione o entro la data di autorizzazione alla pubblicazione del bilancio, se precedente — l'acquirente abbia sviluppato i programmi in maniera tale da richiedere all'impresa di rilevare un accantonamento per ristrutturazione così come previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Il Principio citato richiede che l'impresa storni tali accantonamenti se il programma non è attuato nella maniera prevista o entro i termini originariamente preventivati (vedere paragrafo 75) e che fornisca informazioni su tali accantonamenti (vedere paragrafo 92).

N. 22

31. ***Alla data dell'acquisizione, l'acquirente deve rilevare un accantonamento che non era una passività dell'acquisita a tale data se, e solo se, l'acquirente:***

(a) ***ha sviluppato alla data dell'acquisizione, o prima, i principali aspetti di un piano indirizzato a cessare o ridurre le attività dell'acquisita e che si riferisca a:***

(i) ***indennizzare i dipendenti dell'acquisita per la cessazione del rapporto lavorativo;***

(ii) ***la chiusura di impianti dell'acquisita;***

(iii) ***l'eliminazione di linee di prodotto dell'acquisita; o***

(iv) ***risolvere i contratti dell'acquisita che sono divenuti onerosi poiché, alla data dell'acquisizione, o prima, l'acquirente ha comunicato ai terzi coinvolti che il contratto sarà risolto;***

(b) ***ha fatto sorgere nelle persone interessate una valida aspettativa che l'impresa realizzerà il piano perché, alla data di acquisizione, o prima, ne ha già comunicato gli aspetti principali; e***

(c) ***ha sviluppato, entro tre mesi dalla data di acquisizione o entro la data di autorizzazione alla pubblicazione del bilancio, se precedente, tali aspetti principali in un analitico piano formale che identifichi almeno:***

(i) ***l'attività o la parte di attività interessata;***

(ii) ***le principali localizzazioni interessate;***

(iii) ***la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;***

(iv) ***le spese che dovranno essere sostenute; e***

(v) ***quando verrà realizzato il piano.***

Eventuali accantonamenti rilevati secondo quanto previsto da questo paragrafo devono riguardare solo i costi delle voci elencate al precedente punto da (i) a (iv).

Ripartizione del costo di acquisizione

Trattamento contabile di riferimento

32. ***I valori delle attività e delle passività identificabili rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 26 devono essere determinati sulla base del valore complessivo:***

(a) ***del fair value (valore equo), alla data della compravendita, delle attività e delle passività identificabili acquisite, in misura proporzionale alla partecipazione dell'acquirente ottenuta dalla compravendita; e***

(b) ***della parte proporzionale di pertinenza di terzi dei valori iscritti precedentemente all'acquisizione delle attività e passività identificabili della controllata.***

L'eventuale avviamento, positivo o negativo, deve essere contabilizzato secondo quanto previsto dal presente Principio.

33. Il costo di un'acquisizione deve essere attribuito alle attività e alle passività identificabili rilevate secondo quanto previsto dal paragrafo 26 con riferimento ai loro fair value (valore equo) alla data della compravendita. Tuttavia, il costo dell'acquisizione riguarda solo la quota parte delle attività e delle passività identificabili acquisita dall'acquirente. Di conseguenza, quando un acquirente non acquista la totalità delle azioni dell'altra impresa, la quota di pertinenza di terzi risultante deve essere riportata a un valore proporzionale alla quota di pertinenza di terzi da essi detenuta sulla base dei valori iscritti precedentemente all'acquisizione per le attività nette identificabili della controllata. Ciò perché la quota proporzionale di pertinenza di terzi non è stata oggetto dell'operazione di compravendita.

N. 22

Trattamento contabile alternativo consentito

34. ***Le attività e le passività rilevate secondo quanto previsto dal paragrafo 26 devono essere determinate ai loro fair value (valore equo) come risultano alla data dell'acquisizione. L'eventuale avviamento, positivo o negativo, deve essere contabilizzato secondo quanto previsto dal presente Principio. L'eventuale quota di pertinenza di terzi deve essere riportata a un valore proporzionale alla quota di pertinenza di terzi dei fair value (valore equo) delle attività e delle passività rilevate secondo quanto previsto dal paragrafo 26.***

35. Con questo metodo, le attività nette identificabili delle quali l'acquirente ha ottenuto il controllo sono iscritte ai loro fair value (valore equo), indipendentemente dal fatto che l'acquirente abbia acquisito tutto o solo una parte del capitale dell'altra impresa o abbia acquistato direttamente le attività. Di conseguenza, l'eventuale quota di pertinenza di terzi è riportata a un valore proporzionale alla quota di pertinenza dei terzi dei fair value (valore equo) delle attività nette identificabili della controllata.

Acquisti successivi di quote

36. Un'acquisizione può comprendere più di un'operazione di compravendita, per esempio quando essa è realizzata per stadi con acquisti successivi in borsa. Quando ciò accade, ciascuna operazione significativa è trattata separatamente al fine di determinare i fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite e di determinare il valore dell'eventuale avviamento positivo o negativo di quell'operazione. Questo comporta confronti del costo dei singoli investimenti effettuati con la relativa percentuale spettante all'acquirente dei fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite in ciascuna fase significativa.

37. Quando un'acquisizione è realizzata con acquisti successivi, i fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili possono variare alla data di ogni operazione di compravendita. Se tutte le attività e le passività identificabili relative all'acquisizione sono riesposte ai fair value (valore equo) al momento degli acquisti successivi, l'eventuale rettifica relativa alla quota precedentemente posseduta dall'acquirente rappresenta una rivalutazione e deve essere contabilizzata come tale.

38. Prima di essere qualificata come acquisizione, un'operazione può essere qualificata come partecipazione in una collegata ed essere contabilizzata con il metodo del patrimonio netto secondo quanto previsto dallo IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate. In questo caso, la determinazione dei fair value (valore equo) per le attività e le passività identificabili acquisite e la rilevazione dell'avviamento positivo o negativo avviene, convenzionalmente, a partire dalla data di applicazione del metodo del patrimonio netto. Se la partecipazione non aveva in precedenza i requisiti affinché la società partecipata fosse qualificata come una collegata, i fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili devono essere determinati alla data di ogni acquisto significativo e l'avviamento positivo o negativo deve essere rilevato a partire dalla data di acquisizione.

Determinazione dei fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite

39. Le indicazioni generali per determinare i fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite sono le seguenti:

(a) i titoli negoziabili devono essere valutati ai loro valori di mercato correnti;

(b) i titoli non negoziabili devono essere valutati a valori stimati che prendano in considerazione indici quali il rapporto prezzo utile, i dividendi attesi e i tassi di crescita attesi di titoli comparabili di imprese con caratteristiche analoghe;

(c) i crediti devono essere valutati ai valori attuali degli ammontari da riscuotere, calcolati a un tasso di interesse corrente appropriato, dedotti gli eventuali accantonamenti per perdite su crediti e costi di incasso. Tuttavia, l'attualizzazione non è richiesta per i crediti a breve termine quando la differenza tra il valore nominale del credito e il suo valore attuale non è rilevante;

N. 22

(d) rimanenze:

(i) i prodotti finiti e le merci devono essere valutati ai prezzi di vendita al netto dell'importo complessivo di costi di vendita e un margine ragionevole attribuibile allo sforzo di vendita dell'acquirente basato sul margine per prodotti finiti e merci simili;

(ii) i prodotti in corso di lavorazione devono essere valutati al prezzo di vendita dei prodotti finiti al netto dell'importo complessivo di costi di completamento, costi di vendita e un margine ragionevole riferibile al completamento e alla vendita, basata sul profitto di prodotti finiti analoghi; e

(iii) le materie prime devono essere valutate al costo corrente di sostituzione;

(e) i terreni e i fabbricati devono essere valutati al loro valore di mercato;

(f) gli impianti e i macchinari devono essere valutati al loro valore di mercato, normalmente determinato sulla base di una perizia. Quando il valore di mercato non è disponibile a causa della natura specialistica degli impianti e dei macchinari, o perché i beni sono raramente oggetto di vendita, eccetto quando sono parte di un'azienda in esercizio, essi devono essere valutati al loro costo di sostituzione ammortizzato;

(g) attività immateriali, così come definite dallo IAS 38, Attività immateriali, devono essere valutate al fair value (valore equo) determinato:

(i) con riferimento a un mercato attivo come definito nello IAS 38; e

(ii) se non esiste alcun mercato attivo, in base a un criterio in grado di rappresentare l'importo che l'impresa avrebbe pagato per l'attività in un'operazione tra controparti indipendenti, consapevoli e interessate, facendo riferimento alle migliori informazioni a disposizione (vedere IAS 38 per ulteriori indicazioni sulla determinazione del fair value (valore equo) di una attività immateriale acquisita attraverso aggregazione di imprese);

(h) i beni relativi a benefici per i dipendenti o gli impegni assunti per piani a benefici definiti devono essere valutati al valore attuale degli impegni assunti dedotto il fair value (valore equo) di eventuali attività del piano. Tuttavia, può essere rilevata un'attività solamente nella misura in cui è probabile che essa sarà disponibile per l'impresa sotto forma di restituzioni da parte del piano o di una riduzione di contributi futuri;

(i) le attività e le passività fiscali devono essere valutate per l'ammontare del beneficio fiscale che deriva dalle perdite fiscali o dalle imposte dovute per l'utile o la perdita, determinate nella prospettiva del soggetto o del gruppo risultante dall'acquisizione. L'attività o la passività fiscale deve essere determinata dopo aver accantonato l'effetto fiscale connesso alla rideterminazione del valore delle attività e delle passività identificabili ai loro valori correnti e non può essere scontata. Le attività fiscali comprendono qualsiasi attività fiscale differita dell'acquirente che non sia stata rilevata prima dell'aggregazione ma che, come conseguenza dell'aggregazione, soddisfi ora i requisiti di rilevazione dello IAS 12, Imposte sul reddito;

(j) i debiti e gli effetti a breve, i debiti a lungo termine, le altre passività, gli accantonamenti e le altre indennità pagabili devono essere valutati ai valori attuali degli ammontari che devono essere corrisposti per estinguere la passività relativa sulla base di tassi di interesse correnti appropriati. Non è richiesta l'attualizzazione, tuttavia, per passività a breve termine quando la differenza tra il valore nominale della passività e il valore attuale non è rilevante;

(k) i contratti onerosi e le altre passività identificabili dell'acquisita devono essere valutati ai valori attuali degli ammontari che devono essere pagati per estinguere l'impegno assunto a tassi di interesse correnti appropriati;

(l) accantonamenti per la cessazione o per la riduzione delle attività dell'acquisita che sono rilevate secondo quanto previsto dal paragrafo 31, per un ammontare determinato in base allo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

Alcune delle indicazioni precedenti presuppongono che i fair value (valore equo) siano determinati sulla base di un'attualizzazione. Quando le indicazioni fornite non fanno espresso riferimento all'uso dell'attualizzazione, essa può essere utilizzata o meno per determinare i fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili.

N. 22

40. ***Se il fair value (valore equo) di un'attività immateriale non può essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo (come definito nello IAS 38, Attività immateriali), l'importo rilevato per quella specifica attività alla data dell'acquisizione deve essere limitato a un importo che non crea o incrementa l'avviamento negativo che origina dall'acquisizione (vedere paragrafo 59).***

Avviamento derivante da acquisizioni

Rilevazione e valutazione

41. ***L'eventuale eccedenza del costo dell'acquisizione rispetto alla quota di partecipazione dell'acquirente nei fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite alla data dell'operazione di compravendita deve essere esposta come avviamento e rilevata come attività.***

42. L'avviamento derivante dall'acquisizione rappresenta un pagamento fatto dall'acquirente in previsione di futuri benefici economici. I futuri benefici economici possono risultare dalla sinergia tra i beni identificabili acquisiti o da beni che, individualmente, non hanno i requisiti per essere rilevati nel bilancio ma per i quali l'acquirente è disposto a corrispondere un prezzo nell'acquisizione.

43. ***L'avviamento deve essere iscritto al costo al netto di qualsiasi fondo ammortamento e perdita durevole di valore accumulata.***

Ammortamento

44. ***L'avviamento deve essere ammortizzato sistematicamente nell'arco della sua vita utile. Il periodo di ammortamento deve riflettere la migliore stima del periodo nel corso del quale si prevede che l'impresa percepirà benefici economici futuri. Vi è una presunzione relativa che la vita utile dell'avviamento non superi i venti anni dalla sua iniziale rilevazione.***

45. ***Il metodo d'ammortamento utilizzato deve riflettere il modo in cui si prevede che i benefici economici futuri derivanti dall'avviamento si esauriranno. Deve essere adottato il metodo a quote costanti sempre che non si dimostri che, nel caso di specie, un altro metodo sia più appropriato.***

46. ***La quota di ammortamento di ciascun esercizio deve essere rilevata come un costo.***

47. Con il passare del tempo, l'avviamento diminuisce, in conseguenza del fatto che il suo potenziale utilizzo sta diminuendo. In alcuni casi può apparire che il valore dell'avviamento non diminuisca nel tempo. Ciò perché la capacità di produrre benefici economici acquisita inizialmente è progressivamente sostituita dalla capacità di produrre benefici economici risultante da successivi accrescimenti dell'avviamento. In altre parole, l'avviamento acquisito viene progressivamente sostituito dall'avviamento generato internamente. Lo IAS 38, Attività immateriali, vieta l'iscrizione dell'avviamento generato internamente. Perciò è corretto che l'avviamento sia ammortizzato sistematicamente sulla base della migliore stima della sua vita utile.

48. È necessario tenere in considerazione molti fattori nella stima della vita utile dell'avviamento tra cui:

(a) la natura e la prevedibile vita economica dell'attività acquisita;

(b) la stabilità e la prevedibile vita economica del settore cui l'avviamento fa riferimento;

(c) le informazioni pubbliche sulle caratteristiche dell'avviamento in settori o imprese simili e i cicli di vita caratteristici di attività simili;

(d) gli effetti dell'obsolescenza del prodotto, delle variazioni nella domanda e di altri fattori economici sull'attività acquisita;

(e) le aspettative sulla permanenza in servizio di dipendenti o di gruppi di dipendenti fondamentali e se l'attività acquisita possa essere efficientemente gestita da un altro gruppo dirigente;

(f) il livello delle spese di manutenzione o il livello di fondi necessari per ottenere benefici economici futuri attesi dall'attività acquisita e la capacità e l'intenzione della società di raggiungere tale livello;

(g) le strategie previste da parte dei concorrenti, attuali o potenziali; e

(h) il periodo in cui viene esercitato controllo sull'attività acquisita e le clausole legali o contrattuali che influenzano la durata della vita utile dell'attività.

49. Poiché l'avviamento rappresenta, tra le altre cose, i benefici economici derivanti da sinergie o da beni che non possono essere rilevati distintamente, è difficile stimare la sua vita utile. Le stime della sua vita utile divengono meno attendibili con il prolungarsi della stessa. La presunzione del presente Principio è che l'avviamento non ha, di norma, una vita utile superiore ai venti anni dalla data della sua iniziale rilevazione.

50. In rare circostanze, vi può essere una convincente indicazione che la vita utile dell'avviamento sarà uno specifico periodo superiore ai venti anni. Sebbene sia difficile trovare esempi, ciò si può verificare quando l'avviamento sia così chiaramente collegato a un'attività identificabile o a un gruppo di attività identificabili che si può ragionevolmente ritenere che l'acquirente fruirà di benefici lungo il corso della vita utile dell'attività o del gruppo delle attività identificabili. In queste circostanze, la presunzione che la vita utile dell'avviamento non supererà i venti anni è superata e l'impresa:

(a) ammortizzerà l'avviamento lungo il corso della migliore stima della vita utile;

(b) stimerà il valore recuperabile dell'avviamento almeno una volta l'anno al fine di identificare eventuali perdite durevoli di valore (vedere paragrafo 56); e

(c) indicherà le ragioni per cui la presunzione è superata e i fattori (o fattore) che hanno svolto un importante ruolo nel determinare la vita utile dell'avviamento (vedere paragrafo 88 (b)).

51. La vita utile dell'avviamento è sempre limitata nel tempo. L'incertezza connessa alla stima della vita utile dell'avviamento giustifica l'utilizzo di criteri prudenziali, ma non giustifica una stima della vita utile che risulti irrealisticamente corta.

52. Raramente, se non mai, vi sarà una convincente indicazione che giustifichi un metodo di ammortamento diverso da quello a quote costanti, specialmente qualora il metodo alternativo determini la creazione di un fondo ammortamento inferiore a quello derivante dall'ammortamento a quote costanti. Il metodo di ammortamento deve essere applicato costantemente da esercizio a esercizio a meno che vi sia un cambiamento nella manifestazione prevista dei benefici economici derivanti dall'avviamento.

53. Al momento della contabilizzazione di un'acquisizione, è possibile che, a causa di alcune situazioni, l'avviamento derivante dall'acquisizione non rifletta i benefici economici futuri che ci si attende affluiscano all'acquirente. Per esempio, questo potrebbe avvenire quando, dal momento della negoziazione del corrispettivo d'acquisto, si fosse verificata una diminuzione nei flussi finanziari attesi dalle attività nette identificabili acquisite. In tale situazione, l'impresa verifica se l'avviamento ha subito una riduzione durevole di valore secondo quanto previsto dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e contabilizza in relazione a ciò l'eventuale perdita durevole di valore verificatasi.

54. ***Il periodo d'ammortamento e il metodo d'ammortamento devono essere rivisti almeno alla fine di ogni esercizio. Se la vita utile attesa dell'avviamento risulta significativamente diversa dalle stime effettuate in precedenza, il periodo d'ammortamento deve essere conseguentemente corretto. Se vi è stato un significativo cambiamento nella manifestazione attesa dei benefici economici derivanti dall'avviamento, il metodo deve essere cambiato al fine di riflettere il cambiamento. Tali cambiamenti devono essere contabilizzati come cambiamenti di stime contabili così come previsto dallo IAS 8, Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, attraverso la rettifica delle quote d'ammortamento dell'esercizio corrente e di quelli futuri.***

N. 22

Recuperabilità del valore contabile — Perdite durevoli di valore

55. Per determinare se l'avviamento ha subito una perdita durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Lo IAS 36 spiega come l'impresa debba riesaminare il valore contabile delle proprie attività, come determinare il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare una perdita durevole o un ripristino di valore.

56. ***Oltre a seguire le disposizioni incluse nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, l'impresa deve, almeno alla fine di ogni esercizio, stimare in conformità alle disposizioni contenute nello IAS 36, il valore recuperabile di un avviamento ammortizzato su un arco temporale che superi i venti anni dalla iniziale rilevazione, anche se non vi è alcuna indicazione che si sia verificata una perdita durevole di valore.***

57. Talvolta è difficile stabilire se l'avviamento abbia subito una perdita durevole di valore, in particolar modo quando per lo stesso sia stata stimata una vita utile lunga. In conseguenza di ciò, il presente Principio richiede che il valore recuperabile dell'avviamento, se la vita utile supera i venti anni dall'iniziale rilevazione in bilancio, sia soggetta a verifica, almeno annuale.

58. La disposizione riguardante la verifica annuale sulla perdita durevole di valore dell'avviamento si applica ogniqualvolta la complessiva vita utile stimata dell'avviamento supera i venti anni dalla sua iniziale rilevazione in bilancio. Perciò, se la vita utile dell'avviamento, alla data dell'iniziale rilevazione in bilancio, era originariamente stimata inferiore ai venti anni ma è stata successivamente prolungata superando i venti anni, l'impresa applica la verifica della riduzione durevole di valore richiesta dal paragrafo 56 e fornisce l'informativa richiesta dal paragrafo 88 (b).

Avviamento negativo derivante da acquisizioni

Rilevazione e valutazione

59. ***L'eventuale eccedenza, alla data della compravendita, della quota di partecipazione dell'acquirente nei fair value (valore equo) delle attività e passività identificabili acquisite rispetto al costo dell'acquisizione, deve essere rilevata come avviamento negativo.***

60. L'esistenza dell'avviamento negativo può essere indice del fatto che attività identificabili sono state sovrastimate e che passività identificabili sono state omesse oppure sottostimate. È importante appurare che non si verifichi tale situazione prima che l'avviamento negativo sia rilevato.

61. ***Nella misura in cui l'avviamento negativo fa riferimento alla previsione di perdite e costi futuri che sono identificati nel programma di acquisizione dell'acquirente e che possono essere quantificati attendibilmente, ma che non rappresentano passività identificabili alla data di acquisizione (vedere paragrafo 26), tale porzione di avviamento negativo deve essere rilevata come un provento nel conto economico quando le perdite e i costi futuri sono rilevati. Se queste perdite e costi futuri identificabili non sono rilevati nell'esercizio previsto, l'avviamento negativo deve essere trattato contabilmente secondo quanto previsto dal paragrafo 62, punti (a) e (b).***

62. ***Nella misura in cui l'avviamento negativo non fa riferimento a perdite e costi futuri attesi identificabili che possono essere quantificati attendibilmente alla data di acquisizione, l'avviamento negativo deve essere rilevato come un provento nel conto economico come segue:***

(a) ***l'ammontare dell'avviamento negativo che non eccede i fair value (valori equi) delle attività non monetarie identificabili acquisite deve essere rilevato come un provento sistematicamente lungo il corso della residua vita utile media ponderata delle attività identificabili acquisite ammortizzabili; e***

(b) ***l'importo dell'avviamento negativo che eccede i fair value (valori equi) delle attività non monetarie identificabili acquisite deve essere immediatamente rilevato come un provento.***

63. Nella misura in cui l'avviamento negativo non fa riferimento alla previsione di perdite e costi futuri che sono stati identificati nel programma di acquisizione dell'acquirente e che possono essere quantificati attendibilmente, l'avviamento negativo costituisce un provento che è rilevato a conto economico quando i benefici economici contenuti nelle attività identificabili ammortizzabili sono utilizzati. Nel caso di attività monetarie, il provento è immediatamente rilevato a conto economico.

N. 22

Esposizione in bilancio

64. ***L'avviamento negativo deve essere esposto come posta negativa tra le attività dell'impresa che redige il bilancio, nello stesso raggruppamento di stato patrimoniale utilizzato per l'avviamento positivo.***

Rettifiche al corrispettivo di acquisto subordinate a eventi successivi

65. ***Quando il contratto d'acquisizione prevede rettifiche al corrispettivo di acquisto subordinate a uno o più eventi successivi e se le rettifiche sono probabili e il loro ammontare può essere valutato attendibilmente, esse devono essere incluse nel costo dell'acquisizione con riferimento alla data dell'acquisizione.***

66. I contratti d'acquisizione possono prevedere rettifiche al corrispettivo di acquisto alla luce di uno o più eventi successivi. Le rettifiche possono essere riferite al mantenimento o al raggiungimento di un livello determinato di redditività negli esercizi futuri o al mantenimento del prezzo di mercato dei titoli emessi come parte del corrispettivo di acquisto.

67. Al momento della contabilizzazione iniziale di un'acquisizione è, di solito, possibile stimare l'ammontare delle eventuali rettifiche al corrispettivo di acquisto, anche se esistono alcune incertezze, senza compromettere l'attendibilità dell'informazione. Se gli eventi successivi non si verificano, o se la stima deve essere rivista, il costo dell'acquisizione è rettificato con un conseguente effetto sull'avviamento positivo o negativo, a seconda del caso.

Successive variazioni nel costo dell'acquisizione

68. ***Il costo dell'acquisizione deve essere rettificato quando un'incertezza che influisce sull'ammontare del corrispettivo di acquisto si risolve successivamente alla data dell'acquisizione, cosicché il suo pagamento è probabile e ne può essere effettuata una stima attendibile.***

69. Le condizioni dell'acquisizione possono prevedere una rettifica del corrispettivo di acquisto se i risultati della gestione della società acquisita superano o non raggiungono, dopo l'acquisizione, un livello concordato. Quando la rettifica successiva diviene probabile, e ne può essere fatta una stima attendibile, l'acquirente deve trattare contabilmente il corrispettivo aggiuntivo come una rettifica al costo di acquisizione, con un effetto conseguente sull'avviamento positivo o negativo, a seconda del caso.

70. In certe situazioni, all'acquirente può essere richiesto di effettuare pagamenti successivi a favore del venditore come compensazione per una riduzione del valore del corrispettivo di acquisto. Questo accade quando l'acquirente ha garantito il prezzo di mercato dei titoli azionari o obbligazionari emessi come corrispettivo e deve procedere a un'ulteriore emissione allo scopo di reintegrare il costo di acquisizione originariamente stabilito. In tali casi, non c'è incremento nel costo di acquisizione e, di conseguenza, nessuna rettifica all'avviamento positivo o negativo. Invece, l'incremento nei titoli azionari e obbligazionari emessi rappresenta una riduzione del sovrapprezzo o un incremento dello sconto dell'emissione iniziale.

Identificazione successiva o variazioni nel valore delle attività e delle passività identificabili ([3])

71. ***Le attività e le passività identificabili che sono acquisite ma che non soddisfano i requisiti del paragrafo 26 per una rilevazione distinta nel momento della contabilizzazione iniziale devono essere rilevate successivamente se e quando soddisfano tali requisiti. I valori iscritti per le attività e per le passività identificabili acquisite devono essere rettificati quando, successivamente all'acquisizione, sono disponibili ulteriori conoscenze che facilitano la stima dei valori attribuiti alle attività e passività identificabili quando l'acquisizione fu contabilizzata inizialmente. Anche il valore assegnato all'avviamento positivo o negativo deve essere rettificato quando necessario, nella misura in cui:***

(a) ***la rettifica non incrementi il valore contabile dell'avviamento oltre il suo valore recuperabile, come definito nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività; e***

([3]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-22: Aggregazioni — Rettifiche successive apportate ai fair value e all'avviamento inizialmente iscritti.

N. 22

(b) ***tale rettifica è effettuata entro la fine del primo periodo amministrativo che inizia dopo quello dell'acquisizione (fatta eccezione per la rilevazione di una passività identificabile secondo quanto previsto dal paragrafo 31, nel qual caso valgono i termini di cui al paragrafo 31 (c));***

altrimenti le rettifiche alle attività e passività identificabili devono essere rilevate come provento o come onere.

72. Le attività e le passività identificabili di un'impresa acquisita possono non essere state rilevate al momento dell'acquisizione perché non soddisfacevano i requisiti per la rilevazione delle attività e passività identificabili o perché l'acquirente era ignaro della loro esistenza. Analogamente, i fair value (valore equo) assegnati alla data dell'acquisizione alle attività e alle passività identificabili acquistate possono dover essere rettificati se ulteriori conoscenze divenute disponibili facilitano la stima del valore delle attività e delle passività identificabili al momento dell'acquisizione. Quando vengono rilevate le attività e le passività identificabili, o i valori contabili sono rettificati, dopo il termine del primo periodo amministrativo annuale (escludendo periodi intermedi) iniziato dopo l'acquisizione, deve essere rilevato un provento o un onere anziché una rettifica all'avviamento positivo o negativo. Questo limite temporale, arbitrario nella sua durata, impedisce che l'avviamento, positivo o negativo, possa essere riesaminato e rettificato senza limiti di tempo.

73. Secondo quanto previsto dal paragrafo 71, il valore contabile dell'avviamento (o dell'avviamento negativo) è rettificato se, per esempio, prima della fine del primo periodo amministrativo annuale che ha inizio dopo l'acquisizione vi è una perdita durevole di valore di un'attività identificabile acquisita e la perdita durevole di valore non è dovuta a specifici eventi o cambiamenti nelle situazioni verificatisi dopo la data dell'acquisizione.

74. Quando, successivamente all'acquisizione, ma entro la fine del primo periodo amministrativo successivo a quello dell'acquisizione, l'acquirente viene a conoscenza dell'esistenza di una passività che già esisteva alla data dell'acquisizione o di una perdita durevole di valore che non è dovuta a eventi specifici o cambiamenti nelle situazioni verificatisi dopo la data dell'acquisizione, l'avviamento non è aumentato oltre al suo valore di realizzo determinato secondo quanto previsto dallo IAS 36.

75. ***Se sono stati rilevati accantonamenti per la cessazione o la riduzione delle attività dell'acquisita secondo quanto previsto dal paragrafo 31, tali accantonamenti devono essere stornati se, e solo se:***

(a) ***il deflusso di benefici economici non è più probabile; o***

(b) ***il piano formale analitico non è attuato:***

(i) ***nel modo esposto nel piano formale analitico; o***

(ii) ***entro il tempo stabilito nel piano formale analitico.***

Tale storno deve essere effettuato come una rettifica dell'avviamento positivo o dell'avviamento negativo (e della quota di pertinenza dei terzi, se appropriata), in modo da non rilevare con riferimento a ciò alcun provento o costo. Il valore rettificato dell'avviamento positivo deve essere ammortizzato in maniera prospettica lungo il corso della vita utile residua. L'ammontare rettificato dell'avviamento negativo deve essere trattato come previsto dal paragrafo 62, punti (a) e (b).

76. Nessuna rettifica successiva è normalmente necessaria con riferimento agli accantonamenti rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 31, poiché il piano formale analitico deve identificare le spese che saranno intraprese. Se le spese non si sono verificate nel periodo previsto, o si prevede che non si verificheranno più, è necessario rettificare l'accantonamento per la cessazione o per la riduzione delle attività dell'acquisita, con una corrispondente rettifica del valore dell'avviamento positivo o negativo (e della quota di pertinenza di terzi, se appropriato). Se, successivamente, vi è un'obbligazione che lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali richiede di rilevare, l'impresa rileva un corrispondente costo.

UNIONI DI IMPRESE

Contabilizzazione delle unioni di imprese

77. ***Una unione di imprese deve essere contabilizzata utilizzando il metodo dell'aggregazione dei valori contabili (pooling of interests) esposto nei paragrafi 78, 79 e 82.***

N. 22

78. ***Nell'applicare il metodo dell'aggregazione dei valori contabili le voci del bilancio delle imprese partecipanti all'aggregazione, per l'esercizio nel quale è avvenuta l'aggregazione e per gli eventuali esercizi comparativi presentati, devono essere incluse nel bilancio delle imprese risultanti dall'aggregazione come se questa fosse avvenuta all'inizio del primo esercizio presentato. Il bilancio di un'impresa non può includere una unione di imprese della quale l'impresa è parte se la data della unione è successiva alla data del più recente stato patrimoniale incluso nel bilancio.***

79. ***L'eventuale differenza tra l'ammontare del capitale emesso sommato all'eventuale ulteriore corrispettivo sotto forma di disponibilità liquide o di altre attività e il valore contabilizzato per il capitale acquisito deve essere imputata a patrimonio netto.***

80. L'elemento essenziale di una unione di imprese si individua nell'assenza di un'acquisizione e nella continuazione nella condivisione dei rischi e dei benefici che esistevano precedentemente all'aggregazione. Secondo il metodo dell'aggregazione dei valori tale fattispecie è rilevata contabilizzando le imprese aggregate come se le distinte attività continuassero come in precedenza, benché esse ora siano possedute e condotte in comune. Di conseguenza, devono essere apportate solo variazioni minime nell'aggregare i singoli bilanci.

81. Dal momento in cui un'unione di imprese si concretizza in un unico soggetto risultante dall'aggregazione, esso deve utilizzare un unico insieme di principi contabili. Perciò, il soggetto risultante dall'aggregazione deve rilevare le attività, le passività e il patrimonio netto delle imprese che partecipano all'aggregazione ai loro valori contabili esistenti rettificati solo a seguito dell'uniformazione dei principi contabili delle imprese partecipanti all'aggregazione e applicando quei principi a tutti gli esercizi presentati. Non si ha rilevazione di nessun nuovo avviamento positivo o negativo. Analogamente, nella redazione del bilancio del soggetto risultante dall'aggregazione devono essere eliminati gli effetti di tutte le operazioni tra le imprese partecipanti all'aggregazione, intervenute sia precedentemente sia successivamente all'aggregazione.

82. ***I costi sostenuti in relazione all'unione di imprese devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono stati sostenuti.***

83. I costi sostenuti in relazione all'unione di imprese comprendono le imposte di registro, i costi per fornire informazioni agli azionisti, i compensi per intermediazioni e consulenze e gli stipendi e gli altri costi relativi a prestazioni di dipendenti sostenuti nella realizzazione dell'aggregazione. Essi devono comprendere anche eventuali costi o perdite sostenuti al fine di'integrare le gestioni delle attività precedentemente distinte.

AGGREGAZIONI DI IMPRESE COMUNQUE DEFINITE

Imposte sul reddito

84. In alcuni Paesi, il trattamento contabile di un'aggregazione può differire da quello applicato in conformità alle rispettive legislazioni tributarie. Qualsiasi passività o attività fiscale differita che ne deriva è rilevata secondo quanto disposto dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

85. Il beneficio potenziale derivante dal riporto a nuovo delle perdite, o altre attività fiscali differite di un'impresa acquisita, che non sia stato rilevato dall'acquirente al momento dell'acquisizione come attività identificabile, può essere realizzato successivamente. Quando ciò accade, l'acquirente deve rilevare il beneficio come provento secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito. Inoltre, l'acquirente:

(a) deve adeguare il valore contabile lordo dell'avviamento e il fondo ammortamento relativo agli importi che sarebbero stati rilevati se l'attività fiscale differita fosse stata rilevata come un'attività identificabile al momento dell'aggregazione di imprese; e

(b) deve rilevare la riduzione del valore contabile netto dell'avviamento come costo.

Comunque, questa procedura non deve generare avviamento negativo, né incrementare il valore contabile dell'avviamento negativo.

N. 22

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

86. ***Per tutte le aggregazioni di imprese, devono essere fornite le seguenti informazioni nel bilancio dell'esercizio nel quale l'aggregazione ha avuto luogo:***

(a) ***le denominazioni e la descrizione delle imprese partecipanti all'aggregazione;***

(b) ***il criterio di contabilizzazione dell'aggregazione;***

(c) ***la data di efficacia dell'aggregazione a fini contabili; e***

(d) ***eventuali attività operative, derivanti dall'aggregazione di imprese, che l'impresa ha deciso di dismettere.***

87. ***Per un'aggregazione di imprese che costituisce un'acquisizione, devono essere fornite, nel bilancio dell'esercizio durante il quale l'acquisizione ha avuto luogo, le seguenti ulteriori indicazioni:***

(a) ***la percentuale delle azioni con diritto di voto acquisite; e***

(b) ***il costo di acquisizione e una descrizione del corrispettivo di acquisto pagato o di quello dovuto a certe condizioni.***

88. ***Il bilancio con riferimento all'avviamento deve indicare:***

(a) ***il periodo (periodi) d'ammortamento utilizzato;***

(b) ***se l'avviamento è ammortizzato lungo un arco temporale superiore ai vent'anni, le ragioni per cui viene superata la presunzione che la vita utile dell'avviamento non possa superare i vent'anni dalla sua iniziale rilevazione. Nel fornire tali motivazioni, l'impresa deve descrivere il fattore (fattori) che ha svolto un importante ruolo nella determinazione della vita utile dell'avviamento;***

(c) ***se l'avviamento positivo o negativo non è ammortizzato a quote costanti, il criterio utilizzato e i motivi per cui quel criterio è più adatto del criterio a quote costanti;***

(d) ***la voce (voci) di conto economico in cui viene incluso l'ammortamento dell'avviamento; e***

(e) ***una riconciliazione del valore contabile dell'avviamento all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:***

(i) ***l'ammontare lordo e il fondo ammortamento (cumulato con le svalutazioni per perdite di valore), all'inizio dell'esercizio;***

(ii) ***gli incrementi dell'avviamento rilevati nel corso dell'esercizio;***

(iii) ***eventuali rettifiche derivanti da successive identificazioni o variazioni nel valore di attività e passività identificabili;***

(iv) ***eventuali avviamenti stornati nel corso dell'esercizio per la dismissione di tutta o parte dell'attività alla quale si riferivano;***

(v) ***la quota di ammortamento rilevata nel corso dell'esercizio;***

(vi) ***le perdite durevoli di valore rilevate nel corso dell'esercizio secondo quanto previsto dallo IAS 36 (qualora esistano);***

(vii) ***i ripristini di valore registrati nel corso dell'esercizio secondo quanto previsto dallo IAS 36 (qualora esistano);***

(viii) ***altri cambiamenti apportati ai valori contabili avvenuti nel corso dell'esercizio (qualora esistano); e***

(ix) ***l'ammontare lordo e il fondo ammortamento (cumulato con le svalutazioni per perdite di valore), alla fine dell'esercizio.***

Non sono richieste informazioni comparative.

89. Quando l'impresa descrive il fattore (fattori) che ha svolto un importante ruolo nel determinare la vita utile dell'avviamento che è ammortizzato lungo un arco temporale superiore ai vent'anni, l'impresa tiene in considerazione la lista di fattori di cui al paragrafo 48.

90. L'impresa fornisce le informazioni sulle perdite durevoli di valore dell'avviamento di valore secondo quanto previsto dallo IAS 36 in aggiunta alle informazioni richieste dal paragrafo 88 (e)(vi) e (vii).

91. ***Con riguardo all'avviamento negativo, il bilancio deve indicare:***

(a) ***descrizione, ammontare e tempi di manifestazione delle perdite e dei costi futuri attesi nella misura in cui l'avviamento negativo è trattato secondo quanto previsto dal paragrafo 61;***

(b) ***l'esercizio (esercizi) in cui l'avviamento negativo verrà rilevato come un provento;***

(c) ***la voce di conto economico in cui l'avviamento negativo è rilevato come un provento; e***

(d) ***una riconciliazione del valore contabile dell'avviamento negativo all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:***

(i) ***l'ammontare lordo dell'avviamento negativo e l'ammontare cumulativo già rilevato come un provento, all'inizio dell'esercizio;***

(ii) ***l'eventuale avviamento negativo aggiuntivo rilevato nel corso dell'esercizio;***

(iii) ***le eventuali rettifiche derivanti da una successiva identificazione o da cambiamenti di valore delle attività e delle passività identificabili;***

(iv) ***l'eventuale avviamento negativo stornato nel corso dell'esercizio per la dismissione di tutta o parte dell'attività cui l'avviamento fa riferimento;***

(v) ***la quota di avviamento negativo rilevata come un provento nel corso dell'esercizio, mostrando distintamente la porzione dell'avviamento negativo rilevato come provento secondo quanto previsto dal paragrafo 61 (qualora esista);***

(vi) ***altri cambiamenti di valore contabile avvenuti nel corso dell'esercizio (qualora esistano); e***

(vii) ***l'ammontare lordo dell'avviamento negativo e l'ammontare cumulativo già rilevato come un provento, alla fine dell'esercizio.***

Non sono richieste informazioni comparative.

92. ***Le disposizioni informazioni integrative richieste dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, si applica agli accantonamenti rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 31 per la cessazione o per la riduzione delle attività di un'impresa acquisita. Questi accantonamenti devono essere trattati a fini informativi come una classe distinta di accantonamenti secondo quanto previsto dallo IAS 37. In aggiunta, il valore contabile complessivo di questi accantonamenti deve essere indicato per ogni singola aggregazione di imprese.***

93. ***In un'acquisizione, se i fair value (valore equo) delle attività e delle passività o il corrispettivo di acquisto possono essere determinati al termine dell'esercizio nel quale l'acquisizione ha avuto luogo solo su base provvisoria, ciò deve essere esposto e motivato. Quando sono apportate rettifiche successive a tali fair value (valore equo) provvisori le rettifiche devono essere indicate e illustrate nel bilancio dell'esercizio in questione.***

94. ***Per un'aggregazione di imprese classificata come unione di imprese devono essere fornite le seguenti informazioni aggiuntive nel bilancio dell'esercizio nel quale l'aggregazione ha avuto luogo:***

(a) ***la descrizione e il numero delle azioni emesse, insieme con la percentuale delle azioni con diritto di voto di ciascuna impresa scambiate per realizzare l'unione di imprese;***

(b) ***i valori delle attività e delle passività apportate da ciascuna impresa; e***

(c) ***i ricavi di vendita, gli altri ricavi operativi, i componenti straordinari e l'utile o la perdita di ciascuna impresa prima della data dell'aggregazione inclusi nell'utile o nella perdita esposta nel bilancio dell'impresa risultante dall'aggregazione.***

N. 22

95. Le informazioni di natura generale che devono essere riportate nel bilancio consolidato sono indicate nello IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate.

96. ***Per le aggregazioni di imprese realizzate dopo la data di riferimento del bilancio devono essere indicate le informazioni richieste dai paragrafi da 86 a 94. Se non è possibile fornire alcune di queste informazioni ciò deve essere indicato.***

97. Le aggregazioni di imprese che sono state realizzate dopo la data di riferimento del bilancio e prima della data alla quale il bilancio di una delle imprese partecipanti all'aggregazione è autorizzato alla pubblicazione devono essere indicate se sono di tale importanza che la loro mancata illustrazione influirebbe sulla capacità degli utilizzatori del bilancio di effettuare corrette valutazioni e decisioni (vedere IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio).

98. In certe situazioni, l'effetto dell'aggregazione può essere quello di consentire che il bilancio dell'impresa risultante dall'aggregazione sia preparato secondo l'assunzione della continuità aziendale. Ciò potrebbe non essere stato possibile per una o entrambe le imprese partecipanti all'aggregazione. Questo può accadere, per esempio, quando un'impresa con difficoltà finanziarie partecipa all'aggregazione con un'impresa avente accesso a disponibilità finanziarie che possono essere utilizzate dall'impresa che ne ha necessità. In tal caso è importante riportare questa informazione nel bilancio dell'impresa con difficoltà finanziarie.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

99. ***A partire dalla data in cui entra in vigore (o, se precedente, alla data di adozione), il presente Principio deve essere applicato come disposto nei seguenti quadri sionttici. In tutte le circostanze, a eccezione di quelle previste nei seguenti quadri sinottici, il presente Principio deve essere applicato retrospettivamente, a meno che ciò non sia praticamente possibile.***

100. ***L'effetto dell'adozione del presente Principio alla sua data di entrata in vigore (o precedente) deve essere rilevato secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, ossia, come una rettifica degli utili portati a nuovo all'apertura di bilancio (trattamento contabile di riferimento dello IAS 8 oppure fatto affluire al conto economico dell'esercizio in corso (trattamento contabile alternativo dello IAS 8).***

101. ***Nel primo bilancio annuale pubblicato dopo la pubblicazione di questo Principio, l'impresa deve indicare le disposizioni transitorie adottate qualora le stesse prevedano più opzioni.***

Disposizioni transitorie — Ricalcolo dell'avviamento positivo e negativo

Circostanze	Disposizioni
1. L'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione si è verificata in un bilancio antecedente al 1º gennaio 1995.	
(a) L'avviamento positivo (avviamento negativo) è stato annullato con le riserve.	Il ricalcolo dell'avviamento positivo (avviamento negativo) è incoraggiato ma non è richiesto. Se è ricalcolato l'avviamento positivo (avviamento negativo), è richiesto di: (i) ricalcolare l'avviamento positivo e l'avviamento negativo per tutte le acquisizioni avvenute prima del 1º gennaio 1995; (ii) determinare il valore assegnato all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data dell'acquisizione secondo quanto previsto dal paragrafo 41 (59) del presente Principio e di rilevare in relazione a ciò l'avviamento positivo (avviamento negativo); e (iii) determinare l'ammortamento accumulato dell'avviamento (l'ammontare accumulato dell'avviamento negativo rilevato come ricavo) a partire dalla data di acquisizione secondo quanto disposto dai paragrafi 44-54 (61-63) del presente Principio e di rilevarlo conseguentemente in bilancio.

(b)	L'avviamento positivo (avviamento negativo) è stato rilevato inizialmente come una attività (ricavo sospeso) ma non al valore che sarebbe stato assegnato secondo ciò che previsto dal paragrafo 41 (59) del presente Principio.	Il ricalcolo dell'avviamento è incoraggiato ma non richiesto. Se l'avviamento positivo (avviamento negativo) è ricalcolato si devono applicare le disposizioni di cui alla situazione 1 (a). Se l'avviamento positivo (avviamento negativo) non è ricalcolato, si ritiene che il valore assegnato all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data dell'acquisizione sia stato correttamente determinato. Per ciò che concerne l'ammortamento dell'avviamento positivo (rilevazione dell'avviamento negativo come provento), si vedano le situazioni 3 e 4 di cui in seguito.

2. L'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione si è verificata in un bilancio con inizio al 1º gennaio 1995 o posteriormente, ma prima che il presente Principio è entrato in vigore (o, se precedente, prima che il presente Principio è già stato applicato).

(a)	Alla data dell'acquisizione, il costo dell'acquisizione risulta superiore alla quota di partecipazione dell'acquirente nel fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili.	Se l'avviamento è stato rilevato come un'attività e il valore assegnato a questo alla data di acquisizione riflette le disposizioni del paragrafo 41 del presente Principio, si vedano le disposizioni transitorie per l'ammortamento previste dalle situazioni 3 e 4 di cui in seguito. Altrimenti è richiesto di: (i) determinare il valore che sarebbe stato assegnato all'avviamento alla data dell'acquisizione secondo quanto previsto dal paragrafo 41 del presente Principio e di rilevare in relazione a ciò l'avviamento; (ii) determinare il relativo ammortamento accumulato dell'avviamento che sarebbe stato rilevato secondo quanto previsto dallo IAS 22 (rivisto nel 1993) e di rilevarlo in relazione a ciò in bilancio (viene applicato il limite temporale dei venti anni di cui allo IAS 22 (rivisto nel 1993)); e (iii) ammortizzare qualsiasi residua parte del valore contabile dell'avviamento lungo il corso della vita utile determinata secondo ciò che previsto da questo Principio (trattamento contabile della situazione 4 di cui in seguito).
(b)	Alla data dell'acquisizione: (i) il costo dell'acquisizione era inferiore al fair value (valore equo) delle attività e passività identificabili dell'acquirente; e (ii) il fair value (valor equo) delle attività non monetarie identificabili acquisite è stato ridotto sino a che l'eccedenza è stata eliminata (trattamento contabile di riferimento secondo quanto disposto dallo IAS 22 (rivisto nel 1993)).	Il ricalcolo dell'avviamento negativo è incoraggiato ma non richiesto. Se l'avviamento negativo è ricalcolato occorre: (i) ricalcolare l'avviamento negativo delle acquisizioni avvenute dopo il 1º gennaio 1995; (ii) determinare l'ammontare che sarebbe stato assegnato all'avviamento negativo alla data dell'acquisizione secondo quanto disposto dal paragrafo 59 del presente Principio e di rilevare in relazione a ciò l'avviamento; e (iii) determinare il relativo ammontare accumulato dell'avviamento negativo che sarebbe stato rilevato come ricavo secondo quanto disposto dallo IAS 22 (rivisto nel 1993) e di rilevarlo di conseguenza; e (iv) rilevare qualsiasi porzione residua del valore contabile dell'avviamento negativo come ricavo lungo il corso della residua vita utile media ponderata delle attività non monetarie identificabili acquisite svalutabili/ammortizzabili (trattamento contabile previsto nella situazione 4 di seguito).

N. 22

		Se l'avviamento negativo non è ricalcolato, si ritiene che l'ammontare assegnato alla data di acquisizione all'avviamento negativo (qualora esista) sia stato determinato in maniera corretta. Per la rilevazione dell'avviamento negativo come ricavo, si vedano le situazioni 3 o 4 di cui in seguito.
(c)	Alla data dell'acquisizione: (i) il costo dell'acquisizione era inferiore al alla quota dell'acquirente nel fair value (valore equo) delle attività e passività identificabili della partecipazione; e (ii) il fair value (valore equo) delle attività non monetarie identificabili acquisite non è stato ridotto per eliminare l'eccedenza (trattamento contabile alternativo secondo quanto disposto dallo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993)).	Se l'avviamento negativo è stato rilevato e l'ammontare assegnato ad esso alla data di acquisizione è stato determinato secondo quanto previsto dal paragrafo 59 del presente Principio, si vedano le disposizioni transitorie per la rilevazione dell'avviamento negativo come un ricavo delle situazioni 3 e 4 di cui in seguito. Altrimenti è richiesto di: (i) determinare l'ammontare che sarebbe stato assegnato all'avviamento negativo alla data dell'acquisizione secondo quanto previsto dal paragrafo 59 del presente Principio e di rilevare in relazione a ciò l'avviamento negativo; (ii) determinare il corrispondente importo dell'avviamento negativo che sarebbe stato imputato a provento secondo lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993) ed iscriverlo in relazione a ciò; (iii) imputare il residuo valore contabile dell'avviamento negativo come provento lungo la residua vita utile media ponderata delle attività non monetarie identificabili svalutabili/ammortizzabili acquisite (trattamento previsto dalla situazione 4 di cui in seguito).
3.	L'avviamento è stato rilevato come un'attività ma non è stato precedentemente ammortizzato o fu ritenuto che la quota di ammortamento fosse pari a zero. L'avviamento negativo è stato rilevato inizialmente come una voce distinta di stato patrimoniale ma non è stato successivamente rilevata come un provento od il valore dell'avviamento negativo che doveva essere rilevato fu ritenuto pari a zero.	Si deve ricalcolare il valore contabile dell'avviamento positivo (avviamento negativo) come se l'ammortamento dell'avviamento (ammontare dell'avviamento negativo rilevato come provento) fosse stato determinato secondo quanto previsto dal presente Principio (vedere paragrafi 44-54 (61-63)).
4.	L'avviamento positivo (avviamento negativo) è stato precedentemente ammortizzato (rilevato come provento).	Non si deve ricalcolare il valore contabile dell'avviamento positivo (avviamento negativo) per qualsiasi differenza tra l'ammortamento accumulato negli anni precedenti (avviamento negativo accumulato rilevato come provento) e quello calcolato secondo quanto previsto dal presente Principio ma è richiesto di: (i) ammortizzare qualsiasi valore contabile dell'avviamento lungo il corso della sua residua vita utile determinata secondo quanto previsto dal presente Principio (vedere paragrafi 44-54); e (ii) rilevare qualsiasi parte del valore contabile dell'avviamento negativo come un ricavo lungo il corso della vita utile media ponderata residua delle attività non-monetarie svalutabili/ammortizzabili acquisite (vedere paragrafo 62 (a)). (cioè qualsiasi cambiamento è trattato nello stesso modo di un cambiamento di stime contabili secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di criteri contabili).

N. 23

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

102. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica questo Principio ai bilanci annuali relativi a esercizi con inizio antecedente al 1º luglio 1999, l'impresa deve:***

(a) ***indicare tale fatto; e***

(b) ***adottare congiuntamente lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali e lo IAS 38, Attività immateriali.***

103. Il presente Principio sostituisce lo IAS 22, Aggregazioni di imprese, approvato nel 1993.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 23 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Oneri finanziari

Il Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 23, Capitalizzazione degli oneri finanziari, approvato dal Board nel marzo 1984. Il Principio rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 23:

— SIC-2: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Capitalizzazione di oneri finanziari.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-3
Definizioni	4-6
Oneri finanziari — Trattamento contabile di riferimento	7-9
Rilevazione	7-8
Informazioni integrative	9
Oneri finanziari — Trattamento contabile alternativo consentito	10-29
Rilevazione	10-28
Oneri finanziari capitalizzabili	13-18
Eccedenza del valore contabile del bene che giustificauna capitalizzazione rispetto al suo valore recuperabile	19
Inizio della capitalizzazione	20-22
Sospensione della capitalizzazione	23-24
Interruzione della capitalizzazione	25-28

N. 23

Informazioni integrative 29

Disposizioni transitorie 30

Data di entrata in vigore 31

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile degli oneri finanziari. Il presente Principio richiede, generalmente, che gli oneri finanziari siano immediatamente imputati al conto economico. Tuttavia, il Principio consente, come trattamento contabile alternativo consentito, la capitalizzazione degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica la capitalizzazione.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione degli oneri finanziari.***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 23, Capitalizzazione degli oneri finanziari, approvato nel 1983.

3. Il presente Principio non tratta l'onere finanziario effettivo o figurativo del patrimonio netto, compreso il capitale privilegiato non classificato come passività.

DEFINIZIONI

4. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

Gli oneri finanziari sono gli interessi e gli altri oneri sostenuti dall'impresa in relazione all'ottenimento di finanziamenti.

Il bene che giustifica la capitalizzazione è un bene che richiede un rilevante periodo di tempo prima di essere pronto per l'uso previsto o la vendita.

5. Gli oneri finanziari possono includere:

(a) gli interessi su scoperti bancari e sui finanziamenti a breve e a lungo termine;

(b) l'ammortamento di aggi e disaggi relativi al finanziamento;

(c) l'ammortamento di costi accessori sostenuti in relazione all'ottenimento del finanziamento;

(d) gli oneri finanziari relativi a leasing finanziari rilevati secondo quanto previsto dallo IAS 17, Leasing; e

(e) le differenze cambio derivanti da finanziamenti in valuta estera nella misura in cui esse siano considerate come rettifiche degli interessi passivi.

6. Esempi di beni che giustificano una capitalizzazione sono le rimanenze che richiedono un rilevante periodo di tempo per poter essere rese idonee per la vendita, impianti manifatturieri, impianti per la produzione di energia e immobili posseduti per investimento. Gli altri investimenti e le rimanenze prodotte regolarmente o in grandi quantità in modo ripetitivo in un breve periodo di tempo non sono beni che giustificano una capitalizzazione. Anche i beni che al momento dell'acquisto sono pronti per il previsto utilizzo o per la vendita non sono beni che giustificano una capitalizzazione.

N. 23

ONERI FINANZIARI — TRATTAMENTO CONTABILE DI RIFERIMENTO

Rilevazione

7. ***Gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio in cui essi sono sostenuti.***

8. Con il trattamento contabile di riferimento gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio in cui sono sostenuti indipendentemente da come sono strutturati i finanziamenti.

Informazioni integrative

9. ***Il bilancio deve indicare i principi contabili adottati per gli oneri finanziari.***

ONERI FINANZIARI — TRATTAMENTO CONTABILE ALTERNATIVO CONSENTITO

Rilevazione

10. ***Gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti, a eccezione dei casi in cui essi sono capitalizzati secondo quanto previsto dal paragrafo 11.***

11. ***Gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione devono essere capitalizzati come parte del costo del bene stesso. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili deve essere determinato secondo quanto previsto dal presente Principio*** [1]***.***

12. Secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono inclusi nel costo di quel bene. Tali oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene se è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri per l'impresa e se possono essere attendibilmente determinati. Gli altri oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti.

Oneri finanziari capitalizzabili

13. Gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono quegli oneri finanziari che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stata sostenuta la spesa per tale bene. Quando l'impresa stipula finanziamenti specificatamente per ottenere un particolare bene che giustifica una capitalizzazione, gli oneri finanziari, che riguardano direttamente quel bene, possono essere facilmente identificati.

14. Può essere difficile stabilire un legame diretto tra certi finanziamenti e un bene che giustifica una capitalizzazione e determinare i finanziamenti che altrimenti potevano essere evitati. Una tale difficoltà si manifesta, per esempio, quando l'attività di finanziamento di un'impresa è coordinata centralmente. Altre difficoltà emergono quando un gruppo impiega più strumenti finanziari per prendere a prestito fondi con tassi di interesse differenti e presta quei fondi ad altre imprese del gruppo in base a criteri differenti. Altre complicazioni derivano dall'utilizzo di prestiti espressi in o collegati a valute estere, quando il gruppo opera in economie altamente inflazionate, nonché dalle fluttuazioni dei cambi. Per questi motivi, la quantificazione dell'ammontare degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione di un bene che giustifica una capitalizzazione è difficile e richiede un procedimento di valutazione.

15. ***Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito specificatamente allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene deve essere determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi.***

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-2: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Capitalizzazione di oneri finanziari.

N. 23

16. Gli accordi finanziari riferibili a un bene che giustifica una capitalizzazione possono far sì che l'impresa ottenga un finanziamento e sostenga i relativi oneri finanziari prima che alcuni o tutti i fondi siano impiegati per il bene che giustifica una capitalizzazione. In tali casi, i fondi sono spesso temporaneamente investiti in attesa di essere utilizzati per le spese relative al bene. Nella determinazione del valore degli oneri finanziari capitalizzabili durante un esercizio, l'eventuale reddito derivante dall'investimento di tali fondi deve essere dedotto dagli oneri finanziari sostenuti.

17. ***Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito genericamente e sono utilizzati allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili deve essere determinato applicando un tasso di capitalizzazione alle spese sostenute per quel bene. Tale tasso di capitalizzazione deve corrispondere alla media ponderata degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può eccedere l'ammontare degli oneri finanziari sostenuti durante quell'esercizio.***

18. In alcune situazioni è corretto includere tutti i finanziamenti della capogruppo e delle sue controllate nel calcolo del tasso medio ponderato di onerosità dei finanziamenti; in altri casi è corretto utilizzare, per ciascuna controllata, un tasso medio ponderato di onerosità dei finanziamenti applicabile al suo indebitamento.

Eccedenza del valore contabile del bene che giustifica una capitalizzazione rispetto al suo valore recuperabile

19. Quando il valore contabile o il costo finale atteso del bene che giustifica una capitalizzazione eccede il suo valore recuperabile o il valore netto di realizzo ottenibile dalla vendita, il valore contabile deve essere svalutato o annullato secondo quanto previsto dalle disposizioni degli altri Principi contabili internazionali. In alcuni casi, secondo quanto previsto dagli altri Principi contabili internazionali, devono essere operate delle riprese di valore per eliminare l'effetto di svalutazioni o annullamenti.

Inizio della capitalizzazione

20. ***La capitalizzazione degli oneri finanziari come parte del costo di un bene che giustifica una capitalizzazione deve iniziare quando:***

(a) ***si stanno sostenendo i costi per l'ottenimento del bene;***

(b) ***si stanno sostenendo gli oneri finanziari; e***

(c) ***sono in corso le attività necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o per la vendita.***

21. I costi per l'ottenimento di un bene che giustifica una capitalizzazione includono solo quei costi che si manifestano a seguito di pagamenti in contanti, trasferimenti di altri beni o dall'assunzione di passività fruttifere. Tali costi devono essere ridotti da ogni anticipo ricevuto e dai contributi ricevuti relativamente al bene (vedere IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica). Il valore medio del bene durante un esercizio, inclusi gli oneri finanziari precedentemente capitalizzati, rappresenta normalmente un'approssimazione ragionevole delle spese alle quali il tasso di capitalizzazione deve essere applicato in quell'esercizio.

22. Le operazioni necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o la vendita vanno oltre la mera produzione fisica del bene. Esse comprendono le attività tecniche e amministrative precedenti all'avvio della produzione fisica, quali quelle legate all'ottenimento di autorizzazioni precedenti l'avvio della produzione stessa. Tuttavia, tali attività non comprendono la detenzione di un bene quando non è in essere alcuna attività di produzione o di sviluppo che modifichi le caratteristiche del bene stesso. Per esempio, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno è in corso di valorizzazione sono capitalizzati durante il periodo nel quale sono in corso di svolgimento le attività legate alla sua valorizzazione. Tuttavia, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno acquistato per l'edificazione è posseduto senza che alcuna attività di valorizzazione sia intrapresa non giustificano alcuna capitalizzazione.

N. 23

Sospensione della capitalizzazione

23. ***La capitalizzazione degli oneri finanziari deve essere sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto.***

24. Gli oneri finanziari possono essere sostenuti durante un periodo, non breve, nel quale le operazioni necessarie per predisporre un bene all'uso previsto o alla vendita sono interrotte. Tali costi sono costi legati al possesso di beni parzialmente completati e non giustificano alcuna capitalizzazione. Tuttavia, la capitalizzazione degli oneri finanziari normalmente non viene sospesa se vengono poste in essere significative attività di natura tecnica o amministrativa. La capitalizzazione degli oneri finanziari non viene sospesa nemmeno quando la sospensione dell'attività è necessaria per predisporre il bene all'utilizzo previsto o alla vendita. Per esempio, la capitalizzazione deve continuare durante il periodo, non breve, necessario perché alcuni beni completino la maturazione, o il periodo, non breve, durante il quale un alto livello delle acque ritarda la costruzione di un ponte se tale elevato livello delle acque è normale durante il periodo di costruzione nell'area geografica interessata.

Interruzione della capitalizzazione

25. ***La capitalizzazione degli oneri finanziari deve essere interrotta quando sono sostanzialmente completate tutte le operazioni necessarie per predisporre il bene che giustifica una capitalizzazione nelle condizioni per il suo utilizzo previsto o la sua vendita.***

26. Un bene è, di norma, pronto per il suo utilizzo previsto o la vendita quando la produzione fisica del bene è completata, anche se una parte di lavoro amministrativo routinario può essere ancora in corso. Se al completamento mancano solamente modifiche minori, quali la decorazione di un immobile su specifiche dell'acquirente o dell'utilizzatore, ciò è un indicatore che tutte le operazioni sono sostanzialmente completate.

27. ***Quando la produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione è completata in parti e ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la realizzazione delle altre, la capitalizzazione degli oneri finanziari (relativa a quella parte) deve cessare quando sono sostanzialmente completate tutte le operazioni necessarie per preparare quella specifica parte per l'utilizzo previsto o la vendita.***

28. Un centro direzionale composto da vari edifici, ciascuno dei quali può essere utilizzato singolarmente, è un esempio di bene, che giustifica una capitalizzazione, dove ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la costruzione delle altre. Un esempio di bene, che giustifica una capitalizzazione, che necessita di essere completato prima che ogni parte possa essere utilizzata è un impianto industriale che comprende diversi processi produttivi da compiersi in sequenza nelle differenti parti dell'impianto, quale una acciaieria.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

29. ***Il bilancio deve indicare:***

(a) ***il principio contabile adottato per gli oneri finanziari;***

(b) ***l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante l'esercizio; e***

(c) ***il tasso di capitalizzazione utilizzato per quantificare l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili.***

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

30. ***Quando l'adozione del presente Principio comporta un cambiamento di principi contabili, si incoraggiano le imprese a rettificare il bilancio secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. In alternativa, le imprese che utilizzano il trattamento contabile alternativo consentito devono capitalizzare solo quegli oneri finanziari, sostenuti dopo la data di entrata in vigore del Principio, che soddisfano i requisiti per la capitalizzazione.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

31. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1995 o da data successiva.***

N. 24

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 24 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio originariamente approvato nel marzo 1984. Esso è presentato con la impostazione rivista nella terminologia adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-6
Problematiche connesse ai rapporti fra le parti correlate	7-17
Informazioni integrative	18-25
Data di entrata in vigore	26

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato in presenza di parti correlate e di operazioni fra l'impresa che redige il bilancio e le controparti correlate. Le disposizioni del presente Principio si applicano ai bilanci di ciascuna impresa che redige il bilancio.***

2. ***Il presente Principio si applica solo ai rapporti con parti correlate descritti nel paragrafo 3, con le precisazioni di cui al paragrafo 6.***

3. Il presente Principio tratta solo i rapporti con parti correlate descritti nei punti da (a) ad (e):

   (a) le imprese che direttamente, o indirettamente attraverso una o più imprese intermedie, controllano, o sono controllate dalla o sono sotto un comune controllo con, la società che redige il bilancio. (l'universo descritto è rappresentato dalle società controllanti, controllate e consociate);

   (b) le società collegate (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate);

   (c) le persone fisiche che hanno direttamente o indirettamente un potere di voto nell'impresa che redige il bilancio che conferisca loro un'influenza dominante sull'impresa e i loro stretti familiari [1].

   (d) i dirigenti con responsabilità strategiche, cioè coloro che hanno il potere e la responsabilità della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'impresa che redige il bilancio, compresi amministratori e funzionari della società e gli stretti familiari di tali persone;

---

[1] Si considerano stretti familiari di una persona fisica coloro che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati, dalla persona interessata nei loro rapporti con l'impresa.

(e) le imprese nelle quali è posseduto, direttamente o indirettamente, un rilevante potere di voto da qualunque persona fisica descritta in (c) o in (d) o sulle quali tale persona fisica è in grado di esercitare un'influenza notevole. Questo caso comprende le imprese possedute dagli amministratori o dai maggiori azionisti dell'impresa che redige il bilancio e le imprese che hanno un dirigente con responsabilità strategiche in comune con l'impresa che redige il bilancio.

Nell'esame di ciascun rapporto con parti correlate l'attenzione deve essere rivolta alla sostanza del rapporto e non solamente alla sua forma giuridica.

4. ***Non è richiesta l'illustrazione di operazioni:***

(a) ***nel bilancio consolidato con riferimento a operazioni con parti correlate;***

(b) ***nel bilancio della capogruppo quando questo è contestualmente al bilancio consolidato reso disponibile o pubblicato;***

(c) ***nel bilancio di una società controllata interamente posseduta se la sua capogruppo ha la sede nello stesso Paese e presenta il bilancio consolidato in quello stesso Paese; e***

(d) ***nel bilancio di imprese a controllo statale con riferimento a operazioni con altre imprese a controllo statale.***

DEFINIZIONI

5. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

Parti correlate — i soggetti sono considerati correlati se uno di essi ha la capacità di controllare l'altro o di esercitare un'influenza notevole sull'assunzione di decisioni operative e finanziarie dell'altro soggetto.

Operazione con parti correlate — un trasferimento di risorse o obbligazioni fra oparti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

Controllo — possesso, diretto o indiretto tramite società controllate, di più della metà del potere di voto di un'impresa, o partecipazione sostanziale nel potere di voto e potere di determinare, in virtù di clausole statutarie o accordi, le politiche finanziarie e operative di gestione delle imprese.

Influenza notevole (per gli scopi del presente Principio) — partecipazione nelle decisioni sulle politiche finanziarie e operative di un'impresa, ma non il loro controllo. Un'influenza notevole può essere esercitata in vari modi, di solito tramite rappresentanti nel consiglio di amministrazione ma anche attraverso, per esempio, partecipazione al processo di definizione delle politiche aziendali, operazioni rilevanti fra società, scambio di personale direttivo o dipendenza da conoscenze tecniche. Un'influenza notevole può essere ottenuta attraverso il possesso di azioni, tramite clausole statutarie o accordi. In caso di possesso di azioni, l'influenza notevole è presunta secondo quanto previsto dalla definizione contenuta nello IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.

6. Nel contesto del presente Principio le seguenti situazioni non rientrano nella definizione di parti correlate:

(a) due società che abbiano semplicemente un amministratore in comune, nonostante i paragrafi 3 (d) ed (e) sopra riportati (ma è necessario prendere in considerazione l'eventualità, e accertare la probabilità, che l'amministratore possa condizionare le politiche di entrambe le società nei rapporti reciproci);

N. 24

b) (i) finanziatori;

(ii) sindacati;

(iii) imprese di pubblici servizi;

(iv) amministrazioni pubbliche,

nel corso dei loro normali rapporti con l'impresa e in virtù solo di quei rapporti (sebbene essi possano circoscrivere la libertà di azione dell'impresa o partecipare al suo processo di definizione delle scelte); e

(c) un singolo cliente, fornitore, franchisor, distributore o agente con il quale l'impresa effettua un rilevante volume di affari unicamente in virtù della dipendenza economica che ne deriva.

PROBLEMATICHE CONNESSE AI RAPPORTI FRA PARTI CORRELATE

7. I rapporti fra parti correlate sono molto frequenti. Le imprese, infatti, svolgono parte della loro attività attraverso società controllate o collegate e acquisiscono partecipazioni in altre imprese — a scopo di investimento o per ragioni commerciali — di tale rilevanza che la società partecipante può controllare o esercitare un'influenza notevole sulle decisioni operative e finanziarie della sua partecipata.

8. I rapporti con parti correlate possono avere un effetto sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sui risultati operativi dell'impresa. Le parti correlate possono effettuare operazioni che società indipendenti non effettuerebbero. Inoltre, operazioni con parti correlate possono essere effettuate a corrispettivi differenti da quelli intercorrenti fra imprese indipendenti.

9. I risultati operativi e la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa possono essere influenzati da rapporti con controparti correlate anche nel caso in cui non si verifichino operazioni con le stesse. La semplice esistenza del rapporto può essere sufficiente per influire sulle operazioni dell'impresa con altre parti. Per esempio, una controllata può interrompere i propri rapporti con una controparte commerciale a partire dal momento dell'acquisizione da parte della capogruppo di un'altra controllata che svolge la stessa attività della precedente controparte. In alternativa, una società può astenersi da compiere determinate operazioni a causa dell'influenza notevole di un'altra La capogruppo, per esempio, può decidere che una controllata non si impegni in attività di ricerca e sviluppo.

10. Poiché per la direzione aziendale esiste un'intrinseca difficoltà nel determinare l'effetto di influenze che precludono l'effettuazione di operazioni, l'illustrazione di tali effetti non è richiesta dal presente Principio.

11. La rilevazione contabile di un trasferimento di risorse si basa, di solito, sul prezzo concordato fra le parti. Fra società indipendenti il prezzo concordato è un prezzo normale. Le parti correlate, nel processo di determinazione del prezzo, possono avere un grado di flessibilità che non esiste in operazioni fra società indipendenti.

12. Sono utilizzati vari metodi per stabilire i prezzi delle operazioni tra parti correlate.

13. Un modo per determinare il prezzo di un'operazione fra parti correlate è il criterio del confronto con il prezzo non controllato; il prezzo è determinato con riferimento a merci similari vendute in un mercato economicamente similare a un acquirente indipendente dal venditore. Questo criterio è spesso utilizzato quando le merci e i servizi oggetto di un'operazione fra parti correlate, e le relative condizioni, sono simili a quelle di una normale operazione commerciale. È spesso utilizzato anche per determinare il costo dei finanziamenti.

14. Quando le merci sono trasferite fra parti correlate prima della vendita a una parte indipendente, spesso è utilizzato il criterio del prezzo di rivendita. In base a questo criterio il prezzo di rivendita è ridotto di un margine che rappresenta il valore con il quale un rivenditore dovrebbe cercare di coprire i suoi costi e realizzare un adeguato profitto, per arrivare a un prezzo di trasferimento al rivenditore. La determinazione del margine adeguato per il rivenditore comporta problemi di valutazione. Questo criterio è utilizzato anche per i trasferimenti di altre risorse, quali diritti e servizi.

15. Un altro approccio è il metodo a margine garantito («cost-plus-method»), in base al quale un adeguato margine viene aggiunto al costo del fornitore. Si possono incontrare difficoltà nella determinazione sia degli elementi di costo attribuibili sia del margine. Tra i parametri di valutazione che possono agevolare la determinazione dei prezzi di trasferimento possono essere considerati i rendimenti sul volume d'affari o sul capitale impiegato rilevati in attività analoghe.

16. Talvolta i prezzi delle operazioni fra parti correlate non possono essere determinati con uno dei metodi descritti sopra nei paragrafi da 13 a 15, oppure non viene addebitato alcun prezzo, come nel caso della prestazione gratuita di servizi amministrativi e della concessione di dilazioni su un debito senza addebito di interessi.

17. Per altro alcune operazioni non avrebbero avuto luogo se il legame non fosse esistito. Per esempio, una società che ha venduto al costo gran parte della sua produzione alla sua società capogruppo non avrebbe potuto trovare un cliente alternativo se la società capogruppo non avesse acquistato le merci.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

18. Le legislazioni di molti Paesi richiedono che il bilancio fornisca informazioni integrative su certe categorie di operazioni con parti correlate. In particolare a causa della natura fiduciaria dei rapporti con l'impresa, l'attenzione è focalizzata sulle operazioni con gli amministratori, in particolare sulle loro remunerazioni e sui finanziamenti loro concessi, sull'illustrazione di operazioni significative tra società, sulle partecipazioni e sui saldi con società del gruppo e collegate e con gli amministratori. Lo IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate e lo IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate richiedono l'indicazione di un elenco delle società controllate e delle collegate significative. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, richiede l'indicazione dei componenti straordinari e dei proventi e costi compresi nell'utile lordo o nella perdita dell'attività ordinaria che siano di dimensione, natura o incidenza tale per cui la loro indicazione sia rilevante per comprendere il risultato economico d'esercizio dell'impresa.

19. Seguono esempi di situazioni nelle quali operazioni con parti correlate possono richiedere informativa da parte della società che redige il bilancio nell'esercizio nel quale esse hanno avuto luogo:

— acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);

— acquisti o vendite di immobili e altre attività;

— prestazione o ottenimento di servizi;

— contratti di agenzia;

— contratti d'affitti e di leasing;

— trasferimento di ricerca e sviluppo;

— accordi di licenza;

— finanziamenti (compresi prestiti e conferimenti di capitale in denaro o in natura);

— garanzie personali e collaterali; e

— contratti di servizi amministrativi.

N. 26

20. ***I rapporti di controllo tra parti correlate devono essere indicati indipendentemente dal fatto che siano state effettuate operazioni fra tali soggetti.***

21. Allo scopo di fornire all'utilizzatore del bilancio la possibilità di formarsi un'opinione circa gli effetti dei rapporti con parti correlate sull'impresa che redige il bilancio, è opportuno illustrare i rapporti di controllo indipendentemente dal fatto che fra di esse siano state effettuate operazioni.

22. ***Se sono state effettuate operazioni con parti correlate, l'impresa che presenta il bilancio deve indicare la natura dei rapporti con parti correlate così come i tipi e i dettagli delle operazioni necessari per la comprensione del bilancio.***

23. Gli elementi necessari per la comprensione del bilancio includono normalmente:

(a) il volume delle operazioni, in valore assoluto o percentuale;

(b) valore assoluto o percentuale dei saldi di bilancio;

(c) politiche dei prezzi.

24. ***Elementi di natura omogenea possono essere indicati cumulativamente salvo quando l'indicazione distinta sia necessaria per la comprensione degli effetti di operazioni con controparti dipendenti sul bilancio dell'impresa che presenta il bilancio.***

25. Nel bilancio consolidato non è necessaria l'indicazione di operazioni fra società del gruppo perché esse presentano l'informativa sulla capogruppo e sulle società controllate come una singola impresa. Le operazioni con le società collegate contabilizzate con il metodo del patrimonio netto non sono eliminate e, perciò, richiedono l'indicazione distinta come operazioni con parti correlate.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

26. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1986 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 26
(RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

Fondi di previdenza

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio originariamente approvato dal Board nel giugno 1986. Esso è presentato con la impostazione rivista nella terminologia adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-7
Definizioni	8-12
Piani a contribuzione definita	13-16

Piani a benefici definiti	17-31
Valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti	23-26
Periodicità delle valutazioni attuariali	27
Contenuto della relazione	28-31
Piani previdenziali comunque definiti	32-36
Valutazione delle attività del piano	32-33
Informazioni integrative	34-36
Data di entrata in vigore	37

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la presentazione delle informazioni finanziarie da parte di piani di previdenza quando esse vengono predisposte.***

2. Talvolta i piani di previdenza sono denominati in altri modi, quali per esempio «piani pensionistici», «piani di pensionamento» o «piani per benefici previdenziali». Il presente Principio considera un piano previdenziale come un'entità distinta dal datore di lavoro dei partecipanti al piano. Alla presentazione delle informazioni finanziarie da parte di piani previdenziali devono essere applicati tutti gli altri Principi contabili internazionali nei limiti in cui essi non siano superati dal presente Principio.

3. Il presente Principio tratta la contabilizzazione e le informazioni da presentare da parte del piano nei confronti di tutti i partecipanti. Esso non tratta le informazioni concernenti i diritti dei singoli partecipanti a ottenere i benefici previdenziali.

4. Lo IAS 19, Benefici per i dipendenti, riguarda la determinazione dei costi previdenziali da iscrivere nel bilancio delle imprese che hanno piani previdenziali. Il presente Principio, di conseguenza, integra lo IAS 19.

5. I piani previdenziali possono essere qualificati come piani a contribuzione definita o come piani a benefici definiti. Molti piani richiedono l'istituzione di fondi distinti, che possono avere o meno una distinta identità giuridica o dei gestori fiduciari, ai quali sono versati i contributi e dai quali sono erogati i benefici. Il presente Principio si applica indipendentemente dall'istituzione di tali fondi e dall'esistenza di gestori fiduciari.

6. I piani previdenziali con attività investite tramite società assicuratrici sono soggetti agli stessi requisiti di contabilizzazione e di finanziamento degli accordi privati di investimento. Di conseguenza, essi ricadono nell'ambito di applicazione del presente Principio a meno che il contratto con la società assicuratrice sia stipulato in nome e per conto di un singolo partecipante o di un gruppo di partecipanti e la responsabilità di corrispondere i benefici previdenziali gravi unicamente sulla Società assicuratrice.

7. Il presente Principio non tratta gli altri tipi di benefici per dipendenti quali le indennità di fine rapporto, gli accordi per compensi differiti, le liquidazioni legate all'anzianità di servizio, speciali piani di prepensionamento e di riduzione degli esuberi, piani sanitari e assistenziali o piani d'incentivazione. Anche le prestazioni assistenziali pubbliche sono escluse dall'ambito di applicazione del presente Principio.

N. 26

DEFINIZIONI

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

I piani previdenziali sono accordi in base ai quali l'impresa eroga benefici per i suoi dipendenti al momento o dopo la cessazione del rapporto di lavoro (sotto forma di un reddito annuale o in un'unica soluzione) e tali benefici, o le contribuzioni dei datori di lavoro per essi, possono essere determinati o stimati in anticipo rispetto al pensionamento sulla base delle disposizioni di un accordo documentato o delle consuetudini dell'impresa.

I piani a contribuzione definita sono piani di previdenza in base ai quali gli ammontari che devono essere pagati come benefici previdenziali sono determinati facendo riferimento ai contributi versati a un fondo e al rendimento degli investimenti finanziari relativi.

I piani a benefici definiti sono piani di previdenza in base ai quali gli ammontari che devono essere pagati come benefici previdenziali sono determinati facendo riferimento a una formula solitamente basata sulla remunerazione dei dipendenti e/o sugli anni di lavoro.

La contribuzione al fondo è il trasferimento di beni a un'entità giuridica (il fondo), distinta dall'impresa del datore di lavoro, per far fronte agli impegni futuri per il pagamento dei benefici previdenziali.

Per gli scopi del presente Principio sono utilizzati anche i seguenti termini:

I partecipanti sono gli aderenti a un piano previdenziale e gli eventuali altri aventi diritto al ricevimento dei benefici previsti dal piano.

Le attività nette disponibili per i benefici da erogare sono le attività di un piano meno le passività diverse dal valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti.

Il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti è il valore attuale dei pagamenti attesi da un piano previdenziale per i dipendenti in servizio e cessati, riferibile al lavoro già prestato.

I benefici acquisiti sono i benefici il diritto ai quali, secondo quanto previsto dalle condizioni di un piano previdenziale, non dipende dalla prosecuzione del rapporto di lavoro.

9. Alcuni piani previdenziali hanno sponsor che non sono i datori di lavoro; il presente Principio si applica anche alle informazioni finanziarie presentate da tali piani.

10. La maggior parte dei piani previdenziali si basa su accordi formali. Alcuni non sono formalizzati ma hanno acquisito un valore vincolante per l'impresa essendo divenuti parte della sua prassi consolidata. Sebbene alcuni consentano ai datori di lavoro di limitare i loro impegni previsti dal piano solitamente è difficile annullare un piano, se i dipendenti devono essere mantenuti in servizio. Sia per i piani formalizzati sia per quelli non formalizzati si applica lo stesso criterio di contabilizzazione e di presentazione delle informazioni finanziarie.

11. Molti piani previdenziali prevedono l'istituzione di fondi distinti ai quali affluiscono i contributi e dai quali sono pagati i benefici. Tali fondi possono essere gestiti da soggetti indipendenti. In alcuni Paesi questi soggetti sono chiamati gestori fiduciari (*trustee*). Il termine gestore fiduciario è utilizzato nel presente Principio per individuare tali soggetti indipendentemente dal fatto che sia stata istituita un'amministrazione fiduciaria vera e propria.

12. I piani previdenziali sono normalmente indicati come piani a contribuzione definita o piani a benefici definiti, ciascuno con le proprie caratteristiche distintive. Talvolta esistono dei piani con caratteristiche di entrambi i tipi. Per le finalità del presente Principio questi piani composti sono considerati piani a benefici definiti.

PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA

13. ***La presentazione delle informazioni finanziarie da parte di un piano a contribuzione definita deve contenere un rendiconto delle attività nette disponibili per i benefici da erogare e una descrizione del criterio di contribuzione.***

N. 26

14. In un piano a contribuzione definita il valore dei benefici futuri che il partecipante al piano riceverà è determinato dai contributi pagati dal datore di lavoro, dal partecipante o da entrambi e dall'efficienza di gestione e dal rendimento degli investimenti del fondo. L'obbligazione del datore di lavoro è, di solito, assolta contribuendo al fondo. Normalmente non è richiesto il parere di un attuario sebbene tale parere debba essere a volte utilizzato per stimare i benefici futuri ottenibili sulla base dei contributi correnti e sulle modificazioni dei livelli di contribuzione futuri nonché sulla base dei rendimenti degli investimenti.

15. I partecipanti al piano sono interessati alla gestione dello stesso perché essa influisce direttamente sul livello dei benefici futuri loro spettanti. Essi sono interessati a conoscere se i contributi sono stati percepiti e se è stato esercitato un controllo appropriato per garantire i diritti dei beneficiari. Il datore di lavoro è interessato all'efficiente e corretta gestione del piano.

16. La finalità della presentazione di informazioni da parte di un piano a contribuzione definita è quello di fornire periodicamente informazioni sul piano stesso e sul rendimento dei suoi investimenti. Tale finalità è raggiunta, di solito, predisponendo una relazione che comprenda i seguenti elementi:

(a) una descrizione delle operazioni dell'esercizio rilevanti e gli effetti di eventuali variazioni relative al piano, la sua composizione e le sue condizioni generali;

(b) prospetti che riportino le operazioni e il rendimento degli investimenti nell'esercizio e la situazione patrimoniale-finanziaria del piano alla fine dell'esercizio; e

(c) una descrizione dei criteri di investimento.

PIANI A BENEFICI DEFINITI

17. ***La relazione di un piano a benefici definiti deve contenere alternativamente:***

(a) ***un prospetto che evidenzi:***

(i) ***le attività nette disponibili per i benefici da erogare;***

(ii) ***il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti, distinguendo tra quelli acquisiti e quelli non ancora acquisiti; e***

(iii) ***l'avanzo o il disavanzo risultante; o***

(b) ***un prospetto delle attività nette disponibili per i benefici da erogare comprendente alternativamente:***

(i) ***una nota indicante il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti, distinguendo tra quelli acquisiti e quelli non ancora acquisiti; o***

(ii) ***un riferimento a queste informazioni contenute in una relazione attuariale allegata.***

Se alla data della relazione non è stata predisposta una valutazione attuariale, deve essere usata come base la valutazione attuariale più recente la cui data deve essere indicata.

18. ***Per gli scopi del paragrafo 17, il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti deve basarsi sui benefici previsti dalle clausole del piano per il lavoro prestato fino a quel momento utilizzando il livello delle retribuzioni correnti o una previsione delle retribuzioni future con l'indicazione del criterio utilizzato. Deve essere indicato anche l'effetto di eventuali variazioni dei parametri attuariali che hanno avuto un effetto rilevante sul valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti.***

19. ***La relazione deve illustrare il rapporto tra il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti e le attività nette disponibili per i benefici da erogare e la politica per il finanziamento dei benefici previsti.***

N. 26

20. In un piano a benefici definiti il pagamento dei benefici previdenziali previsti dipende dalla situazione patrimoniale-finanziaria del piano e dalla capacità dei contribuenti al fondo di contribuirvi in futuro, nonché dal rendimento degli investimenti e dall'efficienza di gestione del piano.

21. Un piano a benefici definiti deve essere valutato periodicamente da un attuario per accertarne la situazione finanziaria, rivedere le ipotesi e suggerire i livelli futuri di contribuzione.

22. La finalità della presentazione di informazioni finanziarie da parte di un piano a benefici definiti è quello di fornire periodicamente informazioni sulle risorse economiche e sulle attività del piano, informazioni utili per accertare la corrispondenza tra l'accumulazione di risorse e i benefici da erogare da parte del piano nel tempo. Questa finalità è, di solito, raggiunta predisponendo una relazione che includa le seguenti informazioni:

(a) una descrizione delle operazioni dell'esercizio rilevanti e l'effetto di eventuali variazioni relative al piano, la sua composizione e le sue condizioni generali;

(b) rendiconti delle operazioni e del rendimento degli investimenti nell'esercizio e la situazione patrimoniale-finanziaria del piano al termine dell'esercizio;

(c) informazioni attuariali come parte del rendiconto o come relazione separata; e

(d) una descrizione delle politiche di investimento.

Valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti

23. Il valore attuale dei pagamenti attesi di un piano previdenziale può essere calcolato e presentato utilizzando il livello delle retribuzioni correnti o una previsione del livello delle retribuzioni future fino al momento del pensionamento dei partecipanti.

24. Le ragioni a favore dell'adozione del metodo della retribuzione corrente comprendono:

(a) il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti, rappresentato dalla somma dei valori attualmente attribuibili a ciascun partecipante al piano, può essere calcolato su una base più oggettiva della previsione del livello delle retribuzioni future perché esso implica un minor numero di ipotesi;

(b) gli aumenti dei benefici riferibili a un aumento delle retribuzioni diventano un'obbligazione del piano al momento dell'incremento delle retribuzioni; e

(c) l'ammontare del valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti utilizzando il livello delle retribuzioni correnti è, di solito, più strettamente correlato all'ammontare dovuto nel caso di interruzione o cessazione del piano.

25. Le ragioni a favore del metodo della previsione del livello delle retribuzioni future comprendono:

(a) le informazioni finanziarie devono essere preparate secondo il principio della continuità aziendale, indipendentemente dalle ipotesi e dalle stime che devono essere fatte;

(b) nei piani basati sull'ultimo livello retributivo i benefici sono determinati con riferimento alle retribuzioni in vigore in prossimità o in coincidenza con la data di pensionamento; è quindi necessario effettuare previsioni delle retribuzioni, dei livelli dei contributi e dei tassi di rendimento; e

(c) la mancata considerazione di previsioni delle retribuzioni future, quando la maggior parte della contribuzione si basa sulle previsioni delle retribuzioni, può tradursi nella presentazione di informazioni che rilevano un'apparente eccedenza o adeguatezza di contribuzioni mentre il piano ne ha carenza.

26. Il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti basato sulle retribuzioni correnti deve essere indicato nella relazione di un piano per fornire l'indicazione dell'impegno per i benefici maturati alla data della relazione. Il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti basato su previsioni delle retribuzioni deve essere indicato per fornire l'indicazione della dimensione dell'impegno potenziale, sulla base del presupposto della continuità aziendale, che è generalmente il criterio generale per qualsiasi forma di contribuzione. Oltre all'indicazione del valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti può essere necessario fornire una spiegazione che indichi chiaramente il contesto nel quale il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti deve essere interpretato. Tale spiegazione può riguardare l'adeguatezza delle contribuzioni future previste e del criterio di contribuzione basato sulla previsione delle retribuzioni. Essa può essere inclusa nel rendiconto o nella relazione dell'attuario.

Periodicità delle valutazioni attuariali

27. In molti Paesi le valutazioni attuariali non sono ottenute più frequentemente che ogni tre anni. Se una valutazione attuariale non è stata preparata alla data della relazione, deve essere utilizzata come base la valutazione attuariale più recente e la sua data deve essere indicata.

Contenuto della relazione

28. Per i piani a benefici definiti le informazioni finanziarie devono essere presentate in uno dei seguenti schemi che riflettono le differenti consuetudini nell'indicazione e nella presentazione delle informazioni attuariali:

(a) nella relazione è incluso un prospetto che riporta le attività nette disponibili per i benefici da erogare, il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti e l'avanzo o il disavanzo risultante. La relazione del piano contiene anche il prospetto delle variazioni delle attività nette disponibili per i benefici da erogare e il prospetto delle variazioni nel valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti. La relazione può includere una relazione distinta dell'attuario per comprovare il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti;

(b) una relazione che comprenda un prospetto delle attività nette disponibili per i benefici da erogare e un prospetto delle variazioni delle attività nette disponibili per tali benefici. Il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti è indicato in una nota ai prospetti. La relazione può anche comprendere la relazione di un attuario per comprovare il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti; e

(c) una relazione che comprenda un prospetto delle attività nette disponibili per i benefici da erogare e un prospetto delle variazioni delle attività nette disponibili per tali benefici con il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti contenuto in una relazione attuariale separata.

In ciascuno schema possono essere allegate ai prospetti anche una relazione dei gestori fiduciari, con i contenuti delle relazioni degli amministratori, e una relazione sugli investimenti.

29. I sostenitori degli schemi illustrati nel paragrafo 28 (a) e (b) ritengono che la quantificazione dei benefici previdenziali previsti e le altre informazioni fornite con questo metodo aiutino gli utilizzatori ad accertare la situazione attuale del piano e la probabilità che le obbligazioni del piano siano soddisfatte. Essi ritengono anche che le informazioni contenute nelle relazioni devono essere complete di per se stesse e non dipendere da prospetti allegati. Tuttavia, alcuni ritengono che lo schema illustrato al paragrafo 28 (a) potrebbe dare l'impressione che esista una passività, mentre il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti non ha, secondo loro, tutte le caratteristiche di una passività come tale.

30. I sostenitori dello schema descritto al paragrafo 28 (c) ritengono che il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti non debba essere incluso in un prospetto delle attività nette disponibili per i benefici da erogare come descritto al paragrafo 28 (a) oppure essere indicato in una nota come al 28 (b) perché esso, così facendo, sarebbe confrontato direttamente con le attività del piano e tale confronto può non essere valido. Essi sostengono che gli attuari non mettono necessariamente a confronto il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti con i valori di mercato degli investimenti, ma possono invece accertare il valore attuale dei flussi finanziari attesi dagli investimenti. Perciò, i sostenitori di questo schema ritengono che un

N. 26

tale confronto non sia adeguato a riflettere la valutazione complessiva del piano effettuata dall'attuario e che esso possa essere male interpretato. Inoltre, alcuni ritengono che l'informazione sui benefici previdenziali previsti, siano o meno quantificati, deve essere contenuta unicamente in una relazione attuariale separata, nella quale può essere fornita un'illustrazione appropriata.

31. Il presente Principio consente che le indicazioni concernenti i benefici previdenziali previsti siano fornite in una relazione attuariale separata ma respinge le argomentazioni contrarie alla quantificazione del valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti. Di conseguenza, gli schemi illustrati nel paragrafo 28 (a) e (b) sono considerati accettabili dal presente Principio, così come lo schema illustrato nel paragrafo 28 (c) posto che le informazioni finanziarie contengano un riferimento a una relazione attuariale allegata che riporti il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti.

PIANI PREVIDENZIALI COMUNQUE DEFINITI

Valutazione delle attività del piano

32. ***Gli investimenti da parte di un piano previdenziale devono essere iscritti al fair value (valore equo). Nel caso di titoli mobiliari negoziabili il fair value (valore equo) è il valore di mercato. Laddove non sia possibile una stima del fair value (valore equo) degli investimenti posseduti dal piano deve essere fornita un'illustrazione dei motivi per i quali non viene utilizzato il fair value (valore equo).***

33. Nel caso di titoli mobiliari negoziabili il fair value (valore equo) è, di solito, il valore di mercato perché questo è ritenuto la misura più attendibile dei titoli mobiliari alla data della relazione e del rendimento dell'esercizio. Quei titoli mobiliari che hanno un valore fisso di rimborso e che sono stati acquistati per assicurare il rispetto delle obbligazioni del piano, o di sue parti specifiche, possono essere iscritti a valori basati sui loro valori finali di rimborso assumendo un tasso di rendimento costante fino alla scadenza. Quando non è possibile una stima del fair value (valore equo) degli investimenti posseduti da un piano, come nel caso della proprietà totale di un'impresa, deve essere indicato il motivo per il quale non è utilizzato il fair value (valore equo). Nella misura in cui gli investimenti sono iscritti a valori diversi dal valore di mercato o dal fair value (valore equo), anche il fair value (valore equo) deve essere, generalmente, indicato. I beni utilizzati nella gestione del fondo devono essere contabilizzati secondo quanto previsto dai Principi contabili internazionali appropriati.

Informazioni integrative

34. ***La relazione di un piano previdenziale, sia a benefici definiti sia a contribuzione definita, deve contenere anche le informazioni seguenti:***

(a) ***un prospetto delle variazioni delle attività nette disponibili per i benefici da erogare;***

(b) ***un elenco dei principi contabili rilevanti; e***

(c) ***una descrizione del piano e l'effetto di eventuali variazioni nel piano durante l'esercizio.***

35. La relazione dei piani previdenziali deve includere i seguenti aspetti, se pertinenti:

(a) un prospetto delle attività nette disponibili per i benefici da erogare indicante:

(i) le attività al termine dell'esercizio opportunamente classificate;

(ii) i criteri di valutazione delle attività;

(iii) i dettagli di ogni singolo investimento eccedente il 5 % delle attività nette disponibili per i benefici da erogare o il 5 % di ogni classe o tipo di valori mobiliari;

(iv) i dettagli di qualsiasi investimento nell'impresa del datore di lavoro; e

(v) le passività diverse dal valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti;

(b) un prospetto delle variazioni delle attività nette disponibili per i benefici da erogare che riporti i seguenti punti:

(i) le contribuzioni dei datori di lavoro;

(ii) le contribuzioni dei dipendenti;

(iii) i proventi degli investimenti quali interessi e dividendi;

(iv) gli altri proventi;

(v) i benefici pagati o dovuti (suddivisi, per esempio, tra pensioni, indennità per morte e indennità per invalidità, e pagamenti in un'unica soluzione);

(vi) i costi amministrativi;

(vii) gli altri costi;

(viii) le imposte sul reddito;

(ix) gli utili e le perdite dalla dismissione di investimenti e dalle variazioni nel valore degli investimenti; e

(x) i trasferimenti da, ovvero a, altri piani;

(c) una descrizione del criterio di contribuzione;

(d) per i piani a benefici definiti il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti (che può essere distinto tra benefici acquisiti e non ancora acquisiti) basato sui benefici previsti dalle condizioni del piano, sul lavoro prestato fino a quel momento, utilizzando il livello delle retribuzioni correnti o quello delle previsioni delle retribuzioni; queste informazioni possono essere incluse in una relazione attuariale allegata da leggersi unitamente all'informazione finanziaria relativa inclusa nella relazione del piano; e

(e) per i piani a benefici definiti, una descrizione dei presupposti attuariali rilevanti e del metodo utilizzato per calcolare il valore attuale attuariale dei benefici previdenziali previsti.

36. La relazione di un piano previdenziale deve contenere una descrizione del piano o come parte delle informazioni finanziarie in essa contenute, o in una relazione separata. Essa può contenere le seguenti informazioni:

(a) l'indicazione dei datori di lavoro e dei gruppi di dipendenti partecipanti al piano;

(b) il numero di partecipanti che ricevono benefici e il numero degli altri partecipanti, opportunamente classificati;

(c) il tipo di piano, ossia se a contribuzione definita o a benefici definiti;

(d) una nota che indichi se i partecipanti contribuiscono al piano;

(e) una descrizione dei benefici previdenziali previsti per i partecipanti;

(f) una descrizione di eventuali condizioni per la cessazione del piano; e

(g) le variazioni negli elementi compresi nei punti da (a) a (f) durante il periodo preso in considerazione dalla relazione.

Non è raro fare riferimento ad altri documenti facilmente disponibili per gli utilizzatori nei quali il piano è descritto e includere nella relazione solo informazioni sulle variazioni successive.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

37. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci dei piani previdenziali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1988 o da data successiva.***

N. 27

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 27 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2000)

Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio originariamente approvato dal Board nel giugno 1988. Esso è presentato con l'impostazione rivista nella terminologia adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

Nel dicembre 1998 i paragrafi 13, 24, 29 e 30 sono stati modificati per sostituire i riferimenti allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con i riferimenti allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

Nell'ottobre 2000, il paragrafo 13 è stato modificato per rendere la terminologia coerente con paragrafi simili contenuti in altri connessi Principi contabili internazionali.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 27:

— SIC-12: Consolidamento — Società a destinazione specifica (società mveicolo);

— SIC-33: Consolidamento e metodo del patrimonio netto — Diritti di voto potenzialmente esercitabili e calcolo della quota di capitale posseduto.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-5
Definizioni	6
Presentazione del bilancio consolidato	7-10
Ambito di applicazione del bilancio consolidato	11-14
Procedure di consolidamento	15-28
Contabilizzazione delle partecipazioni in controllate nel bilancio proprio della capogruppo	29-31
Informazioni integrative	32
Data di entrata in vigore	33

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella preparazione e nella presentazione dei bilanci consolidati di un gruppo di imprese controllate da una capogruppo.***

2. ***Il presente Principio deve essere applicato anche per la contabilizzazione delle partecipazioni in controllate nel bilancio della capogruppo.***

3. Il presente Principio sostituisce lo IAS 3, Bilancio consolidato, a eccezione della parte riguardante la contabilizzazione delle partecipazioni in collegate (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate).

4. Il bilancio consolidato rientra nella definizione di «bilancio» che compare nella Prefazione ai Principi contabili internazionali. Il bilancio consolidato deve, perciò, essere predisposto secondo quanto previsto dai Principi contabili internazionali.

5. Il presente Principio non tratta:

(a) le modalità di contabilizzazione delle aggregazioni di imprese e i loro effetti sul consolidamento, incluso l'avviamento derivante da aggregazioni di imprese (vedere IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese);

(b) la contabilizzazione delle partecipazioni in collegate (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate); né, infine

(c) la contabilizzazione delle partecipazioni in joint venture (vedere IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture).

DEFINIZIONI

6. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

Il controllo (per le finalità del presente Principio) è il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali di un'impresa e di ottenerne i benefici relativi.

La controllata è un'impresa controllata da un'altra impresa (indicata come capogruppo).

La capogruppo è un'impresa che ha una o più società controllate.

Il gruppo è costituito dalla capogruppo e da tutte le sue controllate.

Il bilancio consolidato è il bilancio di un gruppo presentato come se fosse il bilancio di un'unica impresa.

La quota di pertinenza di terzi è quella parte del risultato dell'esercizio dell'attività e del patrimonio netto di una controllata attribuibile alle interessenze non detenute, direttamente o indirettamente attraverso controllate, dalla capogruppo.

PRESENTAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

7. ***La capogruppo deve presentare il bilancio consolidato, se non rientra nella fattispecie contemplata al paragrafo 8.***

8. ***La capogruppo interamente controllata, anche se solo di fatto, può non presentare il bilancio consolidato purché, nel caso in cui essa sia di fatto interamente posseduta, ottenga il consenso dei soci di minoranza. Tale capogruppo deve indicare i motivi per cui essa non ha presentato il bilancio consolidato e i criteri con i quali le controllate sono state contabilizzate nel proprio bilancio. Devono essere indicate anche la denominazione e la sede legale della sua capogruppo che pubblica il bilancio consolidato.***

9. Per gli utilizzatori del bilancio di una capogruppo è importante essere informati sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sui risultati di gestione e sui cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria del gruppo nel suo insieme. Tale esigenza è soddisfatta dai bilanci consolidati che presentano informazioni finanziarie sul gruppo come se esso fosse un'unica impresa, senza considerare i confini legali delle singole entità giuridiche.

10. Una controllante, essa stessa interamente posseduta da un'altra impresa, può non essere sempre tenuta a presentare il bilancio consolidato dato che tale documento può non essere richiesto dalla sua capogruppo e le necessità degli altri utilizzatori del bilancio possono essere meglio soddisfatte dal bilancio consolidato della sua capogruppo. In alcuni Paesi, una controllante è esentata dalla presentazione del bilancio consolidato se essa è di fatto interamente posseduta da un'altra impresa e ottiene il consenso dei soci di minoranza. Con la dizione «di fatto interamente posseduta» si intende indicare che la capogruppo detiene il 90 % o più dei voti esercitabili in assemblea.

N. 27

AMBITO DI APPLICAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

11. ***Una capogruppo che redige il bilancio consolidato deve consolidare tutte le controllate, estere e nazionali, a esclusione di quelle considerate nel paragrafo 13.***

12. Il bilancio consolidato comprende tutte le imprese che sono controllate da una controllante, a eccezione delle controllate escluse per le ragioni esposte nel paragrafo 13. Si deve presumere che il controllo esista quando la controllante possiede, direttamente o indirettamente tramite controllate, più della metà dei voti esercitabili in assemblea a meno che, in casi eccezionali, possa essere chiaramente dimostrato che tale possesso non costituisce controllo. Il controllo esiste anche quando la controllante non possiede che la metà, o una quota minore, dei voti esercitabili in assemblea se essa ha [1] [2]:

(a) il controllo di più della metà dei diritti di voto in virtù di un accordo con un altro investitore;

(b) il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell'impresa in virtù di una clausola statutaria o di un contratto;

(c) il potere di nominare o revocare la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione o dell'equivalente organo amministrativo; o

(d) il potere di indirizzare la maggioranza dei voti alle riunioni del consiglio di amministrazione o dell'equivalente organo amministrativo.

13. ***Una controllata deve essere esclusa dal consolidamento quando:***

(a) ***il controllo è da ritenere temporaneo perché la controllata è acquistata e posseduta esclusivamente in vista della sua dismissione in un prossimo futuro; o***

(b) ***essa opera in presenza di gravi e durature restrizioni che pregiudicano significativamente la sua capacità di trasferire fondi alla controllante.***

Tali controllate devono essere contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

14. Una controllata non è esclusa dal consolidamento poiché la sua attività è dissimile da quella delle altre imprese del gruppo. Una migliore informazione è fornita consolidando tale controllata e fornendo informazioni aggiuntive nel bilancio consolidato sulle differenti attività delle controllate. Per esempio, le informazioni aggiuntive richieste dallo IAS 14, Informativa di settore, aiutano a spiegare la rilevanza delle differenti attività all'interno del gruppo.

PROCEDURE DI CONSOLIDAMENTO

15. Nella preparazione del bilancio consolidato, i bilanci della capogruppo e delle sue controllate sono consolidati voce per voce sommando tra loro i corrispondenti valori dell'attivo, del passivo, del patrimonio netto, dei ricavi e dei costi. Affinché i bilanci consolidati presentino informazioni contabili sul gruppo come se si trattasse di un'impresa singola, sono necessarie le seguenti fasi [2]:

(a) il valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna controllata e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla capogruppo devono essere eliminati (vedere IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, che descrive anche il trattamento contabile di un eventuale avviamento);

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-12: Consolidamento — Società a destinazione specifica (società veicolo).

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-33: Consolidamento e metodo del patrimonio netto — Diritti di voto potenzialmente esercitabili e calcolo della quota di capitale posseduto.

N. 27

(b) la quota dell'utile netto d'esercizio delle controllate di pertinenza di terzi deve essere identificata e compensata con l'utile del gruppo al fine di determinare l'utile netto della capogruppo di pertinenza degli azionisti della capogruppo stessa; e

(c) la quota del capitale e delle riserve di pertinenza di terzi deve essere identificata e presentata nello stato patrimoniale consolidato, separatamente sia dalle passività, sia dal patrimonio netto di pertinenza degli azionisti della capogruppo. Le quote di pertinenza di terzi consistono:

(i) nel valore alla data dell'acquisto della partecipazione calcolato secondo quanto previsto dallo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese; e

(ii) nella quota di pertinenza di terzi dei movimenti nel patrimonio netto dalla data dell'acquisizione.

16. Le imposte dovute dalla capogruppo o dalle sue controllate sulle distribuzioni alla capogruppo di utili portati a nuovo, da parte delle controllate, sono contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

17. ***I saldi e le operazioni infragruppo e i relativi utili non realizzati devono essere integralmente eliminati. Anche le perdite non sostenute derivanti da operazioni infragruppo devono essere eliminate a meno che il costo non possa essere realizzato.***

18. I saldi e le operazioni infragruppo, comprese le vendite, i costi e i dividendi, devono essere integralmente eliminati. Utili non realizzati derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni, devono essere integralmente eliminati. Le perdite non sostenute derivanti da operazioni infragruppo dedotte nella determinazione del valore iscritto di attività devono essere anch'esse eliminate a meno che il costo non possa essere realizzato. Differenze temporali derivanti dall'eliminazione di utili e perdite non realizzati originate da operazioni infragruppo devono essere trattate secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

19. ***Quando i bilanci utilizzati nel consolidamento sono riferiti a diverse date di chiusura, devono essere eseguite rettifiche per le operazioni o i fatti significativi che siano accaduti tra quelle date e la data di riferimento del bilancio della capogruppo. La differenza tra le date non deve comunque essere superiore a tre mesi.***

20. I bilanci della capogruppo e delle sue controllate utilizzati nella preparazione del bilancio consolidato devono essere, di norma, redatti alla stessa data. Quando le date di chiusura sono differenti, la controllata spesso prepara, a fini di consolidamento, un bilancio alla data di chiusura del bilancio consolidato. Quando ciò è di difficile realizzazione, può essere utilizzato un bilancio redatto a una data di chiusura diversa, purché la differenza non sia superiore a tre mesi. Il principio della coerenza richiede che la durata degli esercizi ed eventuali differenze nelle date di chiusura devono essere le medesime di esercizio in esercizio.

21. ***I bilanci consolidati devono essere preparati utilizzando principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze analoghe. Se, nella preparazione del bilancio consolidato, l'utilizzo di principi contabili uniformi è di difficile realizzazione, ciò deve essere indicato insieme alla proporzione dei componenti del bilancio consolidato ai quali sono stati applicati differenti principi contabili.***

22. In molti casi, se un'impresa del gruppo utilizza principi contabili diversi da quelli adottati nel bilancio consolidato per operazioni e fatti simili in analoghe circostanze, devono essere apportate rettifiche al suo bilancio quando esso viene utilizzato nella preparazione del bilancio consolidato.

23. I risultati di gestione di una controllata devono essere inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data della sua acquisizione, cioè dalla data in cui il controllo della società controllata si è di fatto trasferito all'acquirente, secondo quanto previsto dallo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese. I risultati di gestione di una controllata dismessa devono essere inclusi nel conto economico consolidato fino alla data della dismissione, cioè la data alla quale la capogruppo cessa di avere il controllo della società controllata. La

N. 27

differenza tra il corrispettivo di cessione della controllata e il valore contabile delle sue attività meno le sue passività alla data della dismissione deve essere rilevata nel conto economico consolidato come utile o perdita derivante della dismissione della controllata. Allo scopo di garantire la comparabilità dei bilanci fra un periodo e il successivo, spesso devono essere fornite informazioni supplementari sull'effetto dell'acquisto e della dismissione di controllate sulla situazione contabile alla data di chiusura, sui risultati del periodo e sui valori corrispondenti del periodo precedente.

24. ***Una partecipazione in un'impresa deve essere contabilizzata secondo quanto previsto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, dal momento in cui essa cessi di rientrare nella definizione di controllata e non divenga una collegata come definita nello IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.***

25. Il valore contabile della partecipazione deve essere considerato come costo dal momento in cui essa cessi di essere una controllata.

26. ***La quota di pertinenza di terzi deve essere presentata, nello stato patrimoniale consolidato, separatamente dalle passività e dal patrimonio netto di pertinenza degli azionisti della capogruppo. Anche la quota di pertinenza di terzi relativa al risultato d'esercizio deve essere presentata separatamente.***

27. Le perdite riferibili a terzi in una controllata consolidata possono eccedere la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto della controllata. L'eccedenza, e ogni ulteriore perdita riferibile a terzi, sono dedotte dalla quota di pertinenza del gruppo a eccezione della parte per la quale i terzi hanno un'obbligazione vincolante a coprire la perdita e sono in grado di farlo. Se, successivamente, la controllata realizza degli utili, tali utili sono attribuiti alla quota di pertinenza del gruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza di terzi che erano state precedentemente assorbite dalla quota di pertinenza del gruppo.

28. Se una controllata ha emesso azioni privilegiate cumulative che sono possedute da terzi esterni al gruppo, la capogruppo deve calcolare la sua quota di utili o perdite dopo aver tenuto conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

CONTABILIZZAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI IN CONTROLLATE NEL BILANCIO DELLA CAPOGRUPPO

29. ***Nel bilancio proprio di una capogruppo le partecipazioni in controllate che sono incluse nel bilancio consolidato devono essere alternativamente:***

(a) ***iscritte al costo;***

(b) ***contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto secondo quanto previsto dallo IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate; o***

(c) ***contabilizzate come attività finanziarie disponibili per la vendita come descritto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.***

30. ***Le partecipazioni in controllate escluse dal consolidamento devono essere contabilizzate nel bilancio proprio della capogruppo con uno dei seguenti metodi:***

(a) ***iscritte al costo;***

(b) ***contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto come descritto nello IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni collegate; o***

(c) ***contabilizzate come attività finanziarie disponibili per la vendita come descritto nello IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.***

31. In numerosi Paesi, per rispettare disposizioni legali o altre prescrizioni, la capogruppo deve presentare un proprio bilancio.

N. 28

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

32. ***Oltre alle indicazioni richieste dai paragrafi 8 e 21, devono essere fornite le seguenti informazioni:***

(a) ***nel bilancio consolidato, un elenco delle controllate di rilievo comprendente la denominazione, il luogo di costituzione o la sede legale, la percentuale di capitale posseduto e, se differente, la percentuale dei voti esercitabili in assemblea;***

(b) ***nel bilancio consolidato, laddove applicabile:***

(i) ***i motivi del mancato consolidamento di una controllata;***

(ii) ***il tipo di legami tra la capogruppo e la controllata della quale la capogruppo non possiede, direttamente o indirettamente attraverso controllate, più della metà dei voti esercitabili in assemblea;***

(iii) ***la denominazione delle imprese nelle quali è posseduta, direttamente o indirettamente tramite controllate, più della metà dei voti esercitabili in assemblea ma che, a causa dell'assenza di controllo, non sono controllate; e***

(iv) ***l'effetto dell'acquisto e della dismissione di controllate sulla situazione contabile alla data di chiusura, sui risultati dell'esercizio e sui corrispondenti valori dell'esercizio precedente; e***

(c) ***nel bilancio proprio della controllante una descrizione del metodo utilizzato per contabilizzare le controllate.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

33. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1990 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 28 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2000)

Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate

Lo IAS 28 è stato approvato dal Board nel novembre 1988.

Nel novembre 1994, il testo dello IAS 28 è stato rivisto nella forma per poter essere presentato con l'impostazione rivista nella terminologia adottata per i principi contabili internazionali a partire dal 1991 (IAS 28 (rivisto nella forma nel 1994)). Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

Nel luglio 1998, i paragrafi 23 e 24 dello IAS 28 (rivisto nella forma nel 1994) sono stati rivisti al fine di essere resi coerenti con lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

Nel dicembre 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha modificato i paragrafi 7, 12 e 14 dello IAS 28. Le modifiche sostituiscono i riferimenti allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con riferimenti allo IAS 39.

Nel marzo 1999, il paragrafo 26 è stato modificato per sostituire i riferimenti allo IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, con riferimenti allo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, e per essere reso conforme allo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

Nell'ottobre 2000, il paragrafo 8 è stato rivisto per essere reso coerente con paragrafi simili in altri connessi Principi contabili internazionali e il paragrafo 10 è stato eliminato. I cambiamenti apportati ai paragrafi 8 e 10 dello IAS 28 entrano in vigore quando l'impresa applica lo IAS 39 per la prima volta.

N. 28

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 28:

— SIC-3: Eliminazione di utili e perdite non realizzati da operazioni con società collegate; e

— SIC-20: Contabilizzazione del metodo del patrimonio netto — Rilevazione di perdite;

— SIC-33: Consolidamento e metodo del patrimonio netto — Diritti di voto potenzialmente esercitabili e attribuzione del capitale posseduto.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-7
Influenza notevole	4-5
Metodo del patrimonio netto	6
Criterio del costo	7
Bilancio consolidato	8-11
Bilancio proprio della societa partecipante	12-15
Applicazione del metodo del patrimonio netto	16-24
Perdite durevoli di valore	23-24
Imposte sul reddito	25
Sopravvenienze	26
Informazioni integrative	27-28
Data di entrata in vigore	29

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato dalla partecipante per la contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate.***

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 3, Bilancio consolidato, per la parte che riguarda la contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.

DEFINIZIONI

3. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

Una collegata è un'impresa nella quale la partecipante ha un'influenza notevole e che non è né una controllata né una joint venture per la partecipante.

N. 28

Con influenza notevole si intende il potere di partecipare alla determinazione delle scelte amministrative e gestionali della partecipata senza averne il controllo.

Il controllo (per le finalità del presente Principio) è il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali di un'impresa e di ottenerne i benefici relativi.

Una controllata è un'impresa controllata da un'altra impresa (indicata come capogruppo).

Il metodo del patrimonio netto è il metodo di contabilizzazione con il quale la partecipazione è inizialmente rilevata al costo e successivamente rettificata in conseguenza dei cambiamenti di valore della quota della partecipante nel patrimonio netto della partecipata. Il conto economico riflette la quota dei risultati d'esercizio della partecipata spettante alla partecipante.

Il criterio del costo è il metodo di contabilizzazione con il quale la partecipazione è rilevata al costo. Il conto economico riflette i proventi derivanti dalla partecipazione solo nella misura in cui la partecipante riceve dividendi dagli utili portati a nuovo dalla partecipata e generati successivamente alla data di acquisizione.

Influenza notevole

4. Se una partecipante possiede, direttamente o indirettamente tramite società controllate, il 20 % o una quota maggiore dei voti esercitabili nell'assemblea della partecipata, si suppone che la partecipante abbia un'influenza notevole, a meno che possa essere chiaramente dimostrato che non è così [1]. Viceversa, se la partecipante possiede, direttamente o indirettamente tramite società controllate, una quota minore del 20 % dei voti esercitabili nell'assemblea della collegata, si suppone che la partecipante non abbia un'influenza notevole, a meno che tale influenza possa essere chiaramente dimostrata. Anche se una partecipante possiede la maggioranza o ha un controllo di fatto, ciò non preclude necessariamente a un'altra partecipante di avere un'influenza notevole.

5. L'esistenza di influenza notevole da parte di una partecipante è solitamente segnalata dal verificarsi di una o più delle seguenti circostanze:

   (a) la rappresentanza nel consiglio di amministrazione, o nell'organo equivalente, della collegata;

   (b) la partecipazione alla definizione delle politiche aziendali;

   (c) il verificarsi di rilevanti operazioni tra la partecipante e la partecipata;

   (d) l'interscambio di personale dirigente; o

   (e) la fornitura di informazioni tecniche essenziali.

Metodo del patrimonio netto

6. Con il metodo del patrimonio netto, la partecipazione è inizialmente rilevata al costo e il valore contabile è aumentato o diminuito per rilevare la quota spettante alla partecipante degli utili o delle perdite della collegata realizzati dopo la data di acquisizione. I dividendi ricevuti da una collegata devono ridurre il valore contabile della partecipazione. Rettifiche del valore contabile possono essere necessarie anche a seguito di modifiche della quota posseduta dalla partecipante nella collegata, derivanti da modificazioni nel patrimonio netto della collegata che non siano transitate nel conto economico. Tali modificazioni comprendono quelle derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti, macchinari e partecipazioni, da differenze di conversione delle valute estere e dalla rettifica di differenze relative ad aggregazioni di imprese [1].

Criterio del costo

7. Con il criterio del costo, una partecipante registra la sua partecipazione nella collegata al costo. La partecipante rileva i proventi solo nella misura in cui essa riceva dividendi dagli utili portati a nuovo dalla collegata e generati successivamente alla data di acquisizione. I dividendi percepiti in eccesso rispetto a quelli accumulati successivamente alla data di acquisizione devono essere considerati come realizzo della partecipazione e devono essere dedotti dal costo della partecipazione.

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-33: Consolidamento e metodo del patrimonio netto — Diritti di voto potenzialmente esercitabili e attribuzione del capitale posseduto.

N. 28

BILANCIO CONSOLIDATO

8. ***Una partecipazione in una collegata deve essere contabilizzata nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto eccetto quando:***

   (a) ***la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una successiva dismissione in un prossimo futuro; o***

   (b) ***essa opera in presenza di gravi restrizioni che riducono durevolmente la sua capacità di trasferire fondi alla partecipante.***

   Tali partecipazioni devono essere contabilizzate in conformità allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

9. La rilevazione di proventi sulla base dei dividendi ricevuti può non essere un'adeguata misura dei proventi realizzati da una partecipante per una partecipazione in una collegata, perché i dividendi ricevuti possono non essere direttamente connessi con il risultato economico della collegata. Dato che la partecipante ha un'influenza notevole sulla collegata, essa ha una parte di responsabilità per il risultato economico della collegata stessa e, di conseguenza, per il rendimento della sua partecipazione. La partecipante tiene conto di questa sua corresponsabilità gestionale estendendo l'ambito del suo bilancio consolidato fino a includere la sua quota del risultato della collegata e fornire così dati sui guadagni e sull'investimento dai quali si possono ricavare indicatori più significativi. Di conseguenza, l'applicazione del metodo del patrimonio netto fornisce maggiori informazioni sull'attivo netto e sull'utile netto della partecipante.

10. (Abrogato)

11. ***Una partecipante deve cessare di utilizzare il metodo del patrimonio netto dal momento in cui:***

   (a) ***essa cessi di avere un'influenza notevole su una collegata ma conservi, in tutto o in parte, la sua partecipazione; o***

   (b) ***l'utilizzo del metodo del patrimonio netto non sia più appropriato, perché la collegata opera in presenza di gravi restrizioni che riducono durevolmente la sua capacità di trasferire fondi alla partecipante.***

   Il valore contabile della partecipazione a tale data deve essere considerato, da quel momento, come costo.

BILANCIO PROPRIO DELLA SOCIETÀ PARTECIPANTE

12. ***La partecipazione in una collegata, nel bilancio proprio di una partecipante che redige il bilancio consolidato che non venga posseduta esclusivamente in funzione di una sua dismissione nel futuro prossimo deve essere alternativamente:***

   (a) ***iscritta al costo;***

   (b) ***contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto; o***

   (c) ***contabilizzata secondo i criteri di cui allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, come un'attività finanziaria disponibile per la vendita.***

13. La preparazione del bilancio consolidato non elimina, automaticamente, la necessità di presentare un bilancio proprio della partecipante.

14. ***La partecipazione in una collegata, nel bilancio di una partecipante che non redige il bilancio consolidato, deve essere alternativamente:***

   (a) ***iscritta al costo;***

   (b) ***contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto come descritto nel presente Principio se il metodo del patrimonio netto risultasse appropriato per la collegata nel caso in cui la partecipante redigesse il bilancio consolidato; o***

(c) ***contabilizzata secondo i criteri di cui allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rivelazione e valutazione, come un'attività finanziaria disponibile per la vendita o come un'attività finanziaria posseduta per essere negoziata secondo quelle che sono le definizioni contenute nello IAS 39.***

15. Una partecipante che abbia partecipazioni in società collegate può non dover redigere il bilancio consolidato perché non ha controllate. Per tale partecipante è opportuno fornire sulle sue partecipazioni in collegate le stesse informazioni che devono essere segnalate dalle imprese che redigono il bilancio consolidato.

APPLICAZIONE DEL METODO DEL PATRIMONIO NETTO

16. Molte delle procedure appropriate per l'applicazione del metodo del patrimonio netto sono simili alle procedure di consolidamento esposte nello IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate. Inoltre, le regole generali sottostanti le procedure di consolidamento utilizzate nell'acquisizione di una controllata devono essere adottate al momento dell'acquisizione di una partecipazione in una collegata ([2]).

17. Una partecipazione in una collegata deve essere contabilizzata con il metodo del patrimonio netto dal momento in cui essa rientra nella definizione di collegata. Al momento dell'acquisizione di una partecipazione ogni differenza (sia positiva sia negativa) tra il costo dell'acquisizione e la quota posseduta del fair value (valore equo) delle attività nette identificabili della collegata deve essere contabilizzata secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese. Rettifiche alla quota degli utili o delle perdite successive all'acquisizione spettante alla partecipante devono essere apportate per contabilizzare:

(a) l'ammortamento dei beni ammortizzabili basato sui loro fair value (valore equo); e

(b) l'ammortamento della differenza tra il costo della partecipazione e la quota posseduta del fair value (valore equo) delle attività nette identificabili della collegata.

18. Devono essere utilizzati dalla partecipante nell'applicazione del metodo del patrimonio netto i più recenti bilanci disponibili della collegata; essi devono essere redatti, di norma, alla stessa data di riferimento del bilancio della partecipante. Quando le date di chiusura del bilancio della partecipante e della collegata sono diverse, la collegata spesso prepara, per l'utilizzo da parte della partecipante, un bilancio alla stessa data di riferimento del bilancio della partecipante. Quando ciò non è possibile, può essere utilizzato un bilancio redatto a una data di chiusura diversa. Il principio della coerenza richiede che la durata degli esercizi sociali, ed eventuali differenze nelle date di chiusura, siano costanti da esercizio a esercizio.

19. Quando vengono utilizzati bilanci con date di chiusura diverse, devono essere apportate rettifiche per gli effetti di eventuali fatti od operazioni significativi tra la partecipante e la collegata, che accadono tra la data di riferimento del bilancio della collegata e la data di riferimento del bilancio della partecipante.

20. Il bilancio della partecipante deve essere preparato utilizzando principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze analoghe. In molti casi, se una collegata utilizza principi contabili diversi da quelli impiegati dalla partecipante per simili operazioni e fatti in analoghe circostanze, devono essere apportate rettifiche al bilancio della collegata quando essi sono utilizzati dalla partecipante nell'applicazione del metodo del patrimonio netto. Se non è possibile calcolare tali rettifiche ciò deve essere indicato.

21. Se una collegata ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da terzi, la partecipante calcola la sua quota di utili o perdite al netto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

([2]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-3: Eliminazione di utili e perdite non realizzati da operazioni con società collegate.

N. 28

22. Qualora, adottando il metodo del patrimonio netto, la quota delle perdite di una collegata di pertinenza della partecipante è pari a o eccede il valore contabile della partecipazione, la partecipante, di norma, cessa di imputare la sua quota delle perdite ulteriori. La partecipazione è iscritta a valore zero. Perdite ulteriori devono essere coperte da accantonamenti nella misura in cui la partecipante si sia impegnata o abbia eseguito versamenti per conto della collegata per adempiere obbligazioni della collegata stessa che la partecipante abbia garantito, o per le quali essa si sia in qualche modo impegnata. Se la collegata, in seguito, realizza utili, la partecipante riprende a rilevare la sua quota di utili solo per la parte eccedente la sua quota delle perdite nette non rilevate contabilmente ([3]).

Perdite durevoli di valore

23. Se esistono indicazioni che il valore delle partecipazioni in una collegata possa aver subito una riduzione durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Nel determinare il valore d'uso dell'investimento, l'impresa stima:

(a) la propria quota del valore attuale dei flussi finanziari stimati che si suppone verranno generati in futuro dalla partecipata nel suo insieme, inclusi i flussi finanziari derivanti dalle attività della partecipata e i proventi derivanti dalla dismissione finale dell'investimento; o

(b) il valore attuale dei flussi finanziari stimati che si suppone deriveranno dai dividendi spettanti e dalla dismissione finale dell'investimento.

Se si utilizzano ipotesi corrette, entrambi i metodi danno il medesimo risultato. Qualsiasi perdita durevole di valore derivante dall'investimento è ripartita in conformità a ciò che è disposto dallo IAS 36. Perciò questa è imputata prioritariamente all'avviamento (vedere paragrafo 17).

24. Il valore recuperabile dell'investimento in una collegata deve essere determinato singolarmente per ciascuna collegata, a meno che questa non sia in grado di generare flussi finanziari in entrata derivanti dal suo permanente utilizzo, che siano pienamente indipendenti da quelli derivanti da altre attività dell'impresa che redige il bilancio.

IMPOSTE SUL REDDITO

25. Le imposte sul reddito derivanti da partecipazioni in collegate devono essere contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

SOPRAVVENIENZE

26. Secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, la partecipante deve indicare:

(a) la sua quota di passività potenziali e di impegni finanziari di una collegata per i quali è anch'essa impegnata; e

(b) le passività potenziali che sorgono a causa di responsabilità solidale della partecipante per le passività della collegata.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

27. ***Devono essere fornite le seguenti informazioni:***

(a) ***un appropriato elenco e descrizione delle collegate significative compresa la percentuale di capitale posseduto e, se differente, la percentuale dei voti esercitabili in assemblea; e***

(b) ***i criteri utilizzati per contabilizzare tali partecipazioni.***

28. ***Le partecipazioni in collegate contabilizzate con il metodo del patrimonio netto devono essere classificate come attività a lungo termine e indicate in una voce distinta nello stato patrimoniale. La quota di utili o perdite spettanti alla partecipante da tali partecipazioni deve essere indicata in una voce distinta nel conto economico. La quota di ogni elemento straordinario, o di esercizi precedenti, spettante alla partecipante, deve essere indicata distintamente.***

([3]) Si veda anche l'Interpretazione SIC-20: Contabilizzazione del metodo del patrimonio netto — Rilevazione di perdite.

N. 29

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

29. ***A eccezione dei paragrafi 23 e 24, il presente Principio contabile internazionale è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1990 o da data successiva.***

30. ***I paragrafi 23 e 24 hanno effetto a partire dal momento in cui lo IAS 36 entra in vigore — ossia a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999, a meno che lo IAS 36 sia applicato in esercizi precedenti.***

31. I paragrafi 23 e 24 del presente Principio sono stati approvati nel luglio 1998 per sostituire i paragrafi 23 e 24 dello IAS 28, Partecipazioni in collegate, rivisto nella forma nel 1994.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 29 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

Informazioni contabili in economie iperinflazionate

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio approvato nell'aprile 1989. Esso è presentato con la impostazione rivista adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 29:

— SIC-19: Moneta di conto — Valutazione e presentazione dei bilanci secondo quanto disposto dallo IAS 21 e dallo IAS 29;

— SIC-30: Moneta di conto — Conversione dalla moneta di valutazione alla moneta di presentazione.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-4
Rideterminazione dei valori del bilancio	5-10
Bilancio a costi storici	11-28
Stato patrimoniale	11-25
Conto economico	26
Utile o perdita sulla posizione monetaria netta	27-28
Bilancio a costi correnti	29-31
Stato patrimoniale	29
Conto economico	30
Utile o perdita sulla posizione monetaria netta	31
Imposte	32
Rendiconto finanziario	33
Dati corrispondenti	34

N. 29

Bilancio consolidato	35-36
Scelta e utilizzo dell'indice generale dei prezzi	37
Economie che cessano di essere iperinflazionate	38
Informazioni integrative	39-40
Data di entrata in vigore	41

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato ai bilanci originari, compresi i bilanci consolidati, di qualsiasi impresa che li rediga nella valuta di un'economia iperinflazionata.***

2. In un'economia iperinflazionata la rappresentazione dei risultati operativi e della situazione patrimoniale-finanziaria nella moneta locale, senza rideterminazione dei valori, non è utile. La moneta perde potere di acquisto con una tale rapidità che il confronto fra valori relativi a operazioni e altri fatti avvenuti in tempi differenti, anche nello stesso periodo amministrativo, è fuorviante.

3. Il presente Principio non stabilisce un valore assoluto di tasso d'inflazione al di sopra del quale si è in presenza di iperinflazione. La necessità di rideterminare i valori del bilancio, secondo quanto previsto dal presente Principio, deve essere oggetto di valutazione. Fra le situazioni indicative di iperinflazione vi sono le seguenti:

   (a) la collettività preferisce impiegare la propria ricchezza in attività non monetarie o in una moneta estera relativamente stabile. La moneta locale posseduta viene investita immediatamente per conservare il potere di acquisto;

   (b) la collettività considera i valori monetari non tanto rispetto alla moneta locale, bensì rispetto a una moneta estera relativamente stabile. I prezzi possono essere espressi nella moneta straniera;

   (c) le vendite e gli acquisti a credito avvengono a prezzi che compensano le perdite di potere di acquisto attese durante il periodo della dilazione, anche se breve;

   (d) i tassi di interesse, i salari e i prezzi sono collegati a un indice dei prezzi; e

   (e) il tasso cumulativo di inflazione nell'arco di un triennio si avvicina, o supera, il 100 %.

4. È preferibile che tutte le imprese che presentano i loro bilanci nella moneta di una stessa economia iperinflazionata applichino il presente Principio a partire dalla stessa data. Tuttavia, il presente Principio si applica ai bilanci di qualsiasi impresa fin dall'inizio dell'esercizio nel quale è riconosciuta l'esistenza di iperinflazione nel Paese nella cui moneta l'impresa redige il bilancio.

RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DEL BILANCIO

5. I prezzi variano nel tempo come risultato dell'agire di differenti fattori politici, economici e sociali, specifici o generali. Fattori specifici, quali le variazioni della domanda e dell'offerta e i cambiamenti tecnologici, possono determinare incrementi o decrementi nei singoli prezzi, significativi e indipendenti gli uni dagli altri. Inoltre, fattori generali possono tradursi in variazioni del livello generale dei prezzi e, perciò, del potere generale di acquisto della moneta.

6. Nella maggior parte dei Paesi il costo storico costituisce il criterio base per la predisposizione dei bilanci originari, senza considerare le variazioni del livello generale dei prezzi e gli aumenti degli specifici prezzi dei beni posseduti, a eccezione dei casi in cui immobili, impianti, macchinari e investimenti in genere possono essere rivalutati. Alcune imprese, tuttavia, presentano il bilancio originario utilizzando il criterio del costo corrente che riflette gli effetti delle variazioni nei prezzi specifici dei beni posseduti.

N. 29

7. In un'economia iperinflazionata il bilancio, sia esso basato sui costi storici o sui costi correnti, è utile solo se esso è espresso con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio. Di conseguenza, il presente Principio si applica ai bilanci originari redatti nella valuta di un'economia iperinflazionata. Non è consentita la presentazione delle informazioni richiesta dal presente Principio come un'integrazione al bilancio i cui valori non siano stati rideterminati. Inoltre, è sconsigliata la presentazione separata di bilanci prima della rideterminazione dei loro valori.

8. ***Il bilancio espresso nella moneta di un'economia iperinflazionata, sia che l'impresa utilizzi il il criterio dei costi storici sia quello dei costi correnti, deve essere esposto nell'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio. Anche i dati corrispondenti riferiti all'esercizio precedente richiesti dallo IAS 1, Presentazione del bilancio, ed eventuali informazioni riguardanti precedenti esercizi devono essere esposti nell'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio.***

9. ***L'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta deve essere imputato a conto economico e illustrato distintamente.***

10. La rideterminazione dei valori del bilancio, secondo quanto previsto dal presente Principio, richiede l'applicazione di specifiche procedure e di un processo di valutazione. La costanza nell'applicazione di tali procedure e valutazioni, da un esercizio all'altro, è più importante del calcolo scrupoloso dei valori risultanti dal bilancio rideterminato.

Bilancio a costi storici

Stato patrimoniale

11. I valori dello stato patrimoniale non ancora espressi con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio devono essere rideterminati applicando un indice generale dei prezzi.

12. Gli elementi monetari non devono essere rideterminati perché essi sono già espressi con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio. Gli elementi monetari sono rappresentati dal denaro posseduto e dalle voci i cui valori devono essere ricevuti o pagati in denaro.

13. Le attività e le passività contrattualmente legate a clausole di adeguamento dei prezzi, come i titoli e i prestiti indicizzati, devono essere rettificate secondo quanto previsto dall'accordo allo scopo di accertarne l'ammontare alla data di riferimento del bilancio. Tali valori devono essere iscritti al loro importo rettificato nello stato patrimoniale rideterminato.

14. Tutte le altre attività e passività sono non monetarie. Alcuni elementi non monetari devono essere iscritti a valori correnti alla data di riferimento del bilancio, quali il valore netto di realizzo e il valore di mercato; essi non devono, di conseguenza, essere rideterminati. Tutte le altre attività e passività non monetarie devono essere rideterminate.

15. La maggior parte degli elementi non monetari sono iscritti al costo o al costo al netto degli ammortamenti; quindi essi sono espressi ai valori correnti alla data della loro acquisizione. Ciascuno di questi elementi deve essere rideterminato applicando al suo costo storico e ai fondi di ammortamento la variazione nell'indice generale dei prezzi intervenuta tra la data di acquisizione e la data di riferimento del bilancio. Quindi gli immobili, gli impianti e i macchinari, gli investimenti in genere, le rimanenze di materie prime e di merci, l'avviamento, i brevetti, i marchi e i beni analoghi devono essere rideterminati a partire dalla data del loro acquisto. Le rimanenze di semilavorati e di prodotti finiti devono essere rideterminate a partire dalla data alla quale sono sostenuti i costi di acquisto e di produzione.

16. Informazioni precise sulla data di acquisizione di immobili, impianti e macchinari possono non essere disponibili o accertabili. In questi rari casi può essere necessario, nel primo esercizio di applicazione del presente Principio, dover affidare la determinazione del valore dei beni e del criterio per la loro rideterminazione a un professionista indipendente.

17. Per gli esercizi per i quali il presente Principio richiede la rideterminazione dei valori di immobili, impianti e macchinari può non essere disponibile un indice generale dei prezzi. In questi rari casi può essere necessario dover utilizzare una stima basata, per esempio, sulle variazioni del tasso di cambio fra la moneta di conto e una qualsiasi moneta estera relativamente stabile.

N. 29

18. Alcuni elementi non monetari del bilancio sono iscritti a valori correnti a date differenti da quella di acquisizione o da quella del bilancio, quali immobili, impianti e macchinari che siano stati rivalutati a una data precedente. In questi casi i valori contabili devono essere rideterminati a partire dalla data della rivalutazione.

19. Il valore rideterminato di un elemento non monetario deve essere ridotto, secondo quanto previsto dal Principio contabile internazionale pertinente, quando esso eccede il valore recuperabile tramite il successivo utilizzo del bene (inclusa la vendita o altro tipo di dismissione). Quindi, in tali casi, i valori rideterminati di immobili, impianti e macchinari, avviamento, brevetti e marchi devono essere ridotti al valore recuperabile, così come i valori rideterminati per le rimanenze devono essere ridotti al valore netto di realizzo, mentre i valori rideterminati per gli investimenti correnti devono essere ridotti al valore di mercato.

20. L'impresa partecipata valutata con il metodo del patrimonio netto può presentare il suo bilancio nella moneta di un'economia iperinflazionata. I valori dello stato patrimoniale e del conto economico di tale partecipata devono essere rideterminati secondo quanto previsto dal presente Principio al fine di determinare la quota dell'attivo netto e degli utili o delle perdite di pertinenza del soggetto titolare della partecipazione. Quando i valori del bilancio della partecipata rideterminati sono espressi in una moneta estera essi devono essere convertiti al tasso di chiusura.

21. L'impatto dell'inflazione è normalmente compreso negli oneri finanziari. Non è corretto rideterminare il valore degli investimenti immobilizzati che sono stati finanziati mediante l'assunzione di prestiti e nemmeno capitalizzare la parte degli oneri finanziari che è diretta a compensare l'effetto dell'inflazione nello stesso periodo. Questa parte degli oneri finanziari deve essere rilevata come costo di competenza dell'esercizio in cui viene sostenuto.

22. L'impresa può acquistare beni a condizioni di pagamento differito e senza sostenere espliciti addebiti di interessi. Laddove non sia possibile scindere il costo per gli interessi, tali attività devono essere rideterminate a partire dalla data del pagamento e non dalla data di acquisto.

23. Lo IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere, consente alle imprese di includere le differenze di cambio sui finanziamenti nel valore contabile dei beni conseguenti a una drastica e recente svalutazione. Per l'impresa che presenta il bilancio nella moneta di un'economia iperinflazionata tale pratica non è corretta quando il valore del bene deve essere rideterminato a partire dalla data della sua acquisizione.

24. All'inizio del primo esercizio di applicazione del presente Principio i componenti del capitale proprio, eccetto gli utili portati a nuovo e le riserve di rivalutazione, devono essere rideterminati applicando un indice generale dei prezzi a partire dalle date alle quali i componenti sono stati conferiti o comunque ottenuti. L'eventuale riserva di rivalutazione sorta in un esercizio precedente deve essere eliminata. La rideterminazione degli utili portati a nuovo deve derivare dalla rideterminazione degli altri valori dello stato patrimoniale.

25. Alla fine del primo esercizio e in quelli successivi tutti i componenti del capitale proprio devono essere ricalcolati applicando un indice generale dei prezzi dall'inizio dell'esercizio o dalla data del conferimento, se successiva. Le variazioni del capitale proprio nell'esercizio devono essere illustrate secondo quanto previsto dallo IAS 1, Presentazione del bilancio.

Conto economico

26. Il presente Principio richiede che tutte le voci del conto economico siano espresse con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio. Perciò tutti i valori devono essere rideterminati applicando la variazione del livello generale dei prezzi intervenuta dalla data alla quale i proventi e i costi furono registrati inizialmente nel bilancio.

Utile o perdita sulla posizione monetaria netta

27. In periodo di inflazione l'impresa che possiede attività monetarie eccedenti le passività monetarie perde potere di acquisto, mentre l'impresa con passività monetarie eccedenti le attività monetarie guadagna potere di acquisto nella misura in cui le attività e le passività non siano legate al livello dei prezzi. L'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta può derivare come differenza dal ricalcolo di attività non monetarie, di capitale proprio e di elementi del conto economico e dalla rettifica di attività e passività indicizzate. L'utile o la perdita può essere stimato applicando la variazione dell'indice generale dei prezzi alla media ponderata dell'esercizio della differenza fra attività e passività monetarie.

28. Gli utili o le perdite sulla posizione monetaria netta devono essere imputati a conto economico. La rettifica alle attività e passività contrattualmente parametrate alle variazioni dei prezzi, effettuata secondo quanto previsto dal paragrafo 13, deve essere compensata con l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta. Altre voci del conto economico, quali interessi attivi e passivi e le differenze cambio relative a fondi investiti o presi a prestito sono associate alla posizione monetaria netta. Sebbene tali voci siano indicate distintamente, può essere utile che esse siano presentate nel conto economico insieme con l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta.

Bilancio a costi correnti

Stato patrimoniale

29. Le voci esposte al costo corrente non devono essere rideterminate perché esse sono già espresse con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio. Le altre voci dello stato patrimoniale devono essere rideterminate secondo quanto previsto dai paragrafi da 11 a 25.

Conto economico

30. Il conto economico a costi correnti prima della rideterminazione dei valori rileva, generalmente, i costi correnti alla data in cui l'operazione originaria o i fatti sono avvenuti. Il costo del venduto e l'ammortamento sono registrati ai costi correnti al momento del loro sostenimento; le vendite e gli altri costi sono registrati ai loro valori monetari quando si verificano. Perciò tutti i valori devono essere ricalcolati con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio applicando un indice generale dei prezzi.

Utile o perdita sulla posizione monetaria netta

31. L'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta devono essere contabilizzati secondo quanto previsto dai paragrafi 27 e 28. Il conto economico a costi correnti, tuttavia può includere già una rettifica che riflette gli effetti delle variazioni dei prezzi sugli elementi monetari secondo quanto previsto dal paragrafo 16 dello IAS 15, Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi. Tale rettifica è compresa nell'utile o nella perdita sulla posizione monetaria netta.

Imposte

32. La rideterminazione dei valori del bilancio secondo quanto previsto dal presente Principio può dare origine a differenze fra il reddito imponibile e l'utile contabile. Queste differenze devono essere contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

Rendiconto finanziario

33. Il presente Principio richiede che tutte le voci del rendiconto finanziario siano espresse con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio.

Dati corrispondenti

34. I dati corrispondenti a quelli del precedente esercizio, siano essi espressi in base ai costi storici o ai costi correnti, devono essere rideterminati applicando un indice generale dei prezzi in modo che il bilancio soggetto a comparazione sia presentato con riferimento all'unità di misura corrente alla chiusura dell'esercizio in corso. Anche l'informativa riguardante gli esercizi precedenti deve essere espressa con riferimento all'unità di misura corrente alla chiusura dell'esercizio in corso.

Bilancio consolidato

35. Una capogruppo che redige il bilancio nella moneta di un'economia iperinflazionata può avere delle controllate che a loro volta predispongono i loro bilanci nelle monete di economie iperinflazionate. Il bilancio delle controllate deve essere rideterminato applicando un indice generale dei prezzi del Paese nella cui moneta di conto viene redatto, prima che esso sia incluso nel bilancio consolidato della capogruppo. Quando una controllata è estera, il suo bilancio rideterminato deve essere convertito utilizzando i cambi di fine esercizio. Il bilancio di controllate che non presentano il bilancio in valute di economie iperinflazionate devono essere trattati secondo quanto previsto dallo IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere.

N. 30

36. Se vengono consolidati bilanci a date differenti, tutti gli elementi, monetari e non monetari, devono essere rideterminati con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio consolidato.

Scelta e utilizzo dell'indice generale dei prezzi

37. La rideterminazione dei valori del bilancio secondo quanto previsto dal presente Principio richiede l'utilizzo di un indice generale dei prezzi che rifletta le variazioni del potere generale di acquisto. È preferibile che tutte le imprese che presentano il bilancio nella moneta della stessa economia utilizzino lo stesso indice.

ECONOMIE CHE CESSANO DI ESSERE IPERINFLAZIONATE

38. ***Quando un'economia cessa di essere iperinflazionata e l'impresa non prepara e non presenta più il bilancio secondo quanto previsto dal presente Principio, essa deve trattare i valori espressi nell'unità di misura corrente al termine del precedente esercizio come base per i valori contabili nel suo bilancio successivo.***

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

39. ***Devono essere fornite le seguenti informazioni integrative*** [1]***:***

(a) ***il fatto che il bilancio e i dati corrispondenti a quelli degli esercizi precedenti siano stati rideterminati per tener conto delle variazioni del potere generale di acquisto della moneta di conto e, di conseguenza, essi siano esposti con riferimento all'unità di misura corrente alla data di riferimento del bilancio;***

(b) ***se il bilancio è redatto in base al criterio dei costi storici o a quello dei costi correnti; e***

(c) ***l'identificazione dell'indice dei prezzi e il suo livello alla data di riferimento del bilancio e le variazioni dell'indice durante l'esercizio corrente e il precedente.***

40. Le informazioni integrative richieste dal presente Principio sono necessarie per chiarire il criterio utilizzato per trattare gli effetti dell'inflazione nel bilancio. Esse hanno anche lo scopo di fornire altre informazioni necessarie per comprendere quel criterio e i valori risultanti.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

41. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1990 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 30 (RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio approvato originariamente nel giugno 1990. Esso è presentato con l'impostazione rivista nella forma adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

Nel 1998 sono stati modificati i paragrafi 24 e 25 dello IAS 30. Le modifiche sostituiscono i riferimenti allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con i riferimenti allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

Nel 1999 sono stati modificati i paragrafi 26, 27, 50 e 51 dello IAS 30. Tali modifiche sostituiscono i riferimenti allo IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, con i riferimenti allo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, e uniformano la terminologia adottata a quella dello IAS 37.

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-30: Moneta di conto — Conversione dalla moneta di valutazione alla moneta di presentazione.

N. 30

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-5
Considerazioni preliminari	6-7
Principi contabili	8
Conto economico	9-17
Stato patrimoniale	18-25
Passività potenziali e impegni, incluse le operazioni fuori bilancio	26-29
Scadenza delle attivita e delle passività	30-39
Concentrazioni di attivita, di passività e di operazioni fuori bilancio	40-42
Perdite su prestiti e anticipazioni	43-49
Rischi bancari generali	50-52
Attività impegnate a garanzia	53-54
Attività fiduciarie	55
Operazioni con controparti correlate	56-58
Data di entrata in vigore	59

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella preparazione dei bilanci delle banche e degli istituti finanziari (di seguito indicati come banche).***

2. Nel presente Principio il termine «banca» comprende tutti gli istituti finanziari che abbiano tra le attività principali la raccolta di depositi e l'assunzione di finanziamenti per darli a loro volta a prestito e per investirli e che rientrino nella regolamentazione dell'attività bancaria o creditizia. Il presente Principio si applica a tali imprese indipendentemente dal fatto che la loro denominazione contenga o meno il termine «banca».

3. Il settore bancario è un importante e determinante settore di affari in tutto il mondo. La maggior parte degli individui e delle organizzazioni si avvale delle banche per depositi o prestiti. Le banche svolgono un ruolo importante nel mantenere la fiducia nel sistema monetario tramite stretti rapporti con le autorità di vigilanza e con i governi e per mezzo delle regolamentazioni imposte loro da questi ultimi. C'è quindi un notevole e diffuso interesse alla solidità complessiva del sistema bancario, specialmente in merito alla solvibilità, alla liquidità e al differente grado di rischio connesso alle differenti attività svolte dalle banche. Le operazioni delle banche differiscono da quelle delle altre imprese e, di conseguenza, differiscono anche i criteri di rilevazione e di rendicontazione. Il presente Principio tiene conto delle loro particolari necessità e incoraggia anche l'illustrazione nelle note al bilancio degli aspetti attinenti la gestione e il controllo della liquidità e del rischio.

4. Il presente Principio integra gli altri Principi contabili internazionali che pure sono applicabili alle banche a meno che essi escludano esplicitamente le banche dal loro ambito di applicazione.

N. 30

5. Il presente Principio si applica sia al bilancio di una singola impresa sia al bilancio consolidato delle banche. Laddove un gruppo intraprenda operazioni bancarie, il presente Principio si applica a tali operazioni su base consolidata.

CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

6. Gli utilizzatori del bilancio di una banca hanno bisogno di informazioni significative, attendibili e comparabili che li aiutino nella valutazione della situazione finanziaria e del risultato economico della banca e che li facilitino nell'assunzione di decisioni economiche. Essi hanno anche necessità di informazioni che diano loro la possibilità di una maggior comprensione delle caratteristiche particolari della gestione di una banca. Gli utilizzatori hanno necessità di tali informazioni nonostante la banca sia soggetta a controlli e fornisca alle autorità di vigilanza informazioni che non sempre sono a disposizioni del pubblico. Perciò le informazioni aggiuntive nel bilancio di una banca devono essere sufficientemente esaurienti da soddisfare le necessità degli utilizzatori, entro i limiti di ciò che è ragionevole chiedere alla direzione aziendale.

7. Gli utilizzatori del bilancio di una banca sono interessati alla sua liquidità, alla sua solvibilità, ai rischi connessi alle attività e alle passività rilevate nello stato patrimoniale e alle operazioni fuori bilancio. La liquidità si riferisce alla disponibilità di fondi sufficienti a far fronte ai ritiri di depositi e agli altri impegni finanziari alla loro data di scadenza. La solvibilità si riferisce all'eccedenza di attività sulle passività e, quindi, all'adeguatezza del patrimonio della banca. Una banca è esposta a problemi di liquidità e a rischi derivanti da fluttuazioni delle valute, da oscillazioni dei tassi di interesse, da variazioni dei prezzi di mercato e da fallimenti di controparti. Questi rischi possono riflettersi nel bilancio, ma gli utilizzatori ottengono una conoscenza migliore se la direzione aziendale correda il bilancio con le informazioni che descrivono il modo in cui essi gestiscono e controllano i rischi connessi con l'attività della banca.

PRINCIPI CONTABILI

8. Le banche utilizzano differenti criteri di rilevazione e di valutazione delle voci nel loro bilancio. Anche se l'armonizzazione di questi criteri è auspicabile, essa è al di fuori dell'ambito del presente Principio. Allo scopo di conformarsi allo IAS 1, Presentazione del bilancio, e, quindi, di rendere possibile agli utilizzatori la comprensione dei criteri sulla base dei quali è preparato il bilancio di una banca, devono essere illustrati i principi contabili che riguardano i seguenti aspetti:

   (a) la rilevazione dei principali tipi di proventi (vedere paragrafi 10 e 11);

   (b) la valutazione dei titoli posseduti per investimento e di quelli posseduti per negoziazione (vedere paragrafi 24 e 25);

   (c) la distinzione tra operazioni e altri fatti che comportano la rilevazione di attività e di passività nello stato patrimoniale e operazioni e altri fatti che danno origine solamente a passività potenziali e impegni (vedere paragrafi da 26 a 29);

   (d) i criteri base per la determinazione delle perdite su prestiti e anticipazioni e per la cancellazione dei prestiti e delle anticipazioni non recuperabili (vedere paragrafi da 43 a 49); e

   (e) i criteri per la determinazione degli accantonamenti per rischi bancari generali e il relativo trattamento contabile (vedere paragrafi da 50 a 52).

   Alcuni di questi aspetti sono oggetto di Principi contabili internazionali già emanati mentre altri saranno trattati successivamente.

CONTO ECONOMICO

9. ***Una banca deve presentare un conto economico che raggruppi i proventi e i costi per natura e che illustri i valori delle classi principali di proventi e di costi.***

N. 30

10. ***Oltre alle disposizioni degli altri Principi contabili internazionali le informazioni nel conto economico o le note al bilancio devono includere, senza limitarsi a ciò, le voci seguenti di proventi e oneri:***

— ***Interessi attivi e proventi assimilati;***

— ***Interessi passivi e oneri assimilati;***

— ***Dividendi;***

— ***Compensi e commissioni attive;***

— ***Compensi e commissioni passive;***

— ***Utili meno perdite derivanti dai titoli posseduti per negoziazione;***

— ***Utili meno perdite derivanti dai titoli posseduti per investimento;***

— ***Utili meno perdite derivanti da operazioni in valute estere;***

— ***Altri proventi di gestione;***

— ***Perdite su prestiti e anticipazioni;***

— ***Spese generali amministrative; e***

— ***Altri oneri di gestione.***

11. Le classi principali di proventi derivanti dalla gestione di una banca includono gli interessi, i compensi per servizi, le commissioni e i risultati delle negoziazioni. Affinché gli utilizzatori possano valutare risultato economico della banca, ciascuna classe di proventi deve essere indicata distintamente. Tali indicazioni si aggiungono a quelle sull'origine dei proventi richieste dallo IAS 14, Informativa di settore.

12. Le classi principali di costi derivanti dalla gestione di una banca comprendono gli interessi, commissioni, perdite su prestiti e anticipazioni, costi per rettifiche del valore contabile degli investimenti e spese generali amministrative. Affinché gli utilizzatori possano valutare il risultato economico della banca, ciascuna classe di spesa deve essere indicata distintamente.

13. ***Proventi e costi non possono essere compensati, con l'eccezione di quelli relativi alla copertura di un rischio e ad attività e passività che siano state compensate secondo quanto previsto dal paragrafo 23.***

14. La compensazione, in casi diversi da quelli relativi alla copertura di un rischio e ad attività e passività che siano state compensate come richiesto nel paragrafo 23, impedisce agli utilizzatori di accertare il risultato economico delle gestioni distinte della banca e il rendimento che essa ottiene da particolari categorie di attività.

15. Gli utili e le perdite derivanti da ciascuna delle seguenti operazioni sono, di norma, riportati al netto:

(a) dismissioni e variazioni nel valore contabile di titoli negoziabili;

(b) cessioni di titoli posseduti per investimento; e

(c) operazioni in valuta estera.

16. Allo scopo di fornire una maggiore conoscenza della composizione del margine d'interesse e delle ragioni delle sue variazioni, gli interessi attivi e passivi devono essere analizzati distintamente.

17. Il margine d'interesse è il prodotto dei tassi di interesse applicati sulla consistenza dei prestiti accordati e dei finanziamenti ottenuti. È auspicabile che la direzione aziendale fornisca una nota esplicativa — con riferimento all'esercizio dei tassi medi di interesse, sulla consistenza media delle attività e delle passività fruttifere di interesse. In alcuni Paesi, le autorità governative assistono le banche facendo depositi e concedendo linee di credito a tassi di interesse sostanzialmente inferiori a quelli di mercato. In questi casi la nota esplicativa della direzione aziendale spesso indica l'ammontare di questi depositi e di queste facilitazioni e il loro effetto sul reddito netto.

N. 30

STATO PATRIMONIALE

18. ***Una banca deve presentare uno stato patrimoniale che raggruppi le attività e le passività per categorie omogenee e deve elencarle secondo il loro grado di liquidità.***

19. ***Oltre alle disposizioni degli altri Principi contabili internazionali le indicazioni fornite nello stato patrimoniale o nelle note al bilancio devono includere, senza limitarsi a ciò, le seguenti attività e passività:***

Attività:

— ***Disponibilità liquide e saldi con la banca centrale;***

— ***Buoni del tesoro e altri titoli ammissibili al rifinanziamento presso la banca centrale;***

— ***Titoli di Stato e altri titoli posseduti per negoziazione;***

— ***Depositi, prestiti e anticipazioni ad altre banche;***

— ***Altri collocamenti sul mercato monetario;***

— ***Prestiti e anticipazioni a clienti; e***

— ***Titoli mobiliari posseduti per investimento.***

Passività:

— ***Depositi da altre banche;***

— ***Altri depositi dal mercato monetario;***

— ***Debiti verso altri depositanti;***

— ***Certificati di deposito;***

— ***Cambiali e altre passività rappresentate da titoli; e***

— ***Altri fondi presi a prestito.***

20. L'approccio più utile alla classificazione delle attività e delle passività di una banca è quello di raggrupparle per natura e di elencarle approssimativamente in base alla loro liquidità; ciò potrebbe equivalere a grandi linee alle loro scadenze. Gli elementi correnti e quelli non correnti non sono esposti separatamente perché la maggior parte delle attività e delle passività di una banca può essere realizzata o sostenuta a breve termine.

21. La distinzione tra i saldi con altre banche e altre parti del mercato monetario e quelli da altri depositanti è un'informazione importante perché fornisce una conoscenza sui rapporti, e sulla dipendenza, di una banca con le altre banche e con il mercato monetario. Quindi una banca deve portare a conoscenza distintamente:

(a) i saldi con la banca centrale;

(b) i depositi presso altre banche;

(c) gli altri collocamenti sul mercato monetario;

(d) i depositi da altre banche;

(e) gli altri depositi dal mercato monetario; e

(f) altri depositi.

22. Una banca, di norma, non sa chi sono i possessori dei suoi certificati di deposito perché essi sono, di solito, scambiati su un mercato aperto. Quindi una banca deve indicare distintamente i depositi che sono stati ottenuti attraverso l'emissione di suoi certificati di deposito o di altri certificati negoziabili.

23. ***Il valore al quale qualsiasi attività o passività è esposta nello stato patrimoniale non può essere compensato attraverso la deduzione di un'altra passività o di un'altra attività a meno che si abbia il diritto di procedere alla compensazione ed essa rappresenti le attese circa la realizzazione o l'adempimento di attività o l'estinzione di passività.***

24. ***Una banca deve indicare i fair value (valore equo) di ciascuna classe di attività e passività finanziaria così come richiesto dallo IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, e dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.***

25. Lo IAS 39 prevede quattro classi di attività finanziarie: prestiti e crediti originati dall'impresa, investimenti posseduti per essere mantenuti sino a scadenza, attività finanziarie possedute per essere negoziate e attività finanziarie disponibili per la vendita. Una banca indicherà, come requisito minimale, i fair value (valore equo) delle proprie attività finanziarie per le quattro classi sopra riportate.

PASSIVITÀ POTENZIALI E IMPEGNI, INCLUSE LE OPERAZIONI FUORI BILANCIO

26. ***Una banca deve illustrare le seguenti passività potenziali e impegni:***

(a) ***la natura e l'ammontare degli impegni irrevocabili a concedere credito, che non possono essere annullati a discrezione della banca senza il rischio di dover sostenere rilevanti penalità e costi; e***

(b) ***la natura e l'ammontare di passività potenziali e impegni derivanti da operazioni fuori bilancio compresi quelli relativi a:***

(i) ***strumenti sostitutivi di un'erogazione del credito diretta quali garanzie generali relative a posizioni debitorie, accettazioni bancarie e lettere di credito in attesa di utilizzo (stand by) a garanzia di prestiti e titoli;***

(ii) ***le passività potenziali connesse a specifiche operazioni, incluse le garanzie di buona esecuzione (performance bonds), le garanzie di mantenimento di offerte (bid bonds), le garanzie e le lettere di credito in attesa di utilizzo (stand by) per particolari operazioni;***

(iii) ***le passività potenziali a breve termine autoliquidantesi che nascono da operazioni commerciali che comportano il movimento di beni, come i crediti documentari per i quali la spedizione funge da garanzia;***

(iv) ***operazioni di pronti contro termine non rilevate nello stato patrimoniale;***

(v) ***poste correlate a tassi di interesse e di cambio, inclusi swaps, opzioni e futures; e***

(vi) ***altri impegni, facilitazioni per l'emissione di certificati e fidi per crediti rinnovabili.***

27. Lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, tratta in generale la contabilizzazione e l'illustrazione delle passività potenziali. Il Principio è di particolare importanza per le banche perché esse sono spesso impegnate in molti tipi di passività potenziali e impegni, alcuni revocabili e altri non revocabili, il cui valore è spesso rilevante e molto maggiore di quelli delle altre imprese commerciali.

28. Molte banche avviano operazioni che non possono essere subito rilevate nello stato patrimoniale come attività o passività ma che danno origine a passività potenziali e a impegni. Tali operazioni fuori bilancio rappresentano spesso una parte importante dell'attività di una banca e possono avere un effetto rilevante sul livello di rischio al quale la banca è esposta. Esse possono apportare nuovi rischi o ridurre quelli esistenti, quali la copertura del rischio relativo ad attività e passività nello stato patrimoniale. Le operazioni fuori bilancio possono derivare da operazioni svolte per conto di clienti o dalla posizione propria della banca.

29. Gli utilizzatori del bilancio devono poter conoscere le passività potenziali e gli impegni non revocabili di una banca per l'impatto che essi possono avere sulla sua liquidità e solvibilità e sulla conseguente possibilità di perdite potenziali. Gli utilizzatori richiedono anche un'informazione adeguata sulla natura e sull'ammontare delle operazioni fuori bilancio intraprese dalla banca.

N. 30

SCADENZA DELLE ATTIVITÀ E DELLE PASSIVITÀ

30. ***Una banca deve fornire un'analisi delle attività e delle passività raggruppate per data di scadenza in funzione del periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e quella contrattuale di scadenza.***

31. Per la gestione di una banca è fondamentale correlare la scadenza e i tassi di interesse delle attività e delle passività e controllare i casi in cui essi non si bilanciano. Le banche non possono essere, di solito, completamente pareggiate, dato che le operazioni svolte hanno spesso condizioni indeterminate e sono di tipi differenti. Una posizione non pareggiata può potenzialmente incrementare la redditività ma può anche accrescere il rischio di perdite.

32. La scadenza di attività e di passività e la capacità di sostituire, a un costo accettabile, passività fruttifere di interessi alla loro scadenza, sono fattori importanti nell'accertamento della liquidità di una banca e della sua esposizione al rischio di variazioni dei tassi di interesse e di cambio. Allo scopo di fornire informazioni importanti per l'accertamento della sua liquidità, una banca deve indicare, almeno, un'analisi delle attività e delle passività raggruppate per date classi di scadenza omogenee.

33. Il raggruppamento per classi di scadenza di singole attività e passività differisce da banca a banca e con riferimento alla loro adeguatezza a particolari attività e passività. Esempi di periodi utilizzati comprendono i seguenti:

(a) fino a 1 mese;

(b) da 1 a 3 mesi;

(c) da 3 mesi a 1 anno;

(d) da 1 a 5 anni; e

(e) più di 5 anni.

I periodi sono frequentemente aggregati, come nel caso di prestiti e di anticipazioni, raggruppando quelli di durata inferiore a un anno e quelli di durata superiore a un anno. Quando il rimborso è dilazionato in un certo periodo di tempo, ciascuna rata deve essere imputata nel periodo nel quale è contrattualmente previsto o ci si attende che essa sia pagata o riscossa.

34. È essenziale che i periodi di scadenza scelti da una banca coincidano per le attività e le passività, perché sia chiaro il grado di approssimazione in base al quale sono state pareggiate le scadenze e la conseguente dipendenza della banca da altre fonti di liquidità.

35. Le scadenze possono essere espresse in termini di:

(a) periodo restante fino alla data di rimborso;

(b) periodo stabilito originariamente fino alla data di rimborso; o

(c) periodo restante fino alla prossima data alla quale i tassi di interesse possono essere cambiati.

L'analisi delle attività e delle passività in base ai periodi restanti fino alla data di rimborso fornisce il criterio migliore per valutare la liquidità della banca. La banca può anche indicare i tempi di rimborso sulla base del periodo stabilito originariamente fino alla data di rimborso allo scopo di fornire informazioni sulle sue strategie di gestione e di finanziamento. La banca, inoltre, può rappresentare i raggruppamenti per scadenza sulla base del periodo rimanente fino alla prossima data alla quale i tassi di interesse possono essere cambiati, allo scopo di mostrare la sua esposizione ai rischi di variazione del tasso. Nella nota esplicativa la direzione aziendale può fornire anche informazioni sul grado di esposizione della banca al rischio di tasso di interesse e sul modo con il quale essa gestisce e controlla tale rischio.

36. In molti Paesi, i depositi bancari possono essere ritirati a vista e le anticipazioni della banca possono dover essere restituite a vista. Tuttavia, in pratica, questi depositi e anticipazioni sono spesso mantenuti per lunghi periodi senza prelevamenti o rimborsi; quindi la data effettiva di rimborso è più lontana della data contrattuale. Tuttavia la banca deve fornire un'analisi espressa con riferimento alle scadenze contrattuali anche se il periodo di rimborso contrattuale non rappresenta spesso il periodo effettivo perché le date contrattuali riflettono i rischi di liquidità relativi alle attività e alle passività della banca.

37. Alcune attività di una banca non hanno una data di scadenza contrattuale. Il periodo in cui queste attività si suppone arrivino a maturazione è, di solito, determinato sulla base della data attesa alla quale le attività saranno realizzate.

38. La valutazione degli utilizzatori del bilancio sulla liquidità di una banca in base ai raggruppamenti per scadenza è effettuata nel contesto delle consuetudini bancarie locali, compresa la disponibilità di fondi per le banche. In alcuni Paesi sono disponibili fondi a breve termine, nel normale svolgimento dell'attività, da parte del mercato monetario o, in situazioni di emergenza, da parte della banca centrale. In altri Paesi ciò non avviene.

39. Allo scopo di fornire agli utilizzatoridel bilancio una completa conoscenza dei raggruppamenti per scadenza, le informazioni del bilancio possono dover essere integrate da altre quali la probabilità di rimborso nel restante periodo. Quindi la direzione aziendale può fornire, nella nota esplicativa, informazioni sui periodi effettivi di rimborso e sul modo in cui essi gestiscono e controllano i rischi e l'esposizione associata ai differenti profili di scadenza e del tasso di interesse.

CONCENTRAZIONI DI ATTIVITÀ, DI PASSIVITÀ E DI OPERAZIONI FUORI BILANCIO

40. ***Una banca deve fornire informazioni sulle concentrazioni significative di attività, passività e operazioni fuori bilancio. Tali informazioni devono essere presentate per aree geografiche, clienti o settori di attività o altre concentrazioni di rischio. Una banca deve indicare anche il valore delle esposizioni nette in valuta estera significative.***

41. Una banca deve indicare le concentrazioni significative nella distribuzione delle sue attività e nella fonte delle sue passività perché ciò è un utile indicatore dei rischi potenziali relativi alla realizzazione delle attività e dei fondi disponibili per la banca. Tali informazioni devono essere rese per aree geografiche, clienti o settori di attività o altre concentrazioni di rischio che siano appropriate nelle differenti situazioni della banca. È importante anche un'analisi e una illustrazione analoga delle operazioni fuori bilancio. Le aree geografiche possono comprendere singoli Paesi, gruppi di Paesi o regioni di un Paese; informazioni sui clienti possono riguardare specifiche categorie quali enti pubblici, aziende pubbliche e imprese commerciali. Tali informazioni si aggiungono a quelle per settori richieste dallo IAS 14, Informativa di settore.

42. Anche l'indicazione delle esposizioni nette in valuta estera significative è un utile indicatore del rischio di perdite derivante dalle variazioni dei tassi di cambio.

PERDITE SU PRESTITI E ANTICIPAZIONI

43. ***Una banca deve indicare quanto segue:***

(a) ***il principio contabile che illustri il criterio sulla base del quale i prestiti e le anticipazioni non recuperabili sono imputati a perdita e cancellati;***

(b) ***i dettagli dei movimenti del fondo rettificativo diretto per perdite su prestiti e anticipi, intervenuti durante l'esercizio. Devono essere indicati distintamente l'ammontare degli accantonamenti al fondo effettuati nel periodo per perdite su prestiti e anticipazioni non recuperabili, l'ammontare del fondo utilizzato nell'esercizio a fronte di cancellazioni di prestiti e anticipazioni e l'ammontare del fondo accreditato nell'esercizio a causa dell'effettivo recupero di prestiti e anticipazioni precedentemente cancellati;***

(c) ***il valore complessivo del fondo rettificativo per perdite su prestiti e anticipazioni alla data di riferimento del bilancio; e***

(d) ***il valore complessivo esposto nello stato patrimoniale per prestiti e anticipazioni sui quali l'interesse non è stato accertato per competenza e il criterio utilizzato per determinare il valore contabile di tali prestiti e anticipazioni.***

44. ***Eventuali importi accantonati per perdite su prestiti e anticipazioni in aggiunta a quelle perdite che sono state identificate specificatamente o alle perdite potenziali che l'esperienza indica essere presenti nel portafoglio prestiti e anticipazioni devono essere contabilizzati come destinazione di utili portati a nuovo. Eventuali accrediti risultanti dalla riduzione di tali valori si traducono in un aumento delle riserve di utili non distribuiti e non sono imputati al conto economico dell'esercizio.***

N. 30

45. È inevitabile che nel normale svolgimento dell'attività le banche subiscano perdite su prestiti, anticipazioni e altre linee di credito come conseguenza della loro parziale o totale irrecuperabilità. Il valore delle perdite che sono state specificatamente identificate deve essere rilevato come costo e deve essere dedotto dal valore contabile della corrispondente categoria di prestiti e anticipazioni come fondo rettificativo diretto per perdite su prestiti e anticipazioni. Anche l'importo delle perdite potenziali non identificate specificamente ma che l'esperienza indica essere presenti nel portafoglio di prestiti e anticipazioni deve essere rilevato come costo e dedotto dal valore contabile dei prestiti e anticipazioni come un fondo rettificativo diretto per perdite su prestiti e anticipazioni. L'accertamento di queste perdite dipende dalla valutazione della direzione aziendale; è essenziale, tuttavia, che la direzione aziendale esegua valutazioni coerenti da un esercizio all'altro.

46. Situazioni o regolamentazioni locali possono richiedere, o consentire, che una banca accantoni ammontari per perdite su prestiti e anticipazioni in aggiunta a quelle perdite che sono state specificamente identificate e a quelle perdite potenziali che l'esperienza indica essere presenti nel portafoglio di prestiti e anticipazioni. Tali eventuali ammontari accantonati rappresentano una destinazione di utili portati a nuovo e non rappresentano costi che partecipano alla formazione dell'utile o della perdita dell'esercizio. Analogamente, eventuali accrediti risultanti dalla riduzione di tali ammontari comportano un aumento delle riserve di utili non distribuiti e non partecipano alla formazione dell'utile o della perdita dell'esercizio.

47. Gli utilizzatori del bilancio di una banca hanno la necessità di conoscere l'effetto che le perdite su prestiti e anticipazioni hanno avuto sulla situazione finanziaria e sul risultato economico della banca; questo li aiuta a valutare l'efficacia con la quale la banca ha impiegato le sue risorse. La banca, perciò, deve indicare il valore complessivo dei fondi rettificativi diretti per perdite su prestiti e anticipazioni alla data di riferimento del bilancio e i movimenti intervenuti nel fondo relativo durante l'esercizio. I movimenti del fondo rettificativo diretto, compresi i valori precedentemente stornati che sono stati recuperati durante l'esercizio, devono essere esposti distintamente.

48. Una banca può decidere di non rilevare l'interesse su un prestito o un'anticipazione quando, per esempio, il debitore ha accumulato un ritardo nei pagamenti degli interessi o del capitale che superi una particolare soglia. La banca deve indicare il valore complessivo di prestiti e anticipazioni alla data di riferimento del bilancio sul quale gli interessi non sono stati rilevati e il criterio utilizzato per determinare il valore contabile di tali prestiti e anticipazioni. È anche opportuno che una banca indichi se rileva interessi attivi su tali prestiti e anticipazioni, nonché l'effetto che la mancata rilevazione degli interessi ha sul suo conto economico.

49. Quando prestiti e anticipazioni non possono essere recuperati, essi devono essere stornati utilizzando il fondo rettificativo diretto per le perdite. In alcuni casi essi non possono essere stornati fino a che tutte le procedure legali siano state completate e il valore della perdita definitivamente accertato. In altri casi essi possono essere stornati prima quando, per esempio, il debitore non ha pagato alcun interesse o rimborsato il capitale che era dovuto in un determinato periodo. Poiché i tempi nei quali sono stornati i prestiti e le anticipazioni non recuperabili possono differire, l'importo lordo di prestiti e anticipazioni e dei fondi rettificativi per perdite può variare notevolmente in circostanze analoghe. La banca, di conseguenza, deve indicare il criterio adottato per cancellare i prestiti e le anticipazioni non recuperabili.

RISCHI BANCARI GENERALI

50. ***Eventuali importi accantonati per rischi bancari generali, quali perdite future e altri rischi imprevedibili o sopravvenienze, devono essere illustrati distintamente come destinazione di utili portati a nuovo. Eventuali accrediti risultanti dalla riduzione di tali accantonamenti comportano un aumento delle riserve di utili non distribuiti e non partecipano alla formazione dell'utile o della perdita dell'esercizio.***

51. Situazioni e regolamentazioni locali possono richiedere, o consentire, che una banca accantoni ammontari per rischi bancari generali, quali perdite future o altri rischi imprevedibili, in aggiunta agli oneri per perdite su prestiti e anticipazioni determinati secondo quanto previsto dal paragrafo 45. A una banca può anche essere richiesto o consentito di accantonare ammontari per sopravvenienze. Tali ammontari riferibili ai rischi bancari generali e alle sopravvenienze non presentano i requisiti per essere rilevati come accantonamenti secondo le disposizioni dello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Perciò una banca deve rilevare tali ammontari come destinazione di utili portati a nuovo. Ciò risulta necessario per evitare la sopravvalutazione di passività, la sottovalutazione di attività, l'occultamento di riserve e fondi e la possibilità di condurre a una distorsione del reddito netto e del patrimonio netto.

52. Il conto economico non può presentare informazioni significative e attendibili sull'andamento economico di una banca se l'utile o la perdita dell'esercizio è influenzato da accantonamenti occulti per rischi bancari generali o per ulteriori passività potenziali, o da accrediti occulti derivanti dallo storno. Analogamente, lo stato patrimoniale non può fornire significative e attendibili informazioni sulla posizione finanziaria di una banca se esso include passività sopravvalutate, attività sottovalutate o riserve e fondi occulti.

ATTIVITÀ IMPEGNATE A GARANZIA

53. ***Una banca deve indicare il valore complessivo delle passività garantite e la natura e il valore contabile delle attività impegnate a garanzia.***

54. In alcuni Paesi alle banche è richiesto, dalla legge o dalle consuetudini locali, di impegnare attività a garanzia a fronte di determinati depositi e altre passività. I valori coinvolti sono spesso rilevanti e, perciò, possono avere un effetto significativo sull'accertamento della posizione finanziaria di una banca.

ATTIVITÀ FIDUCIARIE

55. Le banche, normalmente, agiscono come fiduciarie o instaurando altri rapporti fiduciari che si traducono nel possesso o nel collocamento di attività per conto di persone fisiche, amministrazioni fiduciarie, piani per benefici previdenziali e altre istituzioni. Dato che l'attività fiduciaria è sostenuta dal punto di vista legale, queste attività non sono attività della banca e, perciò, non possono essere incluse nel suo stato patrimoniale. Se la banca è impegnata in gestioni fiduciarie significative, ne deve essere fatta menzione nel suo bilancio insieme all'indicazione dell'ammontare di quelle attività, a causa della passività potenziale che può derivare dal mancato adempimento nell'esecuzione dei suoi doveri fiduciari. A questi fini le attività fiduciarie non includono le funzioni di custodia di sicurezza.

OPERAZIONI CON CONTROPARTI CORRELATE

56. Lo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, tratta in generale l'indicazione dei legami tra parti correlate e le operazioni tra l'impresa che redige il bilancio e le parti correlate. In alcuni Paesi, la legge o le autorità di vigilanza vietano o limitano alle banche di svolgere operazioni con parti correlate mentre in altri Paesi tali operazioni sono consentite. Lo IAS 24 è di particolare importanza nella presentazione del bilancio di una banca in un Paese che consente tali operazioni.

57. Certe operazioni con parti correlate possono essere effettuate a condizioni differenti da quelle con soggetti estranei al gruppo. Ad esempio, una banca può anticipare una somma maggiore o addebitare un tasso di interesse minore a un soggetto appartenente allo stesso gruppo rispetto a quello che farebbe nelle stesse circostanze con un soggetto estraneo al gruppo; le anticipazioni o i depositi possono essere trasferiti fra soggetti appartenenti al gruppo più rapidamente e con minori formalità di quanto avviene con soggetti che ne sono estranei. Anche quando le operazioni fra soggetti appartenenti allo stesso gruppo sorgono nel corso dell'attività ordinaria di una banca l'informazione riguardo a tali operazioni è importante per le necessità dell'utilizzatore del bilancio e la loro indicazione è richiesta dallo IAS 24.

58. Quando una banca avvia operazioni con controparti correlate è corretto indicare la natura di tale rapporto, i tipi di operazioni, e gli elementi delle operazioni necessari per la comprensione del bilancio della banca. Gli elementi che devono, di norma, essere indicati per adeguarsi allo IAS 24 comprendono il criterio per la concessione di prestiti alle controparti correlate e, riguardo alle operazioni con controparti correlate, il loro valore assoluto o in percentuale rispettiva compresa in:

(a) ciascun valore di prestiti e anticipazioni, depositi, accettazioni e cambiali; l'indicazione può comprendere i valori complessivi in essere all'inizio e al termine dell'esercizio così come le anticipazioni, i depositi, le restituzioni e le altre variazioni intervenute nel corso dell'esercizio;

N. 31

(b) ciascuno dei principali tipi di proventi, interessi e commissioni passive;

(c) l'importo dei costi rilevati nell'esercizio per perdite su prestiti e anticipazioni e il valore degli accantonamenti alla data di riferimento del bilancio; e

(d) gli impegni irrevocabili e le passività potenziali e gli impegni derivanti dagli elementi fuori bilancio.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

59. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1991 o da data successiva.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 31 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2000)

Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture

Lo IAS 31 fu approvato dal Board nel novembre 1990.

Nel novembre 1994, il testo dello IAS 31 fu rivisto nella forma per poter essere presentato con l'impostazione rivista nella forma adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale venne apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia venne modificata per uniformarla a quella adottata in quel periodo dallo IASC.

Nel luglio 1998, al fine di essere resi coerenti con lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, i paragrafi 39 e 40 furono rivisti e fu aggiunto il nuovo paragrafo 41.

Nel dicembre 1998, i paragrafi 35 e 42 dello IAS 31 sono stati modificati per sostituire i riferimenti allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con i riferimenti allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

Nel marzo 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato il paragrafo 45 al fine di renderlo coerente con la terminologia adottata dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

Nell'ottobre 2000, il paragrafo 35 è stato rivisto per allinearlo ad altri paragrafi simili contenuti in altri Principi contabili internazionali. Il cambiamento apportato al paragrafo 35 entra in vigore a partire dal momento in cui l'impresa applica lo IAS 39 per la prima volta.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 31:

— SIC-13: Imprese a controllo congiunto — Conferimenti in natura da parte dei partecipanti al controllo.

SOMMARIO

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1
Definizioni	2-7
Tipologie di joint venture	3
Accordo contrattuale	4-7

N. 31

Gestioni a controllo congiunto	8-12
Beni a controllo congiunto	13-18
Imprese a controllo congiunto	19-37
Bilancio consolidato di un partecipante al controllo	25-37
Trattamento contabile di riferimento — Consolidamento proporzionale	25-31
Trattamento contabile alternativo consentito — Metodo del patrimonio netto	32-34
Eccezioni ai trattamenti contabili di riferimento e alternativo consentito	35-37
Bilancio di un partecipante al controllo	38
Operazioni tra partecipante e joint venture	39-41
Iscrizione delle partecipazioni in joint venture nel bilancio di un investitore	42
Gestori di joint venture	43-44
Informazioni integrative	45-49
Data di entrata in vigore	50-52

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle partecipazioni in joint venture e per la presentazione delle attività, delle passività, dei proventi e dei costi delle joint venture nel bilancio dei partecipanti e degli investitori indipendentemente dalle strutture e dalle modalità con le quali le operazioni della joint venture vengono effettuate.***

DEFINIZIONI

2. ***I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

Una joint venture è un accordo contrattuale con il quale due o più parti intraprendono un'attività economica sottoposta a controllo congiunto.

Il controllo è il potere di controllare le scelte amministrative e gestionali di un'attività economica e di ottenerne i benefici relativi.

Il controllo congiunto è la condivisione, stabilita contrattualmente, del controllo su un'attività economica.

L'influenza notevole è il potere di partecipare alle scelte amministrative e gestionali di un'attività economica senza che essa abbia il controllo, anche congiunto, su tali politiche gestionali.

Un partecipante è un partecipante a una joint venture che abbia il controllo congiunto su quella joint venture.

L'investitore in una joint venture è un partecipante a una joint venture che non ha il controllo congiunto.

N. 31

Il consolidamento proporzionale è il criterio di contabilizzazione ed esposizione in base al quale la quota proporzionale di ciascuna delle attività, passività, proventi e oneri di un'impresa a controllo congiunto è consolidata voce per voce con quelle del bilancio del partecipante al controllo o esposta in una linea distinta delle voci del suo bilancio.

Il metodo del patrimonio netto è il metodo di contabilizzazione ed esposizione con il quale una partecipazione in un'impresa a controllo congiunto è inizialmente rilevata al costo e successivamente rettificata in conseguenza dei cambiamenti di valore della quota nel patrimonio netto dell'impresa a controllo congiunto del partecipante al controllo. Il conto economico riflette la quota dei risultati d'esercizio dell'impresa a controllo congiunto spettante al partecipante al controllo.

Tipologie di joint venture

3. Una joint venture può assumere differenti forme e strutture. Il presente Principio identifica tre principali tipologie gestioni a controllo congiunto, beni a controllo congiunto e imprese a controllo congiunto — comunemente descritti, se ne soddisfano la definizione, come joint venture. Le seguenti caratteristiche sono comuni a tutte le tipologie di joint venture:

(a) due o più partecipanti al controllo sono vincolati da un accordo contrattuale; e

(b) l'accordo contrattuale stabilisce il controllo congiunto.

Accordo contrattuale

4. L'esistenza di un accordo contrattuale distingue le partecipazioni che comportano controllo congiunto da quelle in collegate (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate). Le attività per le quali non esiste un accordo contrattuale che preveda il controllo congiunto non sono da considerarsi joint venture ai fini del presente Principio.

5. L'accordo contrattuale può manifestarsi in vari modi, per esempio con un contratto fra i partecipanti al controllo congiunto o risultare da verbali delle riunioni tra i partecipanti al controllo. In alcuni casi l'accordo può essere formalizzato nello statuto o regolamento della joint venture. Qualunque sia la forma l'accordo contrattuale è, di solito, scritto ed è relativo ad argomenti quali:

(a) l'attività, la durata e gli obblighi di rendiconto della joint venture;

(b) la nomina del consiglio di amministrazione o di un organo similare di direzione della joint venture e i diritti di voto dei partecipanti al controllo;

(c) gli apporti di capitale dei partecipanti al controllo; e

(d) la ripartizione della produzione, dei proventi, dei costi o dei risultati della joint venture tra i partecipanti al controllo.

6. L'accordo contrattuale stabilisce il controllo congiunto sulla joint venture. Il controllo congiunto assicura che nessun singolo partecipante alla joint venture sia in grado di controllare unilateralmente la gestione. L'accordo identifica quali decisioni, in aree strategiche per gli obiettivi della joint venture, richiedono il consenso di tutti i partecipanti al controllo e quali decisioni possono richiedere il consenso di una maggioranza qualificata.

7. L'accordo contrattuale può identificare un partecipante alla joint venture come gestore o responsabile delle operazioni della joint venture. Il gestore non controlla la joint venture ma agisce nell'ambito delle politiche concordate tra i partecipanti alla joint venture in base all'accordo contrattuale e nell'ambito della responsabilità a lui delegata. Se il gestore ha il potere di controllare le scelte amministrative e gestionali dell'impresa, allora egli controlla la società che diventa, pertanto, una sua controllata e non una joint venture.

N. 31

GESTIONI A CONTROLLO CONGIUNTO

8. L'attività di alcune joint venture comporta l'utilizzo di beni e di altre risorse dei partecipanti al controllo invece della costituzione di società di capitali, di società di persone, o di altre forme d'impresa distinte dai partecipanti. Ciascun partecipante utilizza i propri immobili, impianti e macchinari e gestisce le proprie rimanenze. Egli sostiene in proprio anche costi e passività e si procura finanziamenti che costituiscono sue obbligazioni. Le attività della joint venture possono essere condotte da dipendenti dei partecipanti alla joint venture parallelamente ad attività simili dei partecipanti. L'accordo di joint venture, di solito, prevede la ripartizione tra i partecipanti alla joint venture dei ricavi di vendita dei prodotti ottenuti congiuntamente e delle spese relative.

9. Un esempio di gestione a controllo congiunto si ha quando due o più partecipanti mettono in comune le loro gestioni, risorse ed esperienze allo scopo di produrre, insieme, un particolare prodotto come per esempio un aeroplano. Le differenti fasi del processo di produzione sono svolte da ciascun partecipante. Ciascun partecipante sostiene i propri costi e a lui spetta una quota, stabilita dall'accordo contrattuale, dei ricavi della vendita dell'aeroplano.

10. ***Con riferimento alla partecipazione in gestioni a controllo congiunto un partecipante deve rilevare nel proprio bilancio e conseguentemente nel proprio bilancio consolidato:***

(a) ***i beni che esso controlla e le passività che sostiene; e***

(b) ***i costi che sostiene e la sua quota di ricavi a lui spettanti dalla vendita di merci o servizi da parte della joint venture.***

11. Poiché le attività, le passività, i proventi e i costi sono già rilevati nel bilancio del partecipante al controllo e, di conseguenza direttamente, nel suo bilancio consolidato, nella redazione di quest'ultimo non sono richieste rettifiche o altre procedure di consolidamento per tali elementi.

12. Per la joint venture come tale può non esistere l'obbligo di rilevazioni contabili distinte e di preparazione di un bilancio. Tuttavia i partecipanti possono predisporre conti gestionali per accertare l'andamento economico della joint venture.

BENI A CONTROLLO CONGIUNTO

13. Alcune joint venture comportano il controllo congiunto, e spesso la proprietà congiunta, da parte dei partecipanti di uno o più beni apportati alla joint venture o acquistati e utilizzati per le sue finalità. I beni sono utilizzati per consentire ai partecipanti di ottenere benefici economici. Ciascun partecipante può ottenere una parte dei prodotti ottenuti dai beni e ciascuno sostiene una quota concordata di costi.

14. Tali joint venture non comportano la costituzione di società di capitali, di società di persone, o di altre forme d'impresa distinte dai partecipanti stessi. Ciascun partecipante ha il controllo sulla sua quota di benefici economici futuri tramite la sua quota del bene controllato congiuntamente.

15. Molte attività nell'industria petrolifera, dei gas e dell'estrazione mineraria utilizzano beni a controllo congiunto; per esempio, differenti compagnie petrolifere possono controllare e gestire congiuntamente un oleodotto. Ciascun partecipante al controllo utilizza l'oleodotto per trasportare il proprio prodotto in cambio del sostenimento di una parte definita delle spese di gestione dell'oleodotto. Un altro esempio di bene a controllo congiunto si ha quando due imprese controllano congiuntamente un immobile, e ciascuna ottiene una quota dei canoni ricevuti e sostiene una quota delle spese.

16. ***Con riferimento alla partecipazione in beni a controllo congiunto un partecipante al controllo deve rilevare nel proprio bilancio e conseguentemente nel proprio bilancio consolidato:***

(a) ***la sua quota del bene a controllo congiunto, classificata secondo la natura del bene;***

(b) ***qualsiasi passività sostenuta;***

N. 31

(c) ***la sua quota di qualsiasi passività riferita alla joint venture sostenuta congiuntamente con gli altri partecipanti;***

(d) ***qualsiasi ricavo derivante dalla vendita o dall'utilizzo della sua quota dei prodotti ottenuti dalla joint venture, insieme alla sua quota di qualsiasi costo sostenuto dalla joint venture; e***

(e) ***qualsiasi costo sostenuto con riferimento alla sua partecipazione nella joint venture.***

17. Con riferimento alla partecipazione in beni a controllo congiunto ciascun partecipante deve includere nelle sue registrazioni contabili ed esporre nel proprio bilancio e conseguentemente nel proprio bilancio consolidato:

(a) la quota dei beni a controllo congiunto, classificata secondo la natura dei beni invece che come partecipazione. Per esempio una quota di partecipazione a un oleodotto a controllo congiunto deve essere classificata come immobili, impianti e macchinari;

(b) qualsiasi passività sostenuta, quali quelle sostenute per finanziare l'acquisto della sua quota del bene;

(c) la quota di eventuali passività sostenute congiuntamente con altri partecipanti al controllo in relazione alla joint venture;

(d) qualsiasi ricavo derivante dalla vendita o dall'utilizzo della sua quota dei prodotti ottenuti dalla joint venture, insieme alla sua quota di qualsiasi costo sostenuto dalla joint venture; e

(e) qualsiasi costo sostenuto riguardo alla sua partecipazione nella joint venture, quali quelli relativi al finanziamento della quota del bene e alla vendita della sua quota di prodotti.

Poiché le attività, le passività, i proventi e gli oneri sono già rilevati nel bilancio del partecipante, e conseguentemente nel suo bilancio consolidato, nella redazione di quest'ultimo non sono richieste rettifiche o altre procedure di consolidamento per tali elementi.

18. Il trattamento contabile dei beni a controllo congiunto riflette la sostanza e la realtà economica e, di solito, la forma giuridica della joint venture. Le registrazioni contabili proprie della joint venture possono essere limitate a quei costi sostenuti in comune dai partecipanti e successivamente imputati ai partecipanti secondo le quote stabilite. Per la joint venture può non esistere l'obbligo di predisposizione del bilancio sebbene i partecipanti possano predisporre rendiconti gestionali per accertare l'andamento economico della joint venture.

IMPRESE A CONTROLLO CONGIUNTO

19. L'impresa a controllo congiunto è una joint venture che comporta la costituzione di una società di capitali, di una società di persone o di un'altra forma d'impresa in cui ogni partecipante ha una partecipazione. L'impresa esercita la sua attività come una qualsiasi altra impresa salvo che un accordo contrattuale tra i partecipanti stabilisca un controllo congiunto sulla gestione economica dell'impresa.

20. L'impresa a controllo congiunto controlla i beni della joint venture, sostiene passività e costi e realizza ricavi. Essa può stipulare contratti in proprio nome e ottenere finanziamenti per realizzare gli scopi della joint venture. Ciascun partecipante al controllo ha diritto a una parte dei risultati dell'impresa, sebbene alcune imprese a controllo congiunto prevedano anche una ripartizione dei prodotti della joint venture.

21. Un tipico esempio di impresa a controllo congiunto si ha quando due imprese uniscono le loro attività in un particolare settore trasferendo le relative attività e passività a un'impresa a controllo congiunto. Un altro esempio si ha quando un'impresa inizia un'attività in un Paese estero insieme con le autorità governative o pubbliche di quel Paese, costituendo un'impresa distinta controllata congiuntamente dall'impresa e dall'autorità governativa o pubblica.

22. Molte imprese a controllo congiunto sono, in sostanza, simili alle joint venture cui si è fatto riferimento come gestioni a controllo congiunto o come beni a controllo congiunto. Per esempio, i partecipanti al controllo possono trasferire, per motivi fiscali o per altre ragioni, un bene a controllo congiunto, quale un oleodotto, in un'impresa a controllo congiunto. Analogamente, i partecipanti possono apportare a un'impresa a controllo congiunto beni che saranno gestiti congiuntamente. Alcune gestioni a controllo congiunto prevedono anche la costituzione di un'impresa a controllo congiunto per affrontare aspetti particolari dell'attività quali la progettazione, la promozione, la commercializzazione o l'assistenza post vendita del prodotto.

23. L'impresa a controllo congiunto effettua le proprie registrazioni contabili e predispone e presenta bilanci esattamente come ogni altra impresa in conformità alle disposizioni locali e ai Principi contabili internazionali.

24. In genere ciascun partecipante al controllo apporta disponibilità liquide o altre risorse all'impresa a controllo congiunto. Questi apporti devono essere rilevati contabilmente dal partecipante ed esposti nel proprio bilancio come partecipazione nell'impresa a controllo congiunto.

Bilancio consolidato di un partecipante al controllo

Trattamento contabile di riferimento — Consolidamento proporzionale

25. ***Un partecipante al controllo deve rilevare nel suo bilancio consolidato la partecipazione in un'impresa a controllo congiunto utilizzando una delle due modalità previste per il consolidamento proporzionale.***

26. Quando si iscrive nel bilancio consolidato la partecipazione in un'impresa a controllo congiunto, è essenziale che siano rispecchiate la sostanza e la realtà economica dell'accordo piuttosto che la struttura particolare o la forma della joint venture. In un'impresa a controllo congiunto un partecipante ha il controllo sulla sua quota di benefici economici futuri tramite la sua quota di attività e passività dell'impresa medesima. La sostanza e la realtà economica dell'accordo si riflette nel bilancio consolidato del partecipante quando questi espone la sua partecipazione nelle attività, nelle passività, nei ricavi e nei costi dell'impresa a controllo congiunto utilizzando una delle modalità previste nel paragrafo 28 per il consolidamento proporzionale.

27. L'applicazione del consolidamento proporzionale comporta che lo stato patrimoniale consolidato del partecipante comprenda la sua quota delle attività che esso controlla congiuntamente e la sua quota delle passività per le quali esso è congiuntamente responsabile. Il conto economico consolidato del partecipante al controllo deve comprendere la sua quota di ricavi e costi dell'impresa a controllo congiunto. Molte delle procedure necessarie per il consolidamento proporzionale sono analoghe a quelle per il consolidamento di controllate esposte nello IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate.

28. Per realizzare il consolidamento proporzionale possono essere utilizzati differenti modalità. Il partecipante può sommare la sua quota di ciascuna attività, passività, ricavi e costi dell'impresa a controllo congiunto con le voci rispettive del suo bilancio consolidato, voce per voce. Per esempio, può sommare la sua quota di rimanenze dell'impresa a controllo congiunto con le rimanenze del gruppo e la sua quota delle immobilizzazioni materiali dell'impresa stessa con le medesime voci del gruppo. In alternativa, il partecipante al controllo può includere nel suo bilancio consolidato linee distinte delle singole voci per la sua quota di attività, passività, ricavi e costi dell'impresa a controllo congiunto. Per esempio, può esporre distintamente la sua quota delle attività correnti dell'impresa a controllo congiunto come parte delle attività correnti del gruppo; così come può esporre distintamente la sua quota di immobili, impianti e macchinari dell'impresa a controllo congiunto come parte degli immobili, impianti e macchinari del gruppo consolidato. Entrambe queste modalità devono comportare la presentazione di valori identici di risultato netto e di ciascuna categoria principale di attività, passività, ricavi e costi; per i fini del presente Principio entrambi gli schemi sono accettabili.

29. Qualunque sia lo schema utilizzato per il consolidamento proporzionale non è corretto compensare attività e passività deducendo altre passività e attività o ricavi e costi deducendo altri ricavi e costi, a meno che esista un diritto legale di compensazione e la compensazione rappresenti le attese circa la realizzazione dell'attività o l'adempimento della passività.

N. 31

30. ***Un partecipante deve interrompere l'utilizzo del consolidamento proporzionale a partire dalla data alla quale cessa di avere controllo congiunto sull'impresa a controllo congiunto.***

31. Un partecipante deve interrompere l'utilizzo del consolidamento proporzionale a partire dalla data in cui cessa di condividere il controllo di un'impresa a controllo congiunto. Ciò può accadere, per esempio, quando il partecipante dismette la sua partecipazione o quando esistono restrizioni esterne sull'impresa a controllo congiunto tali che essa non è più in grado di raggiungere i suoi obiettivi.

Trattamento contabile alternativo consentito — Metodo del patrimonio netto

32. ***Un partecipante iscrive nel proprio bilancio consolidato la partecipazione in un'impresa a controllo congiunto utilizzando il metodo del patrimonio netto.***

33. Alcuni partecipanti iscrivono le loro partecipazioni in imprese a controllo congiunto utilizzando il metodo del patrimonio netto come descritto nello IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate. L'utilizzo del metodo del patrimonio netto è sostenuto da coloro che ritengono che non sia corretto sommare valori riferibili a un controllo integrale con valori riferibili a un controllo congiunto e da coloro che ritengono che i partecipanti in un'impresa a controllo congiunto abbiano un'influenza notevole, piuttosto che controllo congiunto. Il presente Principio non incoraggia l'utilizzo del metodo del patrimonio netto perché il consolidamento proporzionale rispecchia meglio la sostanza e la realtà economica della partecipazione di un partecipante al controllo in un'impresa a controllo congiunto, cioè il controllo sulla quota dei benefici economici futuri a lui spettanti. Tuttavia, il presente Principio consente l'utilizzo del metodo del patrimonio netto come trattamento contabile alternativo consentito per l'iscrizione della partecipazione in imprese a controllo congiunto.

34. ***Un partecipante deve interrompere l'utilizzo del metodo del patrimonio netto a partire dalla data in cui viene meno il suo controllo congiunto o la sua influenza notevole su di un'impresa a controllo congiunto.***

Eccezioni ai trattamenti contabili di riferimento e alternativo consentito

35. ***Un partecipante al controllo deve contabilizzare le seguenti partecipazioni secondo quanto previsto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione:***

(a) ***partecipazione in un'impresa a controllo congiunto acquistata e posseduta solamente in vista di una sua successiva dismissione in tempi brevi; e***

(b) ***partecipazione in un'impresa a controllo congiunto operante con gravi e durature restrizioni tali da pregiudicare significativamente la sua capacità di trasferire fondi al partecipante.***

36. L'utilizzo del consolidamento proporzionale o del metodo del patrimonio netto non è appropriato quando la partecipazione in un'impresa a controllo congiunto è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una successiva dismissione in tempi brevi. Tali trattamenti contabili non sono neppure corretti quando l'impresa a controllo congiunto è sottoposta a gravi e durature restrizioni tali da pregiudicare significativamente la sua capacità di trasferire fondi al partecipante.

37. ***A partire dalla data in cui un'impresa a controllo congiunto assume le caratteristiche di una controllata, il partecipante deve contabilizzare tale partecipazione secondo quanto previsto dallo IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate.***

Bilancio di un partecipante al controllo

38. In molti Paesi disposizioni legali o di altro tipo richiedono al partecipante la predisposizione di un proprio bilancio. Considerato che tali bilanci sono predisposti per soddisfare molteplici necessità i diversi Paesi possono richiedere differenti trattamenti contabili. Di conseguenza, il presente Principio non indica una preferenza per uno specifico trattamento contabile.

N. 31

OPERAZIONI TRA PARTECIPANTE E JOINT VENTURE

39. ***Quando un partecipante al controllo apporta o vende beni a una joint venture, la rilevazione di ogni quota di utile o perdita derivante dall'operazione deve riflettere il contenuto dell'operazione. Fino a che i beni sono detenuti dalla joint venture, e il partecipante ha trasferito i rischi e i benefici connessi alla proprietà, il partecipante deve rilevare solo la quota di utile o di perdita riferibile alle quote di partecipazioni degli altri partecipanti al controllo*** [1]***. Il partecipante al controllo deve rilevare interamente ogni tipo di perdita quando l'apporto o la vendita rivela una riduzione del valore netto per le attività correnti o una perdita durevole di valore per le attività immobilizzate.***

40. ***Quando un partecipante al controllo acquista beni da una joint venture, esso non può rilevare la sua quota di utile della joint venture derivante dall'operazione fino a che non rivende tali beni a un terzo. Un partecipante al controllo deve rilevare la sua quota di perdite risultanti da queste operazioni nello stesso modo dei profitti a eccezione delle perdite che devono essere rilevate immediatamente quando sono rappresentative di una riduzione del valore netto di realizzo per le attività correnti o di una perdita durevole del valore.***

41. Per valutare se un'operazione tra un partecipante al controllo e una joint venture rivela l'esistenza di una perdita durevole di una riduzione durevole di valore di un'attività, il partecipante al controllo determina il valore recuperabile dell'attività secondo quanto previsto dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Nel determinare il valore d'uso i flussi finanziari futuri derivanti dall'attività sono stimati facendo riferimento a un uso continuativo del bene e alla sua dismissione finale da parte della joint venture.

ISCRIZIONE DELLE PARTECIPAZIONI IN JOINT VENTURE NEL BILANCIO DI UN INVESTITORE

42. ***Un investitore deve iscrivere la propria partecipazione in una joint venture dove non ha controllo congiunto secondo quanto previsto dello IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, o, nel caso in cui abbia una influenza notevole nelle joint venture, secondo quanto previsto dallo IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in imprese collegate. Nel bilancio, un investitore che presenta anche il bilancio consolidato può iscrivere la partecipazione anche al costo.***

GESTORI DI JOINT VENTURE

43. ***I gestori e i responsabili di joint venture devono contabilizzare eventuali compensi secondo quanto previsto dallo IAS 18, Ricavi.***

44. Uno o più partecipanti al controllo possono agire come gestore o responsabile della joint venture. In genere ai gestori è riconosciuto un compenso per tali incarichi. Tali compensi devono essere contabilizzati dalla joint venture come costo.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

45. ***Un partecipante al controllo deve indicare il valore complessivo delle seguenti passività potenziali, a meno che la probabilità di perdita sia remota, distintamente dal valore delle altre passività potenziali:***

(a) ***eventuali passività potenziali che il partecipante ha sostenuto in relazione alla sua partecipazione in joint venture e la sua quota in ciascuna delle passività potenziali che sono state sostenute congiuntamente con gli altri partecipanti;***

(b) ***la sua quota di passività potenziali delle joint venture stesse per le quali esso è potenzialmente responsabile; e***

(c) ***le passività potenziali che emergono perché il partecipante è potenzialmente responsabile per le passività degli altri partecipanti al controllo della joint venture.***

---

[1] SIC-13: Imprese a controllo congiunto — Conferimenti in natura da parte dei partecipanti al controllo.

N. 33

46. ***Un partecipante deve indicare il valore complessivo dei seguenti impegni riferibili alla sua partecipazione in joint venture, distintamente dagli altri impegni:***

(a) ***impegni finanziari del partecipante riferibili alla sua partecipazione in joint venture e la sua quota degli impegni finanziari che sono stati sostenuti congiuntamente agli altri partecipanti; e***

(b) ***la sua quota degli impegni finanziari delle joint venture stesse.***

47. ***Un partecipante deve fornire un elenco e una descrizione delle partecipazioni nelle joint venture significative e la quota delle partecipazioni in imprese a controllo congiunto. Un partecipante, che presenta le sue partecipazioni in imprese a controllo congiunto utilizzando il modulo linea per linea per il consolidamento proporzionale o il metodo del patrimonio netto, deve indicare i valori complessivi di ciascuna attività corrente, attività a lungo termine, passività corrente, passività a lungo termine, costi e ricavi relativi alle sue partecipazioni in joint venture.***

48. ***Un partecipante al controllo che non deve predisporre un bilancio consolidato in quanto non detiene partecipazioni in imprese controllate deve indicare le informazioni richieste dai paragrafi 45, 46 e 47.***

49. È opportuno che un partecipante al controllo che non predispone il bilancio consolidato in quanto non detiene partecipazioni in imprese controllate fornisca le stesse informazioni sulle partecipazioni in joint venture fornite da quei partecipanti che presentano un bilancio consolidato.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

50. ***A eccezione dei paragrafi 39, 40 e 41 il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1992 o da data successiva.***

51. ***I paragrafi 39, 40 e 41 entrano in vigore a partire dal momento in cui ha effetto anche lo IAS 36 — cioè a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva a meno che lo IAS 36 venga applicato anticipatamente.***

52. I paragrafi 39 e 40 del presente Principio sono stati approvati nel luglio 1998 per sostituire i paragrafi 39 e 40 dello IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture, rivisto nella forma nel 1994. Il paragrafo 41 del presente Principio è stato aggiunto nel luglio 1998 tra i paragrafi 40 e 41 dello IAS 31 rivisto nella forma nel 1994.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 33

Utile per azione

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel gennaio 1997 ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o da data successiva.

Nel 1999, il paragrafo 45 è stato modificato per sostituire i riferimenti allo IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, con i riferimenti allo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 33:

— SIC-24: Utile per azione — Strumenti finanziari e altri contratti che possono essere convertiti in azioni.

N. 33

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-5
Società le cui azioni sono negoziate sui mercati finanziari	1-3
Società le cui azioni non sono negoziate sui mercati finanziari	4-5
Definizioni	6-9
Valutazione	10-42
Utile base per azione	10-23
Utile — Base	11-13
Per azione — Base	14-23
Utile diluito per azione	24-42
Utile — Diluito	26-28
Per azione — Diluito	29-37
Potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo	38-42
Rideterminazione dei valori	43-46
Esposizione in bilancio	47-48
Informazioni integrative	49-52
Data di entrata in vigore	53

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire i principi per la determinazione e l'esposizione in bilancio dell'utile per azione al fine di migliorare la comparabilità tra i risultati di differenti imprese nello stesso esercizio e della stessa impresa in periodi amministrativi diversi. L'attenzione del presente Principio è focalizzata sul componente che, nel calcolo dell'utile per azione, va al denominatore. Nonostante i limiti del dato dell'utile per azione dovuti ai diversi principi contabili utilizzati per determinare l'«utile», una determinazione coerente del denominatore migliora la qualità della informativa contabile.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Società le cui azioni sono negoziate sui mercati finanziari

1. ***Il presente Principio deve essere applicato dalle società le cui azioni ordinarie o potenziali azioni ordinarie sono negoziate sui mercati finanziari e dalle società che stanno per emettere azioni ordinarie o potenziali azioni ordinarie sui mercati dei titoli pubblici.***

N. 33

2. ***Qualora siano presentati sia il bilancio della capogruppo sia quello consolidato, è necessario esporre le informazioni richieste dal presente Principio solo sulla base dei dati consolidati.***

3. Gli utilizzatori del bilancio di una capogruppo si preoccupano solitamente dei risultati di gestione del gruppo nel suo complesso, e di questo devono essere informati.

Società le cui azioni non sono negoziate sui mercati finanziari

4. ***Una società che non abbia azioni ordinarie né potenziali azioni ordinarie negoziate sui mercati finanziari, ma che fornisce informativa sull'utile per azione, deve calcolare e fornire informativa sull'utile per azione secondo quanto previsto dal presente Principio.***

5. Una società che non abbia azioni ordinarie né potenziali azioni ordinarie negoziate sui mercati finanziari non è obbligata a fornire informativa sull'utile per azione. Tuttavia, qualora una società non obbligata a fornire l'informativa decidesse di indicare l'utile per azione, quest'ultimo deve essere determinato e presentato secondo quanto previsto dal presente Principio, affinché sia preservata la comparabilità delle informazioni contabili.

DEFINIZIONI

6. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

Una azione ordinaria è uno strumento rappresentativo di capitale subordinato a tutte le altre categorie di strumenti rappresentativi di capitale.

Una potenziale azione ordinaria è uno strumento finanziario o altro contratto che possa attribuire al suo possessore il diritto di ottenere azioni ordinarie.

Warrant od opzioni sono strumenti finanziari che attribuiscono al possessore il diritto di acquistare azioni ordinarie.

7. Le azioni ordinarie partecipano alla distribuzione dell'utile d'esercizio in subordine rispetto alle altre categorie di azioni quali le azioni privilegiate. L'impresa può avere più di una categoria di azioni ordinarie. Le azioni ordinarie della stessa categoria attribuiscono gli stessi diritti alla percezione dei dividendi.

8. Esempi di potenziali azioni ordinarie sono:

(a) strumenti rappresentativi di debito o di capitale, comprese le azioni privilegiate, convertibili in azioni ordinarie;

(b) warrant e opzioni per l'acquisto di azioni;

(c) piani per i dipendenti che attribuiscono il diritto a ricevere azioni ordinarie come parte della loro retribuzione e altri piani di acquisto di azioni; e

(d) azioni da emettere al verificarsi di certe condizioni definite in accordi contrattuali, quali l'acquisizione di un'azienda o di altre attività.

9. ***I termini seguenti sono utilizzati con il significato che hanno nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative:***

Uno strumento finanziario è qualsiasi contratto che dia origine a un'attività finanziaria per un'impresa e a una passività finanziaria o a uno strumento rappresentativo di capitale per un'altra impresa.

Uno strumento rappresentativo di capitale è qualsiasi contratto che rappresenti una partecipazione residua nell'attivo di un'impresa al netto di tutte le sue passività.

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

N. 33

VALUTAZIONE

Utile base per azione

10. ***L'utile base per azione deve essere calcolato dividendo l'utile o la perdita d'esercizio attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie per la media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione nell'esercizio.***

Utile — Base

11. ***Ai fini del calcolo dell'utile base per azione, l'utile o la perdita dell'esercizio attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie si ottiene deducendo i dividendi spettanti alle azioni privilegiate dall'utile o dalla perdita d'esercizio.***

12. Tutte le componenti di ricavo e costo rilevate nell'esercizio, compreso l'onere fiscale, i componenti straordinari e la quota di pertinenza di terzi, partecipano alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). Per determinare l'utile o la perdita d'esercizio attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie, l'utile attribuibile agli azionisti privilegiati, inclusi i dividendi spettanti alle azioni privilegiate per l'esercizio, è dedotto dall'utile d'esercizio (o aggiunto alla perdita d'esercizio).

13. L'ammontare dei dividendi spettanti alle azioni privilegiate dedotto dall'utile d'esercizio è:

(a) l'importo di dividendi spettanti alle azioni privilegiate deliberati per l'esercizio su azioni privilegiate non cumulative; e

(b) l'ammontare complessivo dei dividendi, sia deliberati sia non deliberati, dovuti per l'esercizio alle azioni privilegiate cumulative. L'ammontare dei dividendi spettanti alle azioni privilegiate per l'esercizio non include dividendi spettanti alle azioni privilegiate cumulative pagati o deliberati nell'esercizio corrente relativamente a esercizi precedenti.

Per azione — Base

14. ***Ai fini del calcolo dell'utile base per azione, il numero delle azioni ordinarie deve essere la media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione nell'esercizio.***

15. La media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione nell'esercizio riflette la possibilità che il valore del capitale azionario può essere cambiato durante l'esercizio a causa del maggior o minor numero di azioni in circolazione in un dato momento. Essa corrisponde al numero di azioni ordinarie in circolazione all'inizio dell'esercizio, rettificato dal numero delle azioni proprie acquistate o delle azioni emesse durante l'esercizio, moltiplicato per un fattore di ponderazione temporale. Il fattore di ponderazione temporale è il numero di giorni che quelle azioni sono state in circolazione in proporzione al numero totale di giorni dell'esercizio; in molti casi è appropriato adottare una approssimazione della media ponderata.

Esempio — Media ponderata delle azioni

		Azioni emesse	Azioni proprie	Azioni in circolazione
1º gennaio 20X1	Saldo iniziale	2 000	300	1 700
31 maggio 20X1	Emissione di nuove azioni in contanti	800	—	2 500
1º dicembre 20X1	Acquisto di azioni proprie in contanti	—	250	2 250
31 dicembre 20X1	Saldo finale	2 800	550	2 250

Calcolo della media ponderata:
(1 700 × 5/12) + (2 500 × 6/12) + (2 250 × 1/12) = 2 146 azioni o:
(1 700 × 12/12) + (800 × 7/12) – (250 × 1/12) = 2 146 azioni

N. 33

16. Nella maggior parte dei casi le azioni sono incluse nel calcolo della media ponderata delle azioni dalla data in cui il corrispettivo è dovuto (corrispondente, di solito, alla data della loro emissione); per esempio:

(a) le azioni ordinarie emesse in contanti sono incluse quando il corrispettivo è dovuto;

(b) le azioni ordinarie emesse come reinvestimento volontario di dividendi da azioni ordinarie o privilegiate sono incluse alla data di pagamento del dividendo;

(c) le azioni ordinarie emesse a seguito della conversione di uno strumento di debito in azioni ordinarie sono incluse dal momento in cui l'interesse cessa di maturare;

(d) le azioni ordinarie emesse in sostituzione della quota interessi o della quota capitale di altri strumenti finanziari sono incluse dal momento in cui l'interesse cessa di maturare;

(e) le azioni ordinarie emesse per l'estinzione di una passività dell'impresa sono incluse alla data dell'estinzione;

(f) le azioni ordinarie emesse come corrispettivo per l'acquisizione di un'attività diversa da disponibilità liquide sono incluse alla data in cui l'acquisizione è rilevata contabilmente; e

(g) le azioni ordinarie emesse per la prestazione di servizi all'impresa sono incluse man mano che i servizi sono resi.

In questi e in altri casi la determinazione della data a partire dalla quale includere le azioni ordinarie nel calcolo della media ponderata dipende dalle specifiche clausole contrattuali e condizioni che regolano la loro emissione. La dovuta considerazione deve essere data alla sostanza dei contratti associati all'emissione.

17. Le azioni ordinarie emesse come parte del corrispettivo per l'acquisto di una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione sono incluse nella media ponderata delle azioni a partire dalla data di acquisizione, perché l'acquirente include nel suo conto economico i risultati di gestione dell'acquisita a partire dalla data di acquisizione. Le azioni ordinarie emesse come parte di una aggregazione di imprese classificata come unione di imprese sono incluse nel calcolo della media ponderata delle azioni per tutti gli esercizi oggetto di presentazione, perché i bilanci dell'impresa risultante dall'aggregazione sono predisposti come se il soggetto risultante dall'aggregazione fosse sempre esistito. Perciò, il numero di azioni ordinarie utilizzato per calcolare l'utile base per azione in un'aggregazione di impresa classificata come unione di imprese è il valore complessivo della media ponderata delle azioni dell'impresa risultante dall'aggregazione, reso omogeneo rispetto al numero di azioni equivalenti della società le cui azioni sono in circolazione dopo l'aggregazione.

18. Quando sono emesse azioni ordinarie parzialmente liberate, queste sono trattate come se fossero una frazione di un'azione ordinaria funzionerei limiti del loro diritto a partecipare ai dividendi rispetto ai diritti spettanti a un'azione ordinaria interamente liberata durante l'esercizio.

19. Le azioni ordinarie la cui emissione è condizionata al verificarsi di certe condizioni (azioni a emissione condizionata) sono considerate in circolazione e incluse nel calcolo dell'utile base per azione dalla data in cui sono state soddisfatte tutte le condizioni necessarie. Le azioni ordinarie in circolazione che sono richiamabili al verificarsi di certe condizioni sono trattate come azioni la cui emissione è condizionata.

20. ***La media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione durante l'esercizio e con riferimento a tutti gli esercizi oggetto di presentazione deve essere rettificata per tener conto dei fatti, diversi dalla conversione di potenziali azioni ordinarie, che hanno cambiato il numero delle azioni ordinarie in circolazione senza un cambiamento corrispondente delle risorse.***

21. Possono essere emesse azioni ordinarie, o il numero delle azioni in circolazione può essere ridotto senza un corrispondente cambiamento delle risorse. Alcuni esempi:

(a) una capitalizzazione o emissione gratuita (conosciuta in alcuni Paesi come dividendo pagato in azioni);

(b) un premio associato ad altra emissione, per esempio un premio in una emissione di diritti riservata agli azionisti esistenti;

(c) un frazionamento dell'azione; e

(d) un raggruppamento di azioni (consolidamento di azioni).

22. In una capitalizzazione o in una emissione gratuita o in un frazionamento di azioni, agli azionisti esistenti sono assegnate azioni ordinarie senza corrispettivo. Perciò, il numero di azioni ordinarie in circolazione aumenta senza incremento di risorse. Il numero delle azioni ordinarie precedentemente in circolazione è rettificato in proporzione al numero di azioni ordinarie in circolazione, come se il fatto fosse avvenuto all'inizio del primo esercizio oggetto di presentazione. Per esempio, in una emissione gratuita di due azioni per ciascuna posseduta, il numero di azioni ordinarie circolanti prima dell'emissione è moltiplicato per un fattore tre per ottenere il nuovo numero totale di azioni, o per un fattore due per ottenere il numero aggiuntivo di azioni.

23. Con riferimento al precedente paragrafo 21 (b), l'emissione di azioni ordinarie non dà origine, di solito, a un premio, al momento dell'esercizio o della conversione di potenziali azioni ordinarie dato che le potenziali azioni ordinarie sono emesse a valore pieno, e ciò comporta una variazione proporzionale delle risorse a disposizione dell'impresa. In una emissione di diritti, il prezzo di esercizio è spesso inferiore al Fair value (valore equo) dell'azione. Quindi, tale emissione di diritti include una componente di premio. Il numero delle azioni ordinarie da utilizzare per calcolare il utile base per azione per tutti gli esercizi precedenti alla emissione di diritti è il numero delle azioni ordinarie in circolazione prima dell'emissione moltiplicato per il fattore seguente:

$$\frac{\text{Fair value (valore equo) per azione immediatamente prima dell'esercizio dei diritti}}{\text{Fair value (valore equo) teorico per azione dopo l'esercizio dei diritti}}$$

Il fair value (valore equo) teorico per azione dopo l'esercizio dei diritti è calcolato sommando il fair value (valore equo) complessivo delle azioni immediatamente prima dell'esercizio dei diritti al corrispettivo derivante dall'esercizio dei diritti e dividendo il risultato per il numero di azioni in circolazione dopo l'esercizio dei diritti. Quando i diritti stessi sono negoziati sui mercati finanziari separatamente dalle azioni prima della data di chiusura dell'esercizio, il fair value (valore equo), ai fini di questo calcolo, è determinato alla chiusura dell'ultimo giorno in cui le azioni sono negoziate insieme ai diritti.

Esempio — Emissione gratuita

Utile 20X0	180
Utile 20X1	600
Azioni ordinarie in circolazione sino al 30 settembre 20X1	200
Emissione gratuita 1º ottobre 20X1	2 azioni ordinarie per ciascuna azione ordinaria in circolazione al 30 settembre 20X1 200 × 2 = 400
Utile per azione 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1{,}00$
Utile per azione rettificato 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0{,}30$

Dato che l'emissione gratuita è un'emissione senza corrispettivo, essa è trattata come se fosse avvenuta prima dell'inizio del 20X0, il primo esercizio presentato.

N. 33

Esempio — Emissione di diritti

Utile	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Azioni in circolazione prima dell'emissione di diritti	500 azioni
Emissione di diritti	Una nuova azione per ogni cinque in circolazione (100 nuove azioni in totale) Prezzo di esercizio: 5,00 Ultima data valida per esercitare i diritti: 1º marzo 20X1
Fair value (valore equo) di una azione ordinaria immediatamente prima della data di esercizio del 1º marzo 20X1	11,00

Calcolo del valore teorico per azione dopo l'esercizio dei diritti

$$\frac{\text{Fair value (valore equo) di tutte le azioni in circolazione + ammontare totale ottenuto dall'esercizio dei diritti}}{\text{Numero di azioni in circolazione prima della data di esercizio + numero delle azioni emesse nel corso dell'esercizio}}$$

$$\frac{(11{,}00 \times 500 \text{ azioni}) + (5{,}00 \times 100 \text{ azioni})}{500 \text{ azioni} + 100 \text{ azioni}}$$

Valore teorico per azione dopo l'esercizio dei diritti = 10,00

Calcolo del fattore di rettifica

$$\frac{\text{Fair value (valore equo) per azione prima dell'esercizio dei diritti}}{\text{Valore teorico per azione dopo l'esercizio dei diritti}} \quad \frac{11{,}00}{10{,}00} = 1{,}1$$

Calcolo dell'utile per azione

	20X0	20X1	20X2
Utile per azione del 20X0 come iscritto originariamente: 1 100/500 azioni	2,20		
Utile per azione del 20X0 ricalcolato per tener conto dell'emissione di diritti: 1 100/(500 azioni × 1,1)	2,00		
Utile per azione del 20X1 inclusi gli effetti dell'emissione di diritti		2,54	
$\frac{1\,500}{(500 \times 1{,}1 \times 2/12) + (600 \times 10/12)}$			
Utile per azione del 20X2: 1 800/600 azioni			3,00

Utile diluito per azione

24. ***Ai fini del calcolo dell'utile diluito per azione, l'utile attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie e la media ponderata delle azioni in circolazione devono essere rettificati per tener conto degli effetti di tutte le potenziali azioni ordinarie con effetti di diluizione*** [1]**.**

25. Il calcolo dell'utile diluito per azione è coerente con il calcolo dell'utile base per azione, ma tiene conto di tutte le potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo in circolazione nell'esercizio, cioè:

(a) l'utile d'esercizio attribuibile alle azioni ordinarie è incrementato dell'importo, al netto delle imposte, di dividendi e interessi rilevati nell'esercizio con riferimento alle potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo e rettificato per qualsiasi altra variazione di proventi od oneri risultante dalla conversione delle potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo;

[1] Si veda anche l'Interpretazione Sic-24: Utile per azione — Strumenti finanziari e altri contratti che possono essere convertiti in azioni.

(b) la media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione è incrementata dalla media ponderata delle azioni ordinarie addizionali che sarebbero in circolazione in caso di conversione di tutte le potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo.

Utile — Diluito

26. ***Ai fini del calcolo dell'utile diluito per azione, l'ammontare dell'utile o della perdita d'esercizio attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie, calcolato come previsto dal paragrafo 11, deve essere rettificato dall'effetto al netto delle imposte di:***

(a) ***qualsiasi dividendo alle potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo che sia stato dedotto per determinare l'utile attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie calcolato secondo quanto previsto dal paragrafo 11;***

(b) ***gli interessi rilevati nell'esercizio per le potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo; e***

(c) ***qualsiasi altra variazione di proventi od oneri che potrebbero derivare dalla conversione delle potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo.***

27. Dopo che le potenziali azioni ordinarie sono state convertite in azioni ordinarie, i dividendi, gli interessi e gli altri proventi od oneri relativi a quelle potenziali azioni ordinarie non saranno più sostenuti. Le nuove azioni ordinarie avranno, invece, il diritto a partecipare all'utile attribuibile ai possessori di azioni ordinarie. Perciò, l'utile d'esercizio attribuibile ai possessori di azioni ordinarie calcolato secondo quanto previsto dal paragrafo 11 si incrementa dell'ammontare di dividendi, interessi e altri proventi od oneri che sarà risparmiato in seguito alla conversione delle potenziali azioni ordinarie con effetti di diluizione in azioni ordinarie. I costi relativi alle potenziali azioni ordinarie includono i compensi e il disaggio o aggio di emissione che sono contabilizzati come rettifiche di rendimento (vedere IAS 32). Gli ammontari di dividendi, interessi e altri proventi od oneri devono essere rettificati per eventuali imposte, sostenute dall'impresa, che sono loro attribuibili.

Esempio — Titoli a reddito fisso convertibili

Utile	1 004
Azioni ordinarie in circolazione	1 000
Utile base per azione	1,0
Titoli a reddito fisso convertibile	100
Ciascun pacchetto di 10 titoli a reddito fisso è convertibile in 3 azioni ordinarie	
Interessi passivi per l'anno in corso relativi alla componente di passività del titolo a reddito fisso convertibile	10
Imposte correnti e differite relative a quell'interesse passivo	4

(Nota: L'interesse passivo include l'ammortamento del disaggio di emissione derivante dalla rilevazione iniziale della componente di passività (vedere IAS 32).)

Utile rettificato	1 004 + 10 – 4 = 1 010
Numero di azioni ordinarie derivanti dalla conversione di titoli a reddito fisso	30
Numero di azioni ordinarie utilizzate per calcolare il reddito diluito per azione	1 000 + 30 = 1 030
Utile diluito per azione	$\frac{1\,000}{1\,030} = 0{,}98$

N. 33

28. La conversione di alcune potenziali azioni ordinarie può produrre conseguenti variazioni in altri proventi od oneri. Per esempio, la riduzione degli interessi passivi relativi ad potenziali azioni ordinarie e il conseguente incremento dell'utile d'esercizio può determinare un incremento del costo relativo a un piano obbligatorio di partecipazione agli utili dei dipendenti. Ai fini del calcolo dell'utile diluito per azione, l'utile o la perdita d'esercizio deve essere rettificato per tener conto di eventuali conseguenti modifiche nei proventi o negli oneri.

Per azione — Diluito

29. ***Ai fini del calcolo dell'utile diluito per azione, il numero delle azioni ordinarie deve essere la media ponderata delle azioni ordinarie calcolata secondo quanto previsto dai paragrafi 14 e 20, più la media ponderata delle azioni ordinarie che potrebbero essere emesse al momento della conversione in azioni ordinarie di tutte le potenziali azioni ordinarie con effetti di diluizione. Le potenziali azioni ordinarie con effetti di diluzione si devono considerare convertite in azioni ordinarie all'inizio dell'esercizio o, se successiva, alla data di emissione delle potenziali azioni ordinarie.***

30. Il numero di azioni ordinarie che potrebbero essere emesse al momento della conversione delle potenziali azioni ordinarie con effetti di diluizione è determinato in base alle condizioni delle potenziali azioni ordinarie. Il calcolo deve considerare il tasso di conversione o il prezzo di esercizio più vantaggioso dal punto di vista del possessore delle potenziali azioni ordinarie.

31. Come nel calcolo dell'utile base per azione, le azioni ordinarie la cui emissione è condizionata al verificarsi di certi eventi saranno considerate in circolazione e incluse nel calcolo dell'utile diluito per azione se le condizioni sono state soddisfatte (gli eventi si sono verificati). Le azioni a emissione condizionata devono essere incluse dall'inizio dell'esercizio (o dalla data del relativo accordo di emissione condizionata, se successiva). Se le condizioni non si sono verificate, il numero delle azioni a emissione condizionata incluso nel calcolo dell'utile diluito per azione deve essere basato sul numero di azioni che sarebbero da emettere se la chiusura dell'esercizio coincidesse con il termine del periodo di convertibilità. Se, allo scadere del periodo di convertibilità, le condizioni non sono soddisfatte, non è consentita una rideterminazione dei valori. Le disposizioni di questo paragrafo si applicano anche alle potenziali azioni ordinarie la cui emissione sia condizionata al verificarsi di certi eventi (potenziali azioni ordinarie a emissione condizionata).

32. Una società controllata, una joint venture o una collegata possono emettere potenziali azioni ordinarie convertibili in azioni ordinarie della controllata, della joint venture o della collegata o in azioni ordinarie dell'impresa che redige il bilancio. Se queste potenziali azioni ordinarie della controllata, collegata o joint venture hanno un effetto dilutivo sull'utile base per azione consolidato dell'impresa che redige il bilancio, esse devono essere incluse nel calcolo dell'utile diluito per azione.

33. ***Ai fini del calcolo dell'utile diluito per azione, l'impresa deve ipotizzare che saranno esercitate opzioni e altre potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo delle opzioni. L'ipotetico prezzo di esercizio delle opzioni da ipotizzarsi è il fair value (valore equo) delle azioni di possibile emissione. La differenza tra il numero delle azioni effettivamente emesse e il numero delle azioni che avrebbero potuto essere emesse al fair value (valore equo) deve essere trattata come un'emissione di azioni ordinarie senza corrispettivo.***

34. A questi fini il fair value (valore equo) è calcolato sulla base del prezzo medio delle azioni ordinarie durante l'esercizio.

35. Opzioni e altri accordi di acquisto di azioni hanno un effetto dilutivo quando determinano l'emissione di azioni ordinarie a un valore inferiore al fair value (valore equo). L'ammontare della diluizione è pari al fair value (valore equo) meno il prezzo di emissione. Perciò, ai fini del calcolo dell'utile diluito per azione, ciascuno di tali accordi è trattato come se fosse costituito da:

(a) un contratto che preveda l'emissione di un determinato numero di azioni ordinarie al loro fair value (valore equo) medio dell'esercizio. Le azioni che così devono essere emesse hanno un prezzo congruo e sono considerate come non avere alcun effetto dilutivo. Nel calcolo dell'utile diluito per azione esse non sono considerate; e

(b) un contratto che preveda l'emissione delle restanti azioni ordinarie a titolo gratuito. Tali azioni ordinarie non danno luogo a corrispettivi e non hanno effetto sull'utile attribuibile alle azioni ordinarie in circolazione. Perciò tali azioni hanno un effetto dilutivo e, nel calcolo dell'utile diluito per azione, sono aggiunte al numero di azioni ordinarie circolanti.

Esempio — Effetti dei diritti di opzione sull'utile diluito per azione

Utile dell'anno 20X1	1 200 000		
Media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione nell'anno 20X1	500 000 azioni		
Fair value (valore equo) medio di una azione ordinaria nel corso dell'anno 20X1	20,00		
Media ponderata delle azioni oggetto di opzione nel corso dell'anno 20X1	100 000 azioni		
Prezzo di esercizio per le azioni oggetto di opzione nel corso dell'anno 20X1	15,00		
Calcolo dell'utile per azione			
	per azione	utile	azioni
Utile dell'anno 20X1		1 200 000	
Media ponderata delle azioni ordinarie in circolazione nell'anno 20X1			500 000
Utile base per azione	2,40		
Numero di azioni oggetto di opzione			100 000
Numero di azioni che avrebbero potuto essere state emesse al fair value (valore equo):			
(100 000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
Utile diluito per azione	2,29	1 200 000	525 000

(*) L'utile non è stato incrementato dato che il numero complessivo di azioni è stato incrementato solo del numero di azioni (25 000) considerate emesse ai fini del calcolo senza corrispettivo (vedere precedente punto 35 (b).

36. Questo metodo di calcolo dell'effetto di opzioni e altri accordi di acquisto di azioni produce lo stesso risultato del metodo delle azioni proprie utilizzato in alcuni Paesi. Questo non implica che l'impresa abbia sottoscritto un accordo per l'acquisto di azioni proprie, che in certi casi può non essere possibile e in alcuni ordinamenti è illegale.

37. Nella misura in cui le azioni parzialmente liberate non hanno diritto a ricevere dividendi durante l'esercizio, esse sono considerate equivalenti a warrant o diritti di opzione.

Potenziali azioni ordinarie con effetto dilutivo

38. ***Le potenziali azioni ordinarie devono essere trattate come aventi effetto dilutivo quando, e solo quando, la loro conversione in azioni ordinarie riduca l'utile per azione derivante dalla attività ordinaria continua.***

39. L'impresa deve utilizzare l'utile derivante dalla attività ordinaria continua come «numero di controllo» utilizzato per stabilire se potenziali azioni ordinarie hanno effetti di diluizione o contrari alla diluizione. L'utile derivante dalla attività ordinaria continua è l'utile derivante dalla attività ordinaria (come definita nello IAS 8) dopo la deduzione dei dividendi spettanti alle azioni privilegiate e dopo l'esclusione dei componenti relativi ad attività cessate; esclude, quindi, i componenti straordinari e gli effetti di cambiamenti di principi contabili e di correzione di errori determinanti.

N. 33

40. Le potenziali azioni ordinarie hanno effetti contrari alla diluizione quando la loro conversione in azioni ordinarie incrementerà l'utile o ridurrà la perdita per azione derivante dalla attività ordinaria continua. Le conseguenze di potenziali azioni ordinarie con effetti contrari alla diluizione non sono prese in considerazione nel calcolo dell'utile diluito per azione.

41. Nel considerare se le potenziali azioni ordinarie abbiano effetti di diluizione o contrari alla diluizione, ciascuna emissione o serie di potenziali azioni ordinarie deve essere considerata distintamente invece che complessivamente. L'ordine in cui le potenziali azioni ordinarie vengono prese in considerazione può influenzare il fatto che abbiano effetti di diluizione o contrari alla diluizione. Perciò, al fine di massimizzare la diluizione dell'utile base per azione, ciascuna emissione o serie di potenziali azioni ordinarie deve essere considerata in sequenza partendo da quella avente il maggiore effetto dilutivo.

Esempio — Determinazione dell'ordine in cui includere i titoli di diluizione nel calcolo della media ponderata delle azioni

---

Reddito — Utile attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie	10 000 000
Azioni ordinarie in circolazione	2 000 000
Fair value (valore equo) medio di una azione ordinaria nel corso dell'anno	75,00
Potenziali azioni ordinarie	
Opzioni	100 000 con prezzo di esercizio di 60
Azioni privilegiate convertibili	800 000 azioni con il diritto a dividendi cumulativi di 8 per azione. Ciascuna azione privilegiata è convertibile in 2 azioni ordinarie
Titoli a reddito fisso 5 %	Valore nominale di 100 000 000. Ciascuno dei 1 000 convertibili titoli a reddito fisso è convertibile in 20 azioni ordinarie. Non c'è ammortamento di aggio o disaggio di emissione che abbia effetto sulla determinazione degli interessi passivi
Aliquota fiscale	40 %

Incremento attribuibile agli azionisti in possesso di azioni ordinarie alla conversione di potenziali azioni ordinarie

	Incremento del reddito	Incremento del numero di azioni ordinarie	Utile per ciascuna nuova azione
Diritti di opzione			
Incremento del reddito	0		
Nuove azioni emesse senza corrispettivo 100 000 × (75 – 60)/75		20 000	0
Azioni privilegiate convertibili			
Incremento dell'utile 8 × 800 000	6 400 000		
Nuove azioni 2 × 800 000		1 600 000	4,00
Titoli a reddito fisso 5 % convertibili			
Incremento dell'utile 100 000 000 × 0,05 × (1 – 0,4)	3 000 000		
Nuove azioni 100 000 × 20		2 000 000	1,50

N. 33

Calcolo dell'utile diluito per azione

	Utile Attribuibile	Azioni ordinarie	Per azione
Come iscritto in bilancio	10 000 000	2 000 000	5,00
Diritti di opzione di diluizione		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 Con effetto
5 % titoli a reddito fisso convertibili di diluizione	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 Con effetto
Azioni privilegiate convertibili	6 400 000	1 600 000	
			3,45
	19 400 000	5 620 000	Incrementative

Dato che se si prendono in considerazione le azioni privilegiate convertibili l'utile base per azione si incrementa (da 3,23 a 3,45), le azioni privilegiate convertibili hanno effetti contrari e vengono ignorate nel calcolo dell'utile diluito per azione. Perciò, l'utile diluito per azione è 3,23.
Il presente esempio non evidenzia la classificazione degli strumenti finanziari convertibili tra passività e patrimonio netto o la classificazione dei relativi interessi e dividendi tra costi o patrimonio netto come previsto dallo IAS 32.

42. Le potenziali azioni ordinarie sono ponderate in base al periodo in cui sono state in circolazione. Le potenziali azioni ordinarie che sono state annullate e quelle la cui estinzione era prevista durante l'esercizio devono essere incluse nel calcolo dell'utile diluito per azione solo per la parte dell'esercizio nella quale esse sono state in circolazione. Le potenziali azioni ordinarie che sono state convertite in azioni ordinarie durante l'esercizio devono partecipare alla determinazione dell'utile diluito per azione dall'inizio dell'esercizio fino alla data di conversione; dalla data di conversione le azioni ordinarie risultanti devono essere incluse sia nell'utile base per azione sia in quello diluito.

RIDETERMINAZIONE DEI VALORI

43. ***Se il numero delle azioni ordinarie o delle potenziali azioni ordinarie in circolazione aumenta a seguito di capitalizzazione, emissione di azioni gratuita o frazionamento azionario o diminuisce a seguito di raggruppamento di azioni, il calcolo dell'utile base per azione e diluito deve essere rettificato con effetto retroattivo per tutti gli esercizi precedenti. Se questi cambiamenti avvengono dopo la data di riferimento del bilancio ma prima della sua approvazione, i calcoli per azione relativi all'esercizio appena terminato e agli altri esercizi presentati devono basarsi sul nuovo numero di azioni. Quando i calcoli per azione riflettono tali variazioni del numero di azioni, ciò deve essere indicato. Inoltre, l'utile base per azione e diluito per tutti gli esercizi presentati deve essere rettificato per tener conto:***

(a) ***degli effetti di errori determinanti e delle rettifiche derivanti da cambiamenti di principi contabili, trattati secondo il trattamento contabile di riferimento previsto dallo IAS 8; e***

(b) ***degli effetti di una aggregazione di imprese sotto forma di unione di imprese.***

44. L'impresa non deve ricalcolare l'utile diluito per azione relativamente a esercizi precedenti presentati a causa di cambiamenti nelle ipotesi utilizzate o di conversione di potenziali azioni ordinarie in azioni ordinarie in circolazione.

N. 33

45. Si incoraggiano le imprese a portare a conoscenza le operazioni riguardanti le azioni ordinarie o le potenziali azioni ordinarie, diverse da emissioni gratuite e frazionamenti azionari che intervengono dopo la data di riferimento del bilancio, quando esse sono di tale importanza che la loro mancata indicazione potrebbe compromettere la capacità degli utilizzatori del bilancio di valutare e decidere correttamente (vedere IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio). Esempi di tali operazioni sono:

(a) l'emissione di azioni per contanti;

(b) l'emissione di azioni quando il corrispettivo è utilizzato per rimborsare debiti o azioni privilegiate in circolazione alla data di riferimento del bilancio;

(c) il rimborso di azioni ordinarie circolanti;

(d) la conversione o l'esercizio di potenziali azioni ordinarie, in circolazione alla data di riferimento del bilancio, in azioni ordinarie;

(e) l'emissione di warrant, opzioni o titoli mobiliari convertibili; e

(f) il verificarsi di condizioni che potrebbero comportare l'emissione di azioni a emissione condizionata.

46. I valori dell'utile per azione non devono essere rettificati a causa delle operazioni intervenute dopo la data di riferimento del bilancio perché tali operazioni non modificano il capitale utilizzato per produrre l'utile o la perdita dell'esercizio.

ESPOSIZIONE IN BILANCIO

47. ***L'impresa deve esporre nel conto economico l'utile base per azione e diluito per ciascuna categoria di azioni ordinarie che abbia un diverso diritto alla partecipazione alla distribuzione dell'utile d'esercizio. L'impresa deve esporre l'utile base per azione e diluito con uguale rilievo per tutti gli esercizi presentati.***

48. ***Il presente Principio richiede che l'impresa esponga l'utile base per azione e diluito anche se i valori indicati sono negativi (perdita per azione).***

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

49. ***L'impresa deve illustrare:***

(a) ***i valori utilizzati come numeratori nel calcolo dell'utile base per azione e diluito e una riconciliazione di quei valori con l'utile o la perdita d'esercizio; e***

(b) ***la media ponderata delle azioni ordinarie utilizzata al denominatore nel calcolo dell'utile base per azione e diluito e una riconciliazione di questi denominatori.***

50. Gli strumenti finanziari e gli altri contratti che danno origine ad potenziali azioni ordinarie possono avere clausole e condizioni che influenzano la determinazione dell'utile base per azione e diluito. Queste clausole e condizioni possono determinare se eventuali potenziali azioni ordinarie hanno, o non hanno, effetti di diluizione e, in questo caso, l'effetto sulla media ponderata delle azioni in circolazione ed eventuali conseguenti rettifiche all'utile d'esercizio attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie. L'indicazione delle clausole contrattuali e delle condizioni generali, indipendentemente da quanto richiesto dallo IAS 32, è incoraggiata dal presente Principio.

51. ***Se l'impresa indica, oltre all'utile base per azione e diluito, valori per azione riferiti a componenti dell'utile, esposti in bilancio, differenti dall'utile o perdita d'esercizio attribuibile agli azionisti possessori di azioni ordinarie, tali valori devono essere calcolati utilizzando la media ponderata delle azioni ordinarie determinata secondo quanto previsto dal presente Principio. Se è utilizzato un componente dell'utile che non è esposto in bilancio come elemento distinto nel conto economico, deve essere fornita una riconciliazione tra il componente utilizzato e l'elemento distinto riportato nel conto economico. Gli ammontari base per azione e diluiti devono essere indicati con uguale rilievo.***

N. 34

52. L'impresa può decidere di fornire maggiori informazioni di quelle richieste dal presente Principio. Tali informazioni possono aiutare gli utilizzatori a valutare il risultato economico dell'impresa e possono essere esposti sotto forma di valori per azione riferiti a vari componenti dell'utile d'esercizio. Si incoraggia l'indicazione di tali informazioni. Tuttavia, quando tali ammontari sono indicati, i denominatori devono essere calcolati secondo quanto previsto dal presente Principio allo scopo di assicurare la comparabilità dei valori per azione indicati.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

53. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 34

Bilanci intermedi

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel febbraio 1998 ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, il paragrafo 7 dell'Appendice C è stato modificato dallo IAS 40, Investimenti immobiliari.

INTRODUZIONE

1. Il presente Principio (IAS 34) riguarda i bilanci intermedi, un argomento non trattato in precedenti Principi contabili internazionali. Lo IAS 34 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

2. Un bilancio intermedio è un prospetto informativo che contiene una informativa di bilancio completa o sintetica per un periodo inferiore all'intero esercizio finanziario dell'impresa.

3. Il presente Principio non si occupa di quali imprese debbano pubblicare un bilancio intermedio, con quale periodicità, o entro quale termine dopo la chiusura del periodo intermedio. A parere dello IASC, tali aspetti devono essere stabiliti dal legislatore nazionale, dagli organi di controllo, dalle borse valori o dagli ordini professionali. Il presente Principio si applica nel caso in cui l'impresa sia obbligata o desideri fornire un bilancio intermedio ai terzi secondo quanto previsto dai Principi contabili internazionali.

4. Il presente Principio:

   (a) definisce il contenuto minimo di un bilancio intermedio, incluse le informazioni integrative; e

   (b) identifica i principi di rilevazione e di valutazione che devono essere applicati nel bilancio intermedio.

5. Il contenuto minimo di un bilancio intermedio è rappresentato da uno stato patrimoniale sintetico, un conto economico sintetico, un rendiconto finanziario sintetico, un prospetto sintetico delle variazioni delle poste di patrimonio netto e note informative specifiche.

6. Nel presupposto che chi legge un bilancio intermedio d'impresa abbia anche accesso al bilancio più recente, è da ritenere che nessuna delle note di un bilancio debba essere ripetuta o aggiornata nel bilancio intermedio. Piuttosto, le note informative intermedie devono includere soprattutto una spiegazione degli eventi e delle modifiche che sono rilevanti per comprendere i cambiamentinella situazione patrimoniale-finanziaria e nell'andamento economico dell'impresa dalla data dell'ultimo bilancio.

7. L'impresa deve applicare per il bilancio intermedio gli stessi principi contabili applicati per il bilancio annuale, salvo che per i cambiamenti dei principi contabili stessi adottati successivamente alla data di riferimento del bilancio più recente. La periodicità dell'informativa d'impresa — annuale, semestrale, trimestrale — non deve influenzare la determinazione dei risultati annuali. Per raggiungere questo obiettivo, le valutazioni per il bilancio intermedio devono essere effettuate basandosi sulla data di riferimento del bilancio cui si riferisce l'informativa intermedia.

N. 34

8. In appendice al presente Principio vengono fornite indicazioni per applicare i principi fondamentali di rilevazione e valutazione a data intermedia dei vari tipi di attività, passività, ricavi e costi. Gli oneri per imposte sul reddito di un periodo intermedio sono determinati in base a un'aliquota fiscale media effettiva annua stimata, coerente con la determinazione annuale delle imposte.

9. Per decidere come rilevare, classificare o illustrare una voce per il bilancio intermedio, la rilevanza deve essere determinata in relazione ai dati intermedi, non ai dati annuali previsti.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-3
Definizioni	4
Contenuto di un bilancio intermedio	5-25
Componenti minimi del bilancio intermedio	8
Forma e contenuto del bilancio intermedio	9-14
Note illustrative specifiche	15-18
Esplicitazione dellaconformità con i Principi contabili internazionali	19
Periodi per i quali i bilanci intermedi devono essere pubblicati	20-22
Rilevanza	23-25
Informativa nel bilancio annuale	26-27
Rilevazione e valutazione	28-42
Principi contabili identici a quelli annuali	28-36
Ricavi stagionali, ciclici o occasionali	37-38
Costi sostenuti in modo non uniforme nell'esercizio	39
Applicazione dei principi di rilevazione e valutazione	40
Uso delle stime	41-42
Ricalcolo dei valori utilizzati in precedenti informative intermedie	43-45
Data di entrata in vigore	46

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

N. 34

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il contenuto minimo di un bilancio intermedio e i principi di rilevazione e valutazione in un bilancio completo o sintetico relativo a un periodo intermedio. Informazioni contabili intermedie tempestive e attendibili migliorano la capacità di investitori, fornitori e altri utilizzatori di comprendere la capacità dell'impresa di generare utili e flussi finanziari e la sua situazione finanziaria e di liquidità.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. Il presente Principio non si occupa di quale impresa debba pubblicare un bilancio intermedio, con quale periodicità, o entro quale termine dopo la chiusura del periodo intermedio. In ogni caso, il legislatore, gli organi di controllo, le borse valori e gli ordini professionali spesso richiedono alle imprese le cui azioni o titoli di debito sono negoziate sui mercati finanziari di pubblicare bilanci intermedi. Il presente Principio si applica se l'impresa deve o decide di fornire ai terzi un bilancio intermedio in conformità ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali incoraggiano le imprese quotate a redigere un bilancio intermedio conformi ai principi di rilevazione, di valutazione e di informativa stabiliti nel presente Principio. In particolar modo, si incoraggiano le imprese quotate:

   (a) a fornire un bilancio intermedio almeno al termine di ogni semestre del loro periodo amministrativo; e

   (b) a rendere disponibile il bilancio intermedio non oltre 60 giorni dal termine del periodo di riferimento.

2. Ogni bilancio, annuale o intermedio, deve essere considerato a sé stante ai fini della conformità ai Principi contabili internazionali. Il fatto che un'impresa non abbia predisposto alcun bilancio intermedio in un particolare periodo amministrativo o abbia predisposto un bilancio intermedio non conforme al presente Principio non impedisce che il bilancio annuale dell'impresa possa comunque essere redatto in conformità ai Principi contabili internazionali.

3. Se il bilancio intermedio di una impresa viene descritto come conforme ai Principi contabili internazionali, esso deve conformarsi a tutte le disposizioni del presente Principio. Il paragrafo 19 richiede che di questo aspetto sia fornita esplicita informativa.

DEFINIZIONI

4. ***I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:***

   Il periodo intermedio è un periodo contabile inferiore all'intero esercizio.

   Il bilancio intermedio significa una informativa contabile contenente l'insieme completo dei prospetti che compongono il bilancio (come descritto nello IAS 1, Presentazione del bilancio), o l'insieme dei prospetti di un bilancio sintetico (come indicato nel presente Principio) riferiti a un periodo intermedio.

CONTENUTO DI UN BILANCIO INTERMEDIO

5. Lo IAS 1 definisce i seguenti componenti del bilancio:

   (a) stato patrimoniale;

   (b) conto economico;

   (c) prospetto (i) delle variazioni delle poste di patrimonio netto o (ii) delle variazioni delle poste di patrimonio netto diverse da quelle relative a operazioni sul capitale da parte dei soci e dalle distribuzioni agli stessi;

   (d) rendiconto finanziario; e

   (e) principi contabili applicati e note illustrative.

N. 34

6. Per motivi di tempestività dell'informazione dei costi connessi alla stessa e per evitare di ripetere informazioni già riportate, all'impresa può essere richiesto o essa può decidere volontariamente di fornire un'informativa intermedia più limitata di quella fornita nel bilancio annuale. Il presente Principio definisce il contenuto minimo del bilancio intermedio per quanto riguarda i bilanci sintetici e le note informative specifiche. Il bilancio intermedio è finalizzato a fornire un aggiornamento rispetto all'ultimo bilancio annuale completo. Di conseguenza, essa si deve concentrare sulle nuove attività, fatti e circostanze e non deve ripetere informazioni già fornite.

7. Nulla nel presente Principio intende proibire o scoraggiare un'impresa dalla pubblicazione di una informativa completa di bilancio (come descritto nello IAS 1) come bilancio intermedio, piuttosto che un bilancio sintetico e note informative specifiche. Né il presente Principio proibisce o scoraggia un'impresa dall'includere nel bilancio sintetico di più delle voci minime o note esplicative specifiche richieste nel presente Principio. Le indicazioni sui principi di rilevazione e di valutazione nel presente Principio si applicano anche al bilancio intermedio completo, e i prospetti relativi devono comprendere tutte le informazioni richieste dal presente Principio (specialmente le note informative specifiche del paragrafo 16) oltre a quelle richieste dagli altri Principi contabili internazionali.

Componenti minimi del bilancio intermedio

8. ***Un bilancio intermedio deve includere, almeno, i seguenti componenti:***

   (a) ***stato patrimoniale sintetico;***

   (b) ***conto economico sintetico;***

   (c) ***prospetto sintetico delle variazioni delle poste di patrimonio netto o delle variazioni delle poste di patrimonio netto diverse da quelle relative a operazioni sul capitale da parte dei soci e dalle distribuzioni agli stessi;***

   (d) ***rendiconto finanziario sintetico; e***

   (e) ***note illustrative specifiche.***

Forma e contenuto del bilancio intermedio

9. ***Se l'impresa pubblica una informativa completa di bilancio nel bilancio intermedio, la forma e il contenuto di tale informativa devono conformarsi ai requisiti dello IAS 1 per una informativa di bilancio completa.***

10. ***Se l'impresa pubblica una informativa sintetica di bilancio nel bilancio intermedio, i prospetti sintetici devono contenere, come minimo, i raggruppamenti di voci e i totali parziali che furono esposti nel più recente bilancio annuale e le note illustrative specifiche richieste dal presente Principio. Ulteriori voci di bilancio o note illustrative devono essere aggiunte se la loro omissione potrebbe rendere fuorviante il bilancio intermedio sintetico.***

11. ***Gli utili base per azione o diluiti devono essere esposti nel prospetto di conto economico, completo o sintetico, per il periodo intermedio.***

12. Lo IAS 1 fornisce le indicazioni sulla struttura del bilancio e include una appendice, «Esempio di struttura del bilancio», che fornisce ulteriori indicazioni sui principali raggruppamenti di voci e totali parziali.

13. Lo IAS 1 richiede che il prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto sia presentato come un prospetto distinto del bilancio dell'impresa; per altro, esso consente che l'informativa sulle variazioni delle poste di patrimonio netto originate da operazioni sul capitale da parte dei soci e da distribuzioni agli stessi sia esposta o nel prospetto stesso o, in alternativa, nelle note illustrative. L'impresa deve seguire, per le variazioni delle poste di patrimonio netto nel suo bilancio intermedio, lo stesso schema adottato nel suo più recente bilancio annuale.

14. Il bilancio intermedio deve essere redatto su base consolidata se il più recente bilancio dell'impresa è stato un bilancio consolidato. Il bilancio individuale della controllante non è coerente o comparabile con il bilancio consolidato compreso nella più recente informativa annuale di bilancio. Se l'informativa annuale dell'impresa comprende il bilancio individuale della controllante oltre al bilancio consolidato, il presente Principio non richiede né proibisce l'inclusione del bilancio distinto della società controllante nel bilancio intermedio dell'impresa.

N. 34

Note illustrative specifiche

15. L'utilizzatore di un bilancio intermedio d'impresa avrà avuto a disposizione anche l'ultimo bilancio annuale dell'impresa stessa. Non è necessario, perciò, che le note a un bilancio intermedio debbano fornire aggiornamenti non rilevanti alle informazioni che erano già state fornite nelle note dell'ultimo bilancio annuale. A una data intermedia, è più utile una spiegazione degli eventi e delle operazioni che siano rilevanti per una comprensione delle variazioni nella situazione patrimoniale-finanziaria e nell'andamento dell'impresa dalla data dell'ultimo bilancio.

16. ***Nelle note al bilancio intermedio, l'impresa deve includere, come minimo, la seguente informativa, se rilevante e se non illustrata altrove nel bilancio intermedio. L'informativa deve normalmente essere esposta con riferimento alla parte di esercizio già trascorsa. Tuttavia, l'impresa deve illustrare anche ogni ulteriore evento o operazione che sia rilevante per la comprensione del periodo intermedio di riferimento:***

(a) ***l'indicazione che nel bilancio intermedio sono stati seguiti gli stessi principi e metodi contabili dell'ultimo bilancio annuale o, se questi principi o metodi sono stati modificati, una descrizione della natura e dell'effetto del cambiamento;***

(b) ***commenti illustrativi della stagionalità o ciclicità delle operazioni intermedie;***

(c) ***la natura e l'importo delle voci che hanno effetto su attività, passività, patrimonio netto, utile netto o flussi finanziari e che sono inusuali data la loro natura o grandezza;***

(d) ***la natura e l'importo delle variazioni nelle stime effettuate in periodi intermedi precedenti nel corso del corrente esercizio o nelle stime effettuate in esercizi precedenti, se tali variazioni hanno un effetto significativo nel periodo intermedio di riferimento;***

(e) ***emissioni, riacquisti e rimborsi di titoli di debito e di titoli azionari;***

(f) ***i dividendi pagati (in totale o per azione) alle azioni ordinarie e quelli pagati alle altre azioni;***

(g) ***i ricavi e i risultati per settore di attività o per area geografica, qualunque sia il criterio base di informativa settoriale societaria (l'informativa dei dati di settore è richiesta nel bilancio intermedio solo se lo IAS 14, Informativa di settore, richiede che l'impresa fornisca dati di settore nel suo bilancio annuale);***

(h) ***eventi rilevanti successivi alla data di chiusura del periodo intermedio che non siano stati riflessi nel bilancio del periodo intermedio;***

(i) ***gli effetti delle variazioni nella struttura dell'impresa intervenute durante il periodo intermedio, comprese aggregazioni di imprese, acquisizioni o cessioni di società controllate e investimenti finanziari a lungo termine, ristrutturazioni e attività destinate a cessare; e***

(j) ***variazioni delle passività o attività potenziali dalla data dell'ultimo bilancio annuale.***

17. Esempi di tipi di informativa richiesta dal paragrafo 16 sono esposti sotto. Specifici Principi contabili internazionali forniscono indicazioni relative alla informativa per molti di questi casi:

(a) la svalutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo e lo storno di tale svalutazione;

(b) la rilevazione di una perdita durevole del valore di immobili, impianti, macchinari e immobilizzazioni immateriali o di altre attività, e lo storno di tali riduzioni del valore;

(c) lo storno di fondi per costi di ristrutturazione;

N. 34

(d) le acquisizioni e dismissioni di immobili, impianti e macchinari;

(e) gli impegni per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari;

(f) le conclusioni di vertenze legali;

(g) le correzioni di errori determinanti nei dati di bilancio precedentemente esposti;

(h) i componenti straordinari;

(i) qualsiasi inadempimento di obbligazioni o qualsiasi violazione di clausole di debito che non sia stata successivamente corretta; e

(j) le operazioni con parti correlate.

18. Altri Principi contabili internazionali specificano le informazioni che devono essere fornite nei bilanci. In tale contesto, il bilancio significa un insieme completo di prospetti finanziari del tipo normalmente incluso in una informativa annuale e talvolta inclusa in altre informative. Le informazioni integrative richieste da tali altri Principi contabili internazionali non sono richieste se il bilancio intermedio dell'impresa comprende solo prospetti sintetici e note illustrative specifiche invece di una informativa completa di bilancio.

Esplicitazione della conformità ai Principi contabili internazionali

19. ***Se il bilancio intermedio di una impresa è conforme al presente Principio contabile internazionale, tale fatto deve essere indicato. Un bilancio intermedio non può essere descritto come conforme ai Principi contabili internazionali a meno che esso non sia redatto in conformità a tutte le disposizioni di ogni specifico Principio e a ogni Interpretazione applicabile dello Standing Interpretations Committee.***

Periodi per i quali i bilanci intermedi devono essere pubblicati

20. ***Il bilancio intermedio deve comprendere prospetti di bilancio (completi o sintetici) con riferimento ai seguenti periodi:***

(a) ***stato patrimoniale alla fine del periodo intermedio di riferimento e comparato con lo stato patrimoniale dell'ultimo bilancio annuale;***

(b) ***conto economico del periodo intermedio di riferimento e progressivo dell'esercizio in corso, comparato con i conti economici del corrispondente periodo intermedio (del periodo e progressivo) dell'esercizio precedente;***

(c) ***prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto con riferimento alla data di chiusura del periodo intermedio comparato con i dati del corrispondente periodo dell'esercizio precedente; e***

(d) ***rendiconto finanziario alla data di chiusura del periodo intermedio comparato con i dati del corrispondente periodo dell'esercizio precedente.***

21. Per una impresa la cui attività è altamente stagionale, può essere utile fornire le informazioni finanziarie relative ai dodici mesi precedenti la data di chiusura del periodo intermedio e l'informativa comparativa per il corrispondente periodo riferito all'esercizio precedente. Conseguentemente, si incoraggiano le imprese la cui attività è altamente stagionale a fornire tale informativa oltre a quella richiesta nel paragrafo precedente.

22. L'Appendice A illustra i periodi per i quali si richiede siano pubblicati i bilanci intermedi da un'impresa che fornisce informativa intermedia con periodicità semestrale e da una che la fornisce con periodicità trimestrale.

N. 34

Rilevanza

23. ***Nel decidere come rilevare, valutare, classificare, o illustrare una voce ai fini del bilancio intermedio, la rilevanza deve essere determinata in relazione ai dati del periodo intermedio. Nel valutare la rilevanza, bisogna tenere conto che le valutazioni intermedie possono basarsi su stime in misura maggiore che non le valutazioni dei dati annuali.***

24. La Prefazione ai Principi contabili internazionali stabilisce che «i Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti». Il Quadro sistematico stabilisce che «L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio». Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, richiede una separata informativa per i componenti straordinari rilevanti, voci ordinarie inusuali, attività cessate, cambiamenti nelle stime, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Lo IAS 8 non contiene indicazioni quantitative con riferimento alla rilevanza.

25. Benché sia sempre richiesta una valutazione nel determinare la rilevanza ai fini dell'informativa finanziaria, secondo il presente Principio le decisioni relative alla rilevazione e alla informativadevono basarsi sui dati del periodo intermedio considerato a sé stante con l'obiettivo di consentirne la comprensibilità. Così, per esempio, componenti inusuali o straordinarie, cambiamenti di principi contabili o nelle stime ed errori determinanti devono essere rilevati e illustrati in base alla rilevanza in relazione ai dati del periodo intermedio per evitare interferenze fuorvianti che potrebbero risultare da mancata informativa. L'obiettivo prevalente è di assicurare la comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa e del suo risultato nel periodo intermedio.

INFORMATIVA NEL BILANCIO ANNUALE

26. ***Se la stima di un valore esposto in un periodo intermedio viene modificata in misura rilevante nell'ultimo periodo intermedio dell'esercizio ma non è pubblicata una separata informativa finanziaria per l'ultimo periodo intermedio, la natura e il valore di tale modifica nella stima devono essere illustrate in una nota al bilancio annuale di quell'esercizio.***

27. Lo IAS 8 richiede l'illustrazione della natura e (se possibile) dell'ammontare di una variazione nelle stime sia che abbia un effetto rilevante nel periodo di riferimento sia che si presume abbia un effetto rilevante nei periodi successivi. Il paragrafo 16 (d) del presente Principio richiede una informazione simile nel bilancio intermedio. Esempi di tali variazioni sono quelle relative alla stima nell'ultimo periodo intermedio di svalutazioni di rimanenze, di ristrutturazioni, o di perdite per riduzioni durevoli di valore che sono state effettuate in un periodo intermedio precedente dell'esercizio. L'informazione richiesta nel paragrafo precedente è coerente con quanto indicato nello IAS 8 e si intende sia limitata nell'ambito di applicazione, con riferimento solo alle variazioni nelle stime. All'impresa non si richiede di esporre informativa intermedia ulteriore nel suo bilancio annuale.

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Principi contabili identici a quelli annuali

28. ***L'impresa deve applicare nei suoi bilanci intermedi gli stessi principi contabili applicati nel bilancio annuale, salvo che per i cambiamenti dei principi contabili effettuati dopo la data di chiusura dell'ultimo bilancio annuale che saranno riflessi nel successivo bilancio annuale. Tuttavia, la periodicità dell'informativa d'impresa (annuale, semestrale, trimestrale) non deve influenzare la determinazione dei suoi risultati annuali. Per raggiungere tale obiettivo, la determinazione dei risultati intermedi devono deve essere fatta con riferimento alla data di chiusura del periodo intermedio.***

N. 34

29. Richiedere che l'impresa applichi per i suoi bilanci intermedi gli stessi principi contabili applicati nel bilancio annuale sembrerebbe comportare che le determinazioni intermedie siano fatte come se ogni periodo intermedio fosse come un periodo contabile indipendente. Tuttavia, considerando che la periodicità dell'informativa d'impresa non deve influenzare la determinazione dei suoi risultati annuali, il paragrafo 28 evidenzia che un periodo intermedio rappresenta una parte di un più esteso periodo amministrativo. Le determinazioni effettuate al termine di un periodo possono comportare variazioni nelle stime dei valori esposti nei precedenti periodi intermedi dell'esercizio in corso. Ma i criteri per rilevare attività, passività, ricavi e costi per periodi intermedi devono essere gli stessi di quelli del bilancio annuale.

30. Per esempio:

(a) i criteri per rilevare e determinare le perdite connesse a svalutazioni di rimanenze, ristrutturazioni o riduzioni durevoli di valore in un periodo intermedio devono essere gli stessi che l'impresa applicherebbe se dovesse preparare solo il bilancio annuale. Tuttavia, se queste poste sono rilevate e valutate in un periodo intermedio e le stime sono modificate in un successivo periodo intermedio di quell'esercizio, la stima originale deve essere modificata nel successivo periodo intermedio o come accantonamento della eventuale ulteriore perdita addizionale, o come storno dell'importo precedentemente determinato;

(b) un costo per il quale non sussistono le condizioni per essere capitalizzato alla fine di un periodo intermedio non può essere differito nello stato patrimoniale in attesa di future informazioni sull'esistenza delle condizioni per la capitalizzazione né per perequare i risultati economici nei periodi intermedi dell'esercizio; e

(c) le imposte sul reddito devono essere rilevate in ciascun periodo intermedio in base alla miglior stima della media annuale ponderata dell'aliquota fiscale attesa per l'intero esercizio. Gli importi accantonati per imposte sul reddito in un periodo intermedio devono essere rettificati nel periodo intermedio successivo di quell'esercizio se cambia la stima dell'aliquota fiscale annuale.

31. Nel Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio, la rilevazione è il processo tramite cui una posta che soddisfa la definizione di elemento m che diventano disponibili durante l'esercizio. La valutazione fa, in effetti, riferimento all'intero periodo trascorso dall'inizio dell'esercizio.

32. Per le attività, gli stessi accertamenti dei benefici economici futuri effettuati alla chiusura dell'esercizio devono essere effettuati alla chiusura dei periodi intermedi. I costi che, per loro natura, non sono capitalizzabili alla chiusura dell'esercizio non lo sono neanche alla chiusura dei periodi intermedi. Analogamente, una passività alla data chiusura di un periodo intermedio deve rappresentare un'obbligazione esistente a quella data, cosi come la deve rappresentare alla data di chiusura dell'esercizio.

33. Una caratteristica essenziale dei ricavi e dei costi è che i corrispondenti movimenti di attività e passività abbiano avuto luogo. Se tali movimenti hanno avuto luogo, i costi e i ricavi corrispondenti sono rilevati, altrimenti non lo sono. Il Quadro sistematico stabilisce che «i costi sono rilevati nel conto economico quando si è verificata una riduzione di benefici economici futuri, connessa alla riduzione di un'attività o all'incremento di una passività, e questa riduzione può essere misurata attendibilmente ... Il Quadro sistematico non consente la rilevazione nello stato patrimoniale di poste che non soddisfano la definizione di attività o passività».

34. Nella valutazione di attività, passività, ricavi, costi, e flussi finanziari esposti nel proprio bilancio, un'impresa che redige il bilancio annuale può tenere conto di informazioni che diventano disponibili nel corso dell'intero esercizio. Le valutazioni, in effetti, fanno riferimento all'intero periodo trascorso dall'inizio dell'esercizio.

35. L'impresa che pubblichi le informazioni finanziarie semestralmente deve usare le informazioni disponibili a metà esercizio o in un breve periodo successivo nel fare le sue valutazioni di bilancio per i primi sei mesi e le informazioni disponibili entro la fine dell'anno o in un breve periodo successivo per il periodo di dodici mesi. Le valutazioni relative ai dodici mesi rifletteranno le possibili modifiche nelle stime dei valori esposti per il

primo periodo semestrale. I valori esposti nel bilancio intermedio dei primi sei mesi non possono essere rettificati retroattivamente. I paragrafi 16 (d) e 26 richiedono, tuttavia, che la natura e il valore di ogni significativa modifica alle stime siano illustrati.

36. L'impresa che pubblichi le informazioni finanziarie più frequentemente che semestralmente determina i valori di costi e ricavi con riferimento all'intero periodo che inizia all'apertura dell'esercizio e termina alla data di chiusura del periodo intermedio usando le informazioni disponibili nel momento in cui ciascuna informativa di bilancio è in corso di preparazione. I valori di costi e ricavi esposti per il periodo intermedio di riferimento rifletteranno qualsiasi modifica nelle stime dei valori esposti nel periodo intermedio precedente dell'esercizio. I valori esposti nei periodi intermedi precedenti non possono essere rettificati retrospettivamente. I paragrafi 16 (d) e 26 richiedono, tuttavia, che la natura e il valore di ogni significativa modifica alle stime siano illustrati.

Ricavi stagionali, ciclici o occasionali

37. ***I ricavi che siano realizzati stagionalmente, ciclicamente o occasionalmente nel corso di un esercizio non possono essere anticipati o differiti a una data intermedia se l'anticipazione o il differimento non fossero corretti nel bilancio dell'impresa alla fine dell'esercizio.***

38. Esempi comprendono proventi da dividendi, royalties e contributi pubblici. Inoltre, alcune imprese realizzano in modo ricorrente più ricavi in certi periodi intermedi dell'esercizio che in altri periodi intermedi come, per esempio, i ricavi stagionali dei dettaglianti. Questi ricavi devono essere rilevati contabilmente quando essi si verificano.

Costi sostenuti in modo non uniforme nell'esercizio

39. ***I costi sostenuti in modo non uniforme durante un esercizio devono essere anticipati o differiti ai fini del bilancio intermedio se, e solo se, fosse corretto anticipare o differire quel tipo di costo nel bilancio di fine esercizio.***

Applicazione dei principi di rilevazione e valutazione

40. L'Appendice B fornisce esempi di applicazione dei criteri generali di rilevazione e valutazione esposti nei paragrafi 28-39.

Uso delle stime

41. ***Le procedure di valutazione da seguire nel bilancio intermedio devono essere finalizzate ad assicurare che l'informazione risultante sia attendibile e che tutte le informazioni finanziarie significative rilevanti per la comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria o economica dell'impresa siano correttamente illustrate. Anche se la determinazione dei valori nei bilanci sia annuali sia intermedi è spesso basata su stime ragionevoli, la preparazione del bilancio intermedio generalmente richiederà un uso più esteso dei metodi di stima rispetto all'informativa annuale.***

42. L'Appendice C fornisce esempi dell'uso di stime per i periodi intermedi.

RICALCOLO DEI VALORI UTILIZZATI IN PRECEDENTI INFORMATIVE INTERMEDIE

43. ***Il cambiamento di un principio contabile, ad eccezione dei casi nei quali il cambiamento sia definito da un nuovo Principio contabile internazionale, deve essere riflesso:***

(a) ***rideterminando i valori di bilancio dei periodi intermedi precedenti dell'esercizio in corso e i valori comparativi dei periodi intermedi degli esercizi precedenti (vedi paragrafo 20), se l'impresa segue il trattamento contabile di riferimento previsto dallo IAS 8; o***

(b) ***rideterminando i valori di bilancio dei periodi intermedi precedenti dell'esercizio in corso, se l'impresa segue il trattamento contabile alternativo consentito previsto dallo IAS 8. In questo caso, i valori comparativi dei periodi intermedi degli esercizi precedenti non sono ricalcolati.***

N. 35

44. Un obiettivo del principio precedente è quello di assicurare che un determinato principio contabile sia applicato a una particolare classe di operazioni durante l'intero esercizio. Per lo IAS 8, un cambiamento di principio contabile deve essere riflesso con applicazione retrospettica, con ricalcolo dei dati relativi al periodo precedente, se possibile. Tuttavia, se il valore della rettifica relativa agli esercizi precedenti non è ragionevolmente determinabile, allora secondo lo IAS 8 il nuovo principio deve essere applicato prospetticamente. Un'alternativa consentita è quella di esporre l'intera rettifica accumulata retrospettivamente nella determinazione dell'utile o perdita netta del periodo in cui il principio contabile viene modificato. L'effetto del Principio descritto nel paragrafo 43 è di richiedere che all'interno dell'esercizio in corso ciascun cambiamento di principio contabile sia applicato retrospettivamente all'inizio dell'esercizio.

45. Consentire che i cambiamenti di principio contabile siano riflessi a partire da una data intermedia all'interno di un esercizio, comporterebbe l'applicazione di che due differenti principi contabili sono stati applicati a una specifica classe di operazioni all'interno dell'esercizio. Il risultato consisterebbe in difficoltà di imputazione intermedia, risultati operativi oscuri, e complicate analisi e incomprensibilità delle informative intermedie.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

46. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.***

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 35

Attività destinate a cessare

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nell'aprile 1998 ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

Il presente Principio sostituisce i paragrafi 19-22 dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

Nel 1999, il paragrafo 8 dell'introduzione, i paragrafi 20, 21, 29, 30 e 32 del Principio e il paragrafo 4 dell'appendice B sono stati modificati al fine di uniformare la terminologia a quella utilizzata nello IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, e nello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

INTRODUZIONE

1. Il presente Principio (IAS 35) prende in esame l'esposizione e l'informativa in bilancio riguardante le attività destinate a cessare. Tale argomento era già stato trattato in maniera relativamente sintetica nei paragrafi 19-22 dello IAS 8, Utile (perdita) dell'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Lo IAS 35 sostituisce i menzionati paragrafi dello IAS 8 ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

2. Le finalità dello IAS 35 sono quelle di stabilire un criterio per poter esporre distintamente le informazioni relative a una importante attività che l'impresa ha intenzione di cessare dalle informazioni relative a quelle attività che, invece, sono destinate a continuare e di specificare l'informativa minima relativa a un'attività destinata a cessare. Distinguere le attività destinate a cessare da quelle destinate a continuare dà la possibilità a investitori, creditori, e altri utilizzatori del bilancio di effettuare più agevolmente proiezioni sui flussi finanziari, sulla capacità di generare reddito, e sulla situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.

3. Un'attività destinata a cessare è una componente relativamente ampia di un'impresa — come per esempio può essere un settore d'attività o un settore geografico come definiti dallo IAS 14, Informativa di settore — che l'impresa, sulla base di un unico programma, ha intenzione di cedere sostanzialmente nella sua totalità o di chiudere per abbandono o attraverso una vendita frazionata.

N. 35

4. Il presente Principio utilizza il termine «attività destinata a cessare» invece del tradizionale «attività cessata» perché «attività cessata» (tempo passato) comporta che la rilevazione di una cessazione sia necessaria solo alla fine o in prossimità della conclusione del processo stesso di cessazione dell'attività. Il presente Principio richiede, invece, che le informazioni relative a un'attività destinata a cessare siano già fornite prima che ciò si verifichi — quando un programma dettagliato e formale di cessione è stato deciso e comunicato o quando l'impresa ha già contrattato la cessione.

5. Il Principio disciplina esclusivamente aspetti di natura espositiva e d'informativa da fornire in bilancio. Focalizza l'interesse, infatti, su come esporre un'attività destinata a cessare nel bilancio di un'impresa e su che tipo di informativa fornire. Non prevede, perciò, alcun nuovo principio per stabilire quando e come rilevare e determinare ricavi, costi, flussi finanziari e modifiche nelle attività e passività relative a un'attività destinata a cessare. Anzi, lo stesso Principio richiede che le imprese seguano i principi di rilevazione contabile e di valutazione già contenuti in altri Principi contabili internazionali.

6. Secondo il presente Principio, l'informativa riguardante una cessazione pianificata deve essere esposta per la prima volta nel bilancio pubblicato da un'impresa dopo che è stato stipulato un accordo per la vendita della quasi totalità dei beni dell'attività destinata a cessare o il consiglio di amministrazione o altro organo direttivo equivalente ha approvato e comunicato la prevista cessazione. Le informazioni previste includono:

— una descrizione dell'attività destinata a cessare;

— il settore/i di attività o geografico nel quale l'attività è inserita;

— la data e la natura del fatto che determina l'inizio dell'obbligo di informativa;

— il periodo entro il quale si prevede che l'operazione verrà completata;

— i valori di bilancio complessivi delle attività e delle passività che devono essere cedute;

— gli importi dei ricavi, costi, utili prima delle imposte o perdite attribuibili all'attività destinata a cessare e i relativi oneri fiscali;

— i flussi finanziari netti attribuibili alla gestione operativa, di investimento e finanziaria dell'attività destinata a cessare;

— l'importo di qualsiasi provento o perdita connessa alla dismissione dei beni o alla estinzione delle passività attribuibili all'attività destinata a cessare e i relativi oneri fiscali; e

— i prezzi di vendita, al netto dei costi di cessione, derivanti dalla vendita delle attività nette per le quali l'impresa ha stipulato uno o più accordi di vendita vincolanti, la relativa tempistica, e i valori contabili di queste attività nette.

7. I bilanci degli esercizi dei periodi successivi a quello in cui per la prima volta è stata inserita l'informativa devono fornire informazioni aggiornate, inclusa l'evidenziazione di qualsiasi significativo cambiamento relativo all'entità o alla tempistica dei flussi finanziari determinati dalle attività e dalle passività che devono essere cedute o estinte e le cause di tali cambiamenti.

8. L'informativa dovrebbe essere fornita anche nel caso in cui un programma di cessione fosse approvato e pubblicamente comunicato dopo la chiusura del periodo amministrativo dell'impresa ma prima che la pubblicazione del bilancio dello stesso periodo sia autorizzata. Questa informativa continua, inoltre, sino a che la cessione è completata.

9. Le informazioni comparative riguardanti periodi precedenti esposte nel bilancio preparato dopo che l'informativa è stata inserita in bilancio per la prima volta devono essere adattate per separare attività, passività, ricavi, costi e flussi finanziari attribuibili ad attività destinate a cessare da quelle destinate a continuare. Attraverso una distinta esposizione effettuata retroattivamente di attività destinate a cessare e di attività destinate a continuare, viene migliorata la capacità di un utilizzatore di bilancio di fare proiezioni.

N. 35

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1
Definizioni	2-16
Attività destinate a cessare	2-15
Fatti che determinano l'inizio dell'obbligo di informativa	16
Rilevazione e valutazione	17-26
Accantonamenti	20-21
Perdite durevoli di valore	22-26
Esposizione e informativa di bilancio	27-48
Informativa iniziale	27-30
Altre informazioni integrative	31-32
Aggiornamento dell'informativa	33-37
Informazioni distinte per ciascuna attività destinata a cessare	38
Esposizione delle informazioni richieste	39-43
Prospetto del bilancio o note	39-40
Esclusione dai componenti straordinari	41-42
Uso restrittivo del termine «attività destinata a cessare»	43
Esempi di informativa	44
Ricalcolo dei valori dei periodi precedenti	45-46
Informativa nei bilanci intermedi	47-48
Data di entrata in vigore	49-50

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere il paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di stabilire i principi per fornire adeguate informazioni sulle attività destinate a cessare, dando la possibilità agli utilizzatori del bilancio, grazie a un'informativa sulle attività destinate a cessare distinta da quella relativa alle attività destinate a continuare, di effettuare più agevolmente proiezioni sui flussi finanziari, sulla capacità di generare reddito, e sulla situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.

N. 35

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio si applica a tutte le attività destinate a cessare di qualsiasi impresa.***

DEFINIZIONI

Attività destinate a cessare

2. ***L'attività destinata a cessare è una componente di un'impresa:***

   (a) ***che l'impresa stessa, in base a un unico programma, ha intenzione di:***

      (i) ***dismettere sostanzialmente nella sua totalità, per esempio vendendo la componente in un'unica operazione, oppure attraverso scorporo o scissione a favore dei proprietari dell'impresa stessa;***

      (ii) ***dismettere in maniera frazionata, liquidando le attività ed estinguendo le passività della componente individualmente; oppure***

      (iii) ***chiudere l'attività per abbandono;***

   (b) ***che rappresenta un importante autonomo ramo di attività o area geografica di attività; e***

   (c) ***che può essere individuata dal punto di vista operativo e del bilancio.***

3. In relazione al criterio di cui al punto (a) della definizione (paragrafo 2 (a)), un'attività destinata a cessare può essere ceduta nella sua totalità o in maniera frazionata, ma sempre in esecuzione di un programma complessivo il cui fine ultimo è quello di far cessare l'attività dell'intera componente.

4. Se l'impresa vende una componente sostanzialmente nella sua totalità, il risultato dell'operazione può essere una perdita netta o un utile netto. Per tale cessazione, esiste una data precisa in cui avviene la stipulazione di un accordo di vendita vincolante, nonostante che l'effettivo trasferimento del possesso e il connesso controllo dell'attività destinata a cessare possano verificarsi a una data successiva. Egualmente, i pagamenti dovuti al venditore possono aver luogo al momento dell'accordo, al momento del trasferimento, o anche in un periodo futuro differito.

5. Invece di cedere un'importante componente nella sua totalità, l'impresa può cessare la componente vendendo le attività ed estinguendo le passività in maniera frazionata (individualmente o in piccoli gruppi). In tal caso, mentre il risultato complessivo può essere una perdita netta o un utile netto, la vendita di una singola attività o l'estinzione di una singola passività può avere esito opposto. Inoltre, non esiste un momento preciso in cui un accordo complessivo di vendita vincolante viene stipulato. Invece, le vendite delle attività e l'estinzione delle passività possono richiedere un periodo di mesi o forse anche più lungo, e alla fine del periodo amministrativo si può verificare che solo parte della cessazione è completata. Perché un'attività possa essere qualificata come attività destinata a cessare, la cessione deve essere effettuata in base a un singolo programma coordinato.

6. L'impresa può chiudere un'attività per abbandono senza significative vendite di attività. Un'attività chiusa per abbandono viene considerata destinata a cessare nel caso in cui siano soddisfatte le condizioni contenute nella definizione. Tuttavia, qualora cambi l'ambito di un'attività o il modo in cui questa viene gestita, l'attività medesima non può essere considerata un abbandono poiché, pur se cambiata, quella attività resta sempre operativa.

7. Le imprese commerciali, spesso, chiudono impianti, abbandonano prodotti o addirittura linee intere di prodotti, e modificano la dimensione della propria forza lavoro in risposta ai cambiamenti avvenuti sul mercato. Questi tipi di cessazioni, generalmente, non costituiscono, di per sé, attività destinate a cessare, in conformità all'accezione che al termine viene data nel Principio, anche se possono verificarsi allorquando un'attività è in procinto di cessare.

8. Esempi di attività che non necessariamente soddisfano le condizioni di cui al punto (a) del paragrafo 2, ma che possono invece soddisfarle in combinazione con altre circostanze, includono:

   (a) l'estinzione graduale o dovuta a un processo evolutivo di una linea di prodotti o di una categoria di servizi;

N. 35

(b) la cessazione, anche se avvenuta in maniera relativamente repentina, di molti prodotti facenti parte di una categoria di attività ancora funzionante;

(c) il trasferimento da una ubicazione a un'altra di alcune operazioni di produzione o distribuzione connesse a un particolare ramo di attività;

(d) la chiusura di un impianto per ottenere miglioramenti di produttività o altri risparmi sui costi; e

(e) la vendita di una società controllata le cui attività sono molto simili a quelle della società madre o di altre affiliate.

9. Un settore di attività o un'area geografica oggetto di informazione in bilancio così come definito nello IAS 14, Informativa di settore, dovrebbe normalmente soddisfare le condizioni di cui in (b) della definizione di un'attività destinata a cessare (paragrafo 2 (b)), ossia dovrebbe costituire una importante autonoma linea di attività o un'area geografica di attività. Una parte di un settore di attività, così come definito nello IAS 14, può anch'esso soddisfare le condizioni di cui in (b) della definizione. In un'impresa che opera in un unico settore di attività o in un'unica area geografica e che, quindi, non presenta informazioni di settore, una linea di prodotti o di servizi può egualmente soddisfare le condizioni della definizione.

10. Lo IAS 14 consente, ma non richiede obbligatoriamente, che differenti fasi di operazioni integrate in linea verticale siano identificate come autonomi settori di attività. Tali settori di attività integrati verticalmente possono soddisfare le condizioni di cui in (b) della definizione di attività destinata a cessare.

11. Una componente può essere individuata distintamente dal punto di vista operativo e del bilancio — condizione (c) della definizione (paragrafo 2(c)) — se:

(a) le proprie attività e passività possono essere direttamente attribuite a essa;

(b) i propri proventi (ricavi lordi) possono essere direttamente attribuiti a essa; e

(c) almeno la maggior parte dei propri costi operativi può essere direttamente attribuita a essa.

12. Attività, passività, ricavi e costi sono direttamente attribuibili a una componente se questi vengono meno nel momento in cui la componente stessa è venduta, abbandonata o altrimenti ceduta. Interessi e altri costi finanziari sono imputati a un'attività destinata a cessare solo se il debito connesso può essere attribuito similmente alla componente.

13. Come definito nel presente Principio, si suppone che le attività destinate a cessare siano relativamente infrequenti. Taluni cambiamenti non classificabili come attività destinate a cessare possono essere qualificati come ristrutturazioni (vedere IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali).

14. Inoltre, vi possono essere degli eventi infrequenti non qualificabili come cessazioni di attività o come ristrutturazioni da cui derivano voci di ricavo o di costo che richiedono una separata informativa, in linea con quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, in ragione del fatto che il loro ammontare, natura o incidenza li rende di rilevante importanza per spiegare l'andamento dell'impresa nel periodo in esame.

15. Il fatto che la cessione di una componente di un'impresa venga classificata come un'attività destinata a cessare, secondo quanto disposto nel presente Principio, non mette, di per sé, in discussione la capacità dell'impresa a continuare a essere in funzionamento. Lo IAS 1, Presentazione del bilancio, richiede che venga riferita in bilancio la possibilità o la definitiva certezza che l'impresa non sia più in grado di continuare a operare come una entità in funzionamento.

Fatti che determinano l'inizio dell'obbligo di informativa

16. ***In riferimento a un'attività destinata a cessare, i fatti che determinano l'inizio dell'obbligo di informativa sono rappresentati dal verificarsi di uno dei seguenti avvenimenti, qualsiasi di essi si verifichi per primo:***

(a) ***l'impresa ha stipulato un accordo di vendita vincolante per la quasi totalità delle attività attribuibili all'attività destinata a cessare; o***

(b) ***il consiglio di amministrazione dell'impresa o un altro equivalente organo direzionale ha sia approvato un dettagliato e formale programma per la cessazione dell'attività sia comunicato tale programma.***

N. 35

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

17. ***L'impresa deve applicare i principi di rilevazione e di valutazione previsti negli altri Principi contabili internazionali allo scopo di decidere quando e come rilevare e misurare i cambiamenti di valore di attività e passività, e i ricavi, costi e flussi finanziari relativi a una attività destinata a cessare.***

18. Il Principio in oggetto non stabilisce alcun principio di rilevazione e di valutazione. Piuttosto, prevede che l'impresa segua i principi di rilevazione e valutazione stabiliti in altri Principi. In proposito, con tutta probabilità due Principi risulteranno rilevanti, ovvero:

(a) IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività; e

(b) IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

19. Altri Principi che possono risultare attinenti sono lo IAS 19, Benefici per i dipendenti, per ciò che concerne la rilevazione contabile dei benefici derivanti dalla conclusione di rapporti lavorativi, e lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, in merito alla dismissione delle attività cui lo stesso Principio fa riferimento.

Accantonamenti

20. Un'attività destinata a cessare è una ristrutturazione secondo la definizione che di essa viene data nello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Quest'ultimo fornisce una guida per alcune delle disposizioni contenute nel presente Principio, incluso:

(a) che cosa si intende per «un dettagliato e formale programma per la cessazione» nell'accezione in cui il termine viene usato nel paragrafo 16 (b) del presente Principio; e

(b) che cosa si intende per «comunicazione del programma» nell'accezione in cui il termine è usato nel paragrafo 16 (b) del presente Principio.

21. Lo IAS 37 stabilisce quando un accantonamento deve essere rilevato. In alcuni casi, il fatto che obbliga l'impresa a effettuare un accantonamento si verifica dopo la chiusura del periodo amministrativo ma prima dell'autorizzazione alla pubblicazione del bilancio di quell'esercizio. Il paragrafo 29 del presente Principio richiede che in tali circostanze venga fornita l'informativa prevista per le attività destinate a cessare.

Perdite durevoli di valore

22. L'approvazione e la comunicazione di un programma di cessazione sono indicative del fatto che i beni attribuibili all'attività destinata a cessare possono aver subito una perdita durevole di valore o anche che una perdita durevole di valore precedentemente rilevata e riferita alle medesime attività deve essere aumentata o stornata. Di conseguenza, in conformità a quanto previsto dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, l'impresa stima il valore recuperabile di ciascun bene dell'attività destinata a cessare (il valore più alto tra il prezzo netto di vendita e il valore d'uso) e rileva la relativa perdita durevole di valore o lo storno di una eventuale precedente perdita di valore.

23. Nell'applicare lo IAS 36 a un'attività destinata a cessare, l'impresa decide se stimare il valore recuperabile di un bene dell'attività destinata a cessare tramite la valutazione delle attività singolarmente prese o dell'unità generatrice di flussi finanziari (definita nello IAS 36 come il più piccolo gruppo identificabile di attività, di cui il bene in oggetto fa parte, che genera, attraverso un uso continuativo degli stessi, flussi finanziari in entrata ampiamente indipendenti dai flussi finanziari generati da altre attività o gruppi di attività). Per esempio:

(a) se l'impresa vende l'attività destinata a cessare sostanzialmente nella sua totalità, nessuna delle attività coinvolte nella cessazione genera flussi finanziari in maniera autonoma rispetto agli altri beni attribuibili all'attività destinata a cessare. Di conseguenza, il valore recuperabile delle attività destinate a cessare è calcolato nel suo complesso e una perdita durevole di valore, qualora esista, viene ripartita tra i beni dell'attività destinata a cessare in conformità a quanto previsto dallo IAS 36;

(b) se l'impresa cede l'attività destinata a cessare in altri modi come, per esempio, tramite vendite frazionate, il valore recuperabile è determinato per ogni singola attività, a meno che le attività stesse siano vendute per gruppi; e

(c) se l'impresa chiude per abbandono un'attività destinata a cessare, il valore recuperabile è determinato per ogni singola attività così come previsto dallo IAS 36.

N. 35

24. Una volta comunicato il programma, le negoziazioni che intercorrono con i potenziali acquirenti dell'attività destinata a cessare o gli effettivi accordi di vendita vincolanti possono indicare che il valore dei beni dell'attività destinata a cessare possono aver subito un'ulteriore perdita durevole di valore o che perdite durevoli di valore delle medesime attività rilevate in precedenti periodi possono essersi ridotte. Di conseguenza, quando tali circostanze si verificano, l'impresa deve stimare nuovamente il valore recuperabile dell'attività destinata a cessare e rilevare le risultanti perdite durevoli di valore o gli storni delle stesse in conformità a quanto stabilito dallo IAS 36.

25. Il prezzo stabilito in un accordo vincolante di vendita è la migliore stima del prezzo netto di vendita di un bene (o di un'unità generatrice di flussi finanziari) o del flusso finanziario in entrata atteso dalla definitiva dismissione per determinare il valore d'uso dell'attività (o dell'unità generatrice di flussi finanziari).

26. Il valore contabile (valore recuperabile) di un'attività destinata a cessare include il valore contabile (valore recuperabile) dell'eventuale avviamento che può essere attribuito in base a un criterio ragionevole e coerente alla medesima attività.

ESPOSIZIONE E INFORMATIVA DI BILANCIO

Informativa iniziale

27. ***L'impresa deve includere nel proprio bilancio, a partire dal bilancio del periodo nel quale si verifica uno dei fatti che determinano l'obbligo iniziale all'informativa (così come definito nel paragrafo 16), quanto segue in relazione a un'attività destinata a cessare:***

(a) ***una descrizione dell'attività destinata a cessare;***

(b) ***il/i settore/i d'attività o geografico/i nel quale l'attività è ricompresa, in conformità a ciò che è stabilito dallo IAS 14;***

(c) ***la data e la natura del fatto che ha determinato l'inizio dell'obbligo di informativa;***

(d) ***la data o il periodo nel quale si prevede che la cessazione sia portata a termine, se conosciuti o determinabili;***

(e) ***i valori in bilancio della totalità delle attività e delle passività destinate alla cessione;***

(f) ***l'ammontare per l'esercizio corrente dei ricavi, dei costi, dell'utile prima delle imposte o della perdita derivanti dalla gestione ordinaria attribuibili all'attività destinata alla cessione, e i relativi oneri per imposte sul reddito come previsto dal paragrafo 81 (h) dello IAS 12; e***

(g) ***l'ammontare per l'esercizio corrente dei flussi finanziari netti attribuibili alla gestione operativa, di investimento, e finanziaria dell'attività destinata a cessare.***

28. Nella determinazione del valore di attività, passività, ricavi, costi, utili, perdite e flussi finanziari attribuibili a un'attività destinata a cessare, per adempiere agli obblighi informativi previsti dal presente Principio le suddette poste possono essere attribuite all'attività destinata a cessare solo se queste saranno cedute, liquidate, ridotte o eliminate quando la cessazione sarà completata. Nella misura in cui tali poste continuino a esistere dopo che la cessazione è stata portata a termine, queste stesse non possono essere attribuite all'attività destinata a cessare.

29. ***Se un fatto che determina l'inizio dell'obbligo di informativa si verifica dopo la chiusura del bilancio dell'impresa ma prima che la pubblicazione del bilancio del medesimo periodo sia autorizzata, il bilancio del periodo in oggetto deve includere le informazioni specificate nel paragrafo 27.***

30. Per esempio, il consiglio di amministrazione di un'impresa, il cui esercizio si chiude il 31 dicembre 20X5 approva un programma di cessazione d'attività in data 15 dicembre 20X5, e comunica tale programma il 10 gennaio 20X6. Il consiglio autorizza la pubblicazione del bilancio per il 20X5 il 20 marzo 20X6. Il bilancio del 20X5 contiene le informazioni previste dal paragrafo 27.

N. 35

Altre informazioni integrative

31. ***Quando un'impresa cede attività o estingue passività attribuibili a un'attività destinata a cessare oppure stipula accordi vincolanti per la vendita di tali attività o per l'estinzione di tali passività, deve inserire nel proprio bilancio, quando l'evento si verifica, le seguenti informazioni:***

(a) ***per qualsiasi utile o perdita rilevata nella cessione di attività o nella estinzione di passività attribuibili all'attività destinata a cessare, l'importo dell'utile prima delle imposte o della perdita e gli oneri per imposte sul reddito relativi all'utile o alla perdita, come previsto dal paragrafo 81 (h) dello IAS 12; e***

(b) ***il prezzo netto di vendita o un intervallo di prezzi (al netto dei costi attesi di cessione) delle attività nette per le quali l'impresa ha stipulato uno o più accordi di vendita vincolanti, il momento previsto dell'incasso dei relativi flussi finanziari, e il valore contabile di queste attività nette.***

32. Le cessioni di attività, le estinzioni delle passività e gli accordi di vendita vincolanti cui si fa riferimento nel precedente paragrafo possono verificarsi in concomitanza con il fatto che determina l'obbligo iniziale di informativa, oppure nel periodo nel quale tale fatto si verifica, o anche in un periodo successivo. In conformità allo IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data del bilancio, se alcuni dei beni attribuibili all'attività destinata a cessare sono stati effettivamente venduti o sono l'oggetto di uno o più accordi di vendita vincolanti stipulati dopo la fine dell'esercizio ma prima che il consiglio di amministrazione abbia autorizzato il bilancio alla pubblicazione, questo stesso bilancio deve includere le informazioni integrative previste dal paragrafo 31, se la loro mancata inclusione incide sulla capacità degli utilizzatori del bilancio di effettuare valutazioni e decisioni corrette.

Aggiornamento dell'informativa

33. ***In aggiunta alle informazioni previste dai paragrafi 27 e 31, l'impresa deve includere nei bilanci dei periodi successivi a quello nel quale si verifica uno dei fatti che determinano l'obbligo iniziale di informativa la descrizione di ogni cambiamento rilevante nell'importo o nel momento atteso dei flussi finanziari relativi alle attività e alle passività che devono essere cedute o estinte e le circostanze che hanno causato tali cambiamenti.***

34. Esempi di circostanze e attività che potrebbero essere evidenziati sono la natura e i termini degli accordi di vendita vincolanti delle attività, uno scorporo delle attività attraverso scissione a favore degli azionisti dell'impresa e l'approvazione legale o da parte di organi di controllo.

35. ***Le informazioni previste dai paragrafi 27-34 devono essere presentate nei bilanci per tutti i periodi successivi fino a quello in cui la cessazione può essere considerata conclusa. Una cessazione si considera conclusa quando il programma è sostanzialmente concluso o abbandonato, sebbene il pagamento da parte del compratore (compratori) al venditore possa ancora non essere interamente avvenuto.***

36. ***Se l'impresa abbandona o si ritira da un programma precedentemente indicato come destinato a far cessare un'attività, tale decisione e i suoi effetti devono essere evidenziati.***

37. Per l'applicazione del precedente paragrafo, l'informativa riguarda anche lo storno di qualsiasi precedente perdita di valore o accantonamenti rilevati in riferimento all'attività destinata a cessare.

Informazioni distinte per ciascuna attività destinata a cessare

38. ***Qualsiasi informazione prevista dal presente Principio deve essere esposta distintamente per ciascuna attività destinata a cessare.***

N. 35

Esposizione delle informazioni richieste

Prospetto del bilancio o note

39. ***Le informazioni richieste dai paragrafi 27-37 possono essere esposte sia nelle note sia nei prospetti di bilancio, a eccezione dell'informazione sull'utile prima delle imposte o perdita rilevata in occasione della cessione di attività o estinzione di passività attribuibili all'attività destinata a cessare (paragrafo 31 (a)), che deve essere esposta nel prospetto di conto economico.***

40. Si incoraggia l'esposizione delle informazioni previste dai paragrafi 27 (f) e 27 (g) rispettivamente nel prospetto di conto economico e nel rendiconto finanziario.

Esclusione dai componenti straordinari

41. ***Un'attività destinata a cessare non deve essere esposta come un componente straordinario.***

42. Lo IAS 8 definisce i componenti straordinari come quei «ricavi o costi che originano da fatti od operazioni che sono chiaramente distinti dalla attività ordinaria dell'impresa e quindi non si prevede che essi si ripetano spesso o con regolarità». I due esempi di componenti straordinari esposti nello IAS 8 riguardano gli espropri di beni e le calamità naturali; entrambe sono tipologie di eventi che sfuggono al controllo della direzione aziendale. Come definito nel presente Principio, un'attività destinata a cessare si fonda su un unico programma di vendita o comunque di cessione di una importante parte dell'azienda predisposto dalla direzione aziendale.

Uso restrittivo del termine «attività destinata a cessare»

43. ***Una ristrutturazione, un'operazione o un fatto che non soddisfa la definizione di attività destinata a cessare data nel presente Principio non deve essere indicata come attività destinata a cessare.***

Esempi di informativa

44. L'appendice A fornisce esempi di esposizione e informazioni richieste dal presente Principio.

Ricalcolo dei valori dei periodi precedenti

45. ***Le informazioni comparative relative a periodi precedenti esposte nel bilancio preparato dopo che si è verificato uno dei fatti che ha determinato l'obbligo iniziale d'informativa devono essere modificate per separare attività, passività, ricavi, costi e flussi finanziari destinati a restare da quelli destinati, invece, a restare operativi, in modo analogo a quanto previsto dai paragrafi 27-43.***

46. L'appendice B illustra l'applicazione del paragrafo precedente.

Informativa nei bilanci intermedi

47. ***Le note di un bilancio intermedio devono descrivere qualsiasi attività o fatto rilevante che si è verificato relativamente all'attività destinata a cessare dalla fine del più recente esercizio annuale e qualsiasi cambiamento rilevante nell'importo o nel momento in cui si prevede che si verifichino i flussi finanziari relativi alle attività o alle passività destinate rispettivamente a essere cedute o estinte.***

48. Il presente Principio è coerente con l'impostazione utilizzata nello IAS 34, Bilanci intermedi, secondo il quale le note al bilancio intermedio hanno l'obiettivo di fornire una spiegazione dei cambiamenti significativi che si sono verificati dalla data dell'ultimo bilancio annuale.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

49. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata anche per esercizi chiusi dopo la pubblicazione del presente Principio.***

50. Il presente Principio sostituisce i paragrafi 19-22 dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

N. 36

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 36

Riduzione durevole di valore delle attività

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nell'aprile 1998 ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva.

Nel luglio 1998, l'approvazione dello IAS 38, Attività immateriali, e dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, ha apportato conseguenti cambiamenti ai riferimenti incrociati e alla terminologia utilizzati nella Introduzione e nei paragrafi 39, 40 e 110. In aggiunta, lo IAS 38 aggiunse la definizione di «mercato attivo» al paragrafo 5. Infine, è stata corretta una piccola incoerenza terminologica presente nell'Appendice A ai paragrafi A47, A48 e A57.

Nell'aprile 2000, lo IAS 40, Investimenti immobiliari, ha modificato il paragrafo 1.

INTRODUZIONE

1. Il presente Principio (IAS 36) statuisce i principi di contabilizzazione e l'informativa di bilancio relativi alla riduzione durevole di valore di ogni tipo di attività. Esso sostituisce le disposizioni previste in materia di valutazione dell'importo recuperabile da un'attività incluse nei seguenti Principi:

   (a) IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993), Immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998));

   (b) IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993), Aggregazioni di imprese (vedere IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998));

   (c) IAS 28 (rivisto nella forma nel 1994), Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate (vedere IAS 28 (rivisto nella sostanza nel 1998)); e

   (d) IAS 31 (rivisto nella forma nel 1994), Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture (vedere IAS 31 (rivisto nella sostanza nel 1998)).

   I principali cambiamenti rispetto alle precedenti disposizioni e le spiegazioni dei principi contenuti nello IAS 36 sono esposti nella parte separata «Motivazioni delle conclusioni».

2. Lo IAS 36 non tratta la riduzione durevole di valore di rimanenze, attività fiscali differite, attività derivanti da commesse a lungo termine, attività derivanti da benefici per i dipendenti o della maggior parte delle attività finanziarie.

3. Lo IAS 36 richiede di stimare il valore recuperabile di un'attività ogniqualvolta vi sia indicazione che l'attività può aver subito una riduzione durevole di valore. In situazioni particolari, il Principio contabile internazionale applicabile a un'attività può anche includere disposizioni che prevedono ulteriori riesami. Per esempio, lo IAS 38, Attività immateriali, e lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, dispongono che il valore recuperabile delle attività immateriali e dell'avviamento che sono ammortizzati in un periodo superiore ai vent'anni debba essere stimato annualmente.

4. Lo IAS 36 richiede la rilevazione di una perdita durevole di valore (un'attività ha subito una perdita durevole di valore) ogniqualvolta il valore contabile di un'attività risulti superiore al suo valore recuperabile. Una perdita durevole di valore deve essere rilevata in conto economico se riferita ad attività iscritta al costo mentre deve essere trattata come una diminuzione della riserva di rivalutazione se riferita ad attività iscritta al valore rivalutato.

5. Lo IAS 36 richiede che il valore recuperabile sia determinato al valore più alto tra il prezzo netto di vendita e il valore d'uso:

   (a) il prezzo netto di vendita è l'importo ottenibile dalla vendita di un'attività in un'operazione fra parti indipendenti, consapevoli e disponibili, dedotto ogni costo marginale diretto di dismissione; e

   (b) il valore d'uso è il valore attuale dei flussi finanziari futuri stimati che si suppone deriveranno dall'uso continuativo di un'attività e dalla dismissione della stessa al termine della sua vita utile.

N. 36

6. Nel determinare il valore d'uso di un'attività, lo IAS 36 richiede che l'impresa debba usare, tra l'altro:

   (a) proiezioni dei flussi finanziari basate su presupposti ragionevoli e sostenibili che:

      (i) riflettano il valore dell'attività nelle sue condizioni attuali; e

      (ii) rappresentino la migliore stima effettuabile dalla direzione aziendale in merito all'insieme di condizioni economiche esistenti nel corso della restante vita utile dell'attività; e

   (b) un tasso di attualizzazione ante imposte che rifletta le valutazioni correnti del mercato del valore attuale del denaro e i rischi specifici connessi all'attività. Il tasso di attualizzazione non deve riflettere i rischi per i quali i flussi finanziari futuri sono stati rettificati.

7. Deve essere stimato il valore recuperabile di ogni singola attività. Se ciò non fosse possibile, lo IAS 36 richiede che l'impresa determini il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari alla quale l'attività appartiene. Un'unità generatrice di flussi finanziari è il più piccolo gruppo identificabile di attività che genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo delle attività e che sono ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività. Tuttavia, se il prodotto dell'attività o del gruppo di attività è commercializzato in un mercato attivo, questa attività o questo gruppo di attività devono essere identificati come una distinta unità generatrice di flussi finanziari, anche se parte o tutta la produzione di questi è usata per fini interni all'azienda. L'Appendice A, Esempi illustrativi, comprende esempi relativi all'identificazione delle unità generatrici di flussi finanziari.

8. Nel verificare se un'attività generatrice di flussi finanziari ha subito una riduzione durevole di valore, lo IAS 36 richiede che siano presi in considerazione anche l'avviamento e le attività aziendali (come per esempio i beni della sede centrale) connessi a quella unità generatrice di flussi finanziari. Lo IAS 36 specifica come ciò debba essere fatto.

9. I principi con cui rilevare e valutare le perdite durevoli di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari sono gli stessi di quelli utilizzati per le singole attività. Lo IAS 36 specifica come determinare il valore contabile di un'unità generatrice di flussi finanziari e come ripartire una perdita durevole di valore tra le attività dell'unità.

10. Lo IAS 36 richiede che una perdita durevole di valore rilevata negli anni precedenti deve essere ripristinata se, e solo se, vi è stato un cambiamento nelle stime utilizzate per la determinazione del valore recuperabile da quando l'ultima perdita durevole di valore è stata rilevata. Tuttavia una perdita durevole di valore può essere ripristinata solo nella misura in cui tale rettifica non sia tale da rendere il valore contabile di un'attività superiore al valore contabile che la medesima (al netto della svalutazione o dell'ammortamento) avrebbe avuto nel caso in cui negli anni precedenti non fosse stata rilevata alcuna perdita durevole di valore. Una rettifica di una perdita durevole di valore deve essere rilevata in conto economico se riferita ad attività iscritte al costo e trattata, invece, come un incremento di rivalutazione se riferita ad attività iscritte al valore rivalutato.

11. Lo IAS 36 richiede che una perdita durevole di valore dell'avviamento non possa essere ripristinata a meno che:

   (a) la perdita durevole di valore era stata causata da un fatto esterno specifico di natura eccezionale e che si suppone non si verificherà nuovamente; e

   (b) fatti esterni successivi hanno annullato l'effetto di tale evento.

12. Quando vengono rilevate (ripristinate) perdite durevoli di valore, lo IAS 36 richiede siano fornite in bilancio alcune informazioni:

   (a) per classe di attività; e

   (b) per settori oggetto di informazione in base allo schema primario dell'impresa (previsto solo se l'impresa applica lo IAS 14, Informativa di settore).

   Lo IAS 36 richiede ulteriori informazioni se le perdite durevoli di valore rilevate (ripristinate) nel corso del periodo sono significative in relazione al bilancio dell'impresa nel suo complesso.

13. In sede di prima adozione, lo IAS 36 deve essere applicato solamente in chiave prospettica. Le perdite durevoli di valore rilevate (ripristinate) devono essere trattate secondo le disposizioni dello IAS 36 e non secondo il trattamento contabile di riferimento o quello alternativo consentito di cui allo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

14. Lo IAS 36 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5
Identificazione di un'attività che può aver perso durevolmente di valore	6-14
Determinazione del valore recuperabile	15-56
Prezzo netto di vendita	21-25
Valore d'uso	26-56
Criteri di stima dei flussi finanziari futuri	27-31
Composizione delle stime dei flussi finanziari futuri	32-46
Flussi finanziari futuri in valuta estera	47
Tasso di attualizzazione	48-56
Rilevazione e valutazione di una perdita durevole di valore	57-63
Unità generatrice di flussi finanziari	64-93
Identificazione dell'unità generatrice di flussi finanziari alla quale un'attività appartiene	65-72
Valore recuperabile e valore contabile di un'unità generatrice di flussi finanziari	73-87
Avviamento	79-83
Beni destinati ad attività ausiliarie o comuni (corporate assets)	84-87
Perdita durevole di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari	88-93
Ripristini di valore	94-112
Ripristino di valore di una singola attività	102-106
Ripristino di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari	107-108
Ripristino di valore dell'avviamento	109-112
Informazioni integrative	113-119
Disposizioni transitorie	120-121
Data di entrata in vigore	122

N. 36

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio, e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire i principi che l'impresa deve seguire per assicurarsi che le proprie attività siano iscritte a un valore non superiore a quello recuperabile. Un'attività è iscritta in bilancio a un valore superiore a quello recuperabile se il suo valore contabile eccede l'importo che può essere ottenuto dall'utilizzo o dalla vendita dell'attività. Quando si è in una circostanza simile, si afferma che l'attività ha subito una perdita durevole di valore e il Principio richiede che l'impresa la rilevi. Il Principio specifica anche quando l'impresa deve ripristinare una perdita durevole di valore e prescrive anche alcune informazioni integrative da fornire in merito alle attività che hanno subito una riduzione durevole di valore.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella contabilizzazione delle perdite durevoli di valore di tutte le attività, eccetto che per:***

   (a) ***rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze);***

   (b) ***attività derivanti da commesse a lungo termine (vedere IAS 11, Commesse a lungo termine);***

   (c) ***attività fiscali differite (vedere IAS 12, Imposte sul reddito);***

   (d) ***attività derivanti da benefici per i dipendenti (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti);***

   (e) ***attività finanziarie già trattate dallo IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative;***

   (f) ***investimenti immobiliari che sono valutati al fair value (valore equo) (vedere IAS 40, Investimenti immobiliari); e***

   (g) ***attività biologiche connesse all'attività agricola che sono valutate al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita (vedere IAS 41, Agricoltura).***

2. Il presente Principio non si applica alle rimanenze, alle attività derivanti da commesse a lungo termine, alle attività fiscali differite o alle attività derivanti da benefici per gli impiegati poiché esistono già Principi contabili internazionali applicabili a questi tipi di attività che contengono specifiche disposizioni per la rilevazione e per la valutazione delle sopra menzionate attività.

3. Il presente Principio si applica a:

   (a) società controllate, come definite nello IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate;

   (b) società collegate, come definite nello IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate; e

   (c) joint venture, come definite nello IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture;

   Per la riduzione durevole di valore delle altre attività finanziarie, si deve fare riferimento allo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

4. Il presente Principio si applica, inoltre, alle attività iscritte in bilancio al valore rivalutato (fair value (valore equo)) secondo le disposizioni di altri Principi contabili internazionali, quale per esempio il trattamento contabile alternativo consentito dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari. Tuttavia, la verifica per stabilire se un'attività può aver subito una perdita durevole di valore dipende dal criterio utilizzato per determinare il fair value (valore equo):

   (a) se il fair value (valore equo) dell'attività è il suo valore di mercato, la sola differenza tra fair value (valore equo) e prezzo netto di vendita dell'attività è rappresentato dai costi marginali diretti per dismettere l'attività:

(i) se i costi di dismissione sono irrilevanti, il valore recuperabile dell'attività rivalutata è necessariamente simile, o anche maggiore, al valore rivalutato (fair value (valore equo)). In questo caso, dopo che sono state applicate le disposizioni relative alla rivalutazione, è improbabile che l'attività rivalutata abbia subito una perdita durevole di valore e non è necessario stimare il valore recuperabile; invece

(ii) se i costi di dismissione non sono irrilevanti, il prezzo netto di vendita dell'attività rivalutata è inevitabilmente inferiore al fair value (valore equo). Perciò, l'attività rivalutata avrà subito una perdita durevole di valore se il valore d'uso è inferiore al valore rivalutato (fair value (valore equo)). In questo caso, dopo che sono state applicate le disposizioni relative alla rivalutazione, l'impresa applica il presente Principio per determinare se l'attività ha subito una riduzione durevole di valore; e

(b) se il fair value (valore equo) di un'attività è determinato secondo un criterio diverso dal valore di mercato, il valore rivalutato (fair value (valore equo)) può essere superiore o inferiore al valore recuperabile. Perciò, dopo che sono state applicate le disposizioni concernenti la rivalutazione, l'impresa applica il presente Principio per determinare se l'attività può aver subito una perdita durevole di valore.

DEFINIZIONI

5. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio contabile con i seguenti significati:***

Il valore recuperabile è il valore più alto tra il prezzo netto di vendita e il valore d'uso di un'attività.

Il valore d'uso è il valore attuale dei flussi finanziari futuri attesi che si suppone deriveranno dall'uso continuativo e dalla dismissione di un'attività alla fine della sua vita utile.

Il prezzo netto di vendita è l'ammontare ottenibile, al netto dei costi di dismissione, dalla vendita di un'attività in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

I costi di dismissione sono i costi marginali direttamente attribuibili alla dismissione di un'attività, esclusi i costi di finanziamento e gli effetti fiscali.

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

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale dopo aver dedotto qualsiasi svalutazione (ammortamento) accumulata e le connesse perdite durevoli di valori accumulate.

La svalutazione (ammortamento) è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'attività lungo il corso della sua vita utile [1]***.***

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

La vita utile è, alternativamente:

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

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

L'unità generatrice di flussi finanziari è il più piccolo gruppo identificabile di attività che genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo delle attività e che sono ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

---

[1] Nel caso di un'attività immateriale o di avviamento, il termine «ammortamento» è generalmente usato al posto di «svalutazione». I termini vengono considerati sinonimi.

N. 36

I beni destinati ad attività ausiliarie e comuni sono tutte le attività, escluso l'avviamento, che contribuiscono ai futuri flussi finanziari sia dell'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto sia delle altre unità generatrici di flussi finanziari.

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

(a) ***gli elementi commercializzati sul mercato risultano omogenei;***

(b) ***compratori e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in qualsiasi momento; e***

(c) ***i prezzi sono disponibili al pubblico.***

IDENTIFICAZIONE DI UN'ATTIVITÀ CHE PUÒ AVER PERSO DUREVOLMENTE DI VALORE

6. I paragrafi da 7 a 14 specificano in quali circostanze deve essere determinato il valore recuperabile. Tali disposizioni fanno uso del termine «un'attività» ma si applicano indistintamente a una singola attività come a un'unità generatrice di flussi finanziari.

7. Un'attività ha subito una riduzione durevole di valore quando il suo valore contabile dell'attività supera il suo valore recuperabile. I paragrafi compresi tra 9 e 11 descrivono alcune prove indicative del fatto che può essersi verificata una perdita durevole di valore: se qualcuna di queste indicazioni è presente, l'impresa deve effettuare una stima formale del valore recuperabile. Se non esiste, invece, alcuna indicazione di una potenziale perdita durevole di valore, il presente Principio non obbliga l'impresa a effettuare alcuna stima formale del valore recuperabile.

8. ***L'impresa deve valutare a ogni data di riferimento del bilancio se esiste qualche indicazione che dimostri che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore. Se esiste una qualsiasi indicazione di ciò, l'impresa deve stimare il valore recuperabile dell'attività.***

9. ***Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività può aver subito una perdita durevole di valore, l'impresa deve considerare, al minimo, le seguenti indicazioni:***

Fonti informative esterne

(a) ***durante l'esercizio, il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;***

(b) ***si sono verificate durante l'esercizio o si verificheranno nel futuro prossimo per l'impresa variazioni significative con effetto negativo o nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo nel quale l'impresa opera o nel mercato al quale un'attività è rivolta;***

(c) ***i tassi di interesse di mercato o altri tassi di remunerazione del capitale sugli investimenti sono aumentati nel corso dell'esercizio, ed è probabile che tali incrementi sia condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività sia riducano in maniera rilevante il valore recuperabile dell'attività;***

(d) ***il valore contabile dell'attivo netto dell'impresa che redige il bilancio è superiore alla capitalizzazione del mercato;***

Fonti informative interne

(e) ***risulta evidente l'obsolescenza o il deterioramento materiale di un'attività;***

(f) ***si sono verificati nel corso dell'esercizio significativi cambiamenti con effetto negativo sull'impresa, oppure si suppone che questi si verificheranno nel futuro prossimo, nella misura in cui o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o si suppone sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono programmi di cessazione o di ristrutturazione del settore operativo al quale un'attività appartiene oppure di dismissione di un'attività prima della data precedentemente prevista; e***

(g) ***risulta evidente dall'informativa interna che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.***

N. 36

10. L'elenco del paragrafo 9 non è esaustivo. L'impresa può individuare altre indicazioni che un'attività può aver subito una perdita durevole di valore e queste egualmente obbligano l'impresa a determinare il valore recuperabile di un'attività.

11. Indicazioni derivanti dall'informativa interna in grado di rivelare che un'attività può aver subito una perdita durevole di valore comprendono:

(a) flussi finanziari connessi all'acquisto di un'attività, o disponibilità liquide che in seguito si rendono necessarie per rendere operativa o conservare l'attività significativamente superiori a quelli originariamente preventivati;

(b) flussi finanziari netti effettivi oppure utili o perdite operative conseguenti all'esercizio dell'attività che si rivelano significativamente peggiori a quelli originariamente preventivati;

(c) un significativo peggioramento dei flussi finanziari netti o del reddito operativo preventivato, o un significativo aumento della perdita preventivata relativa all'utilizzo dell'attività; oppure

(d) perdite operative o flussi finanziari netti in uscita connessi all'attività, quando i risultati del periodo in corso vengono aggregati a quelli preventivati per il futuro.

12. Si applica il principio della rilevanza nel determinare se il valore recuperabile di un'attività debba essere stimato. Per esempio, se precedenti calcoli mostrano che il valore recuperabile di un'attività è significativamente maggiore rispetto al valore contabile, l'impresa non ha bisogno di valutare nuovamente il valore recuperabile dell'attività, se non si è verificato alcun evento che abbia eliminato tale differenza. In maniera analoga, analisi precedenti possono mostrare che il valore recuperabile di un'attività non è condizionato da una (o più d'una) delle indicazioni elencate nel paragrafo 9.

13. Come spiegazione del paragrafo 12, se i tassi di interesse presenti nel mercato o altri tassi di rendimento sugli investimenti sono aumentati nel corso dell'esercizio, l'impresa non è obbligata a effettuare una stima formale del valore recuperabile di un'attività nei seguenti casi:

(a) se non è probabile che l'aumento dei tassi di mercato incida sulla scelta del tasso di attualizzazione da usare nel calcolo del valore d'uso. Per esempio, aumenti nei tassi di interesse a breve termine possono non avere un effetto rilevante sui tassi di attualizzazione usati per un'attività che ha una lunga vita utile rimanente; oppure

(b) se è probabile che l'aumento dei tassi di mercato incida sulla scelta del tasso di attualizzazione da usare nel calcolo del valore d'uso ma una precedente analisi di sensitività del valore recuperabile mostra che:

(i) non è probabile che si verificherà un rilevante calo del valore recuperabile poiché anche i flussi finanziari futuri probabilmente aumenteranno. Per esempio, in alcune circostanze, l'impresa può essere in grado di dimostrare che può modificare i propri ricavi al punto tale da compensare qualsiasi aumento nei tassi di mercato; o

(ii) è improbabile che il calo nel valore recuperabile comporti una rilevante perdita durevole di valore.

14. Se esiste una indicazione che un'attività può aver subito una riduzione durevole di valore, questo può indicare che la vita utile residua, il criterio di svalutazione (ammortamento) o il valore residuo dell'attività necessitano di essere riconsiderati e rettificati secondo le disposizioni contenute nel Principio contabile internazionale applicabile a tale attività, persino quando non è stata rilevata alcuna perdita durevole di valore della stessa.

DETERMINAZIONE DEL VALORE RECUPERABILE

15. Il presente Principio definisce il valore recuperabile come il maggiore valore tra prezzo netto di vendita e valore d'uso. I paragrafi compresi tra 16 e 56 contengono le disposizioni per la determinazione del valore recuperabile. Queste disposizioni utilizzano il termine «un'attività» ma si applicano egualmente sia a una singola attività sia a un'unità generatrice di flussi finanziari.

N. 36

16. Non è sempre necessario determinare sia il prezzo netto di vendita di un'attività sia il suo valore d'uso. Per esempio, se uno dei due valori risulta superiore al valore contabile, l'attività non ha subito una perdita durevole di valore e non è necessario stimare l'altro importo.

17. Può essere possibile determinare il prezzo netto di vendita, anche se un'attività non è commercializzata in un mercato attivo. Tuttavia, alcune volte non sarà possibile determinare il prezzo netto di vendita poiché non esiste alcun criterio per effettuare una stima attendibile dell'importo ottenibile dalla vendita dell'attività in una contrattazione tra parti indipendenti, consapevoli e disponibili. In questo caso, per valore recuperabile dell'attività può essere assunto il suo valore d'uso.

18. Se non c'è ragione di credere che il valore d'uso di un'attività sia sensibilmente superiore al suo prezzo netto di vendita, il valore recuperabile dell'attività può essere considerato il prezzo netto di vendita. Questo capiterà spesso quando un'attività è destinata alla vendita. Ciò dipende dal fatto che il valore d'uso di un bene destinato alla vendita è dato principalmente dagli incassi netti derivanti dalla dismissione, considerato che i flussi finanziari futuri derivanti dall'uso continuativo dell'attività sino alla vendita è probabile che siano irrilevanti.

19. Il valore recuperabile viene calcolato con riferimento a una singola attività, salvo che essa non sia in grado di generare flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività. Se ci troviamo in questa situazione, il valore recuperabile viene riferito all'unità generatrice di flussi finanziari alla quale l'attività appartiene (vedere paragrafi compresi tra 64 a 87), a meno che:

(a) il prezzo netto di vendita dell'attività sia superiore al valore contabile; o

(b) il valore d'uso dell'attività possa essere considerato simile al suo prezzo netto di vendita e il prezzo netto di vendita sia determinabile.

20. In alcune circostanze, stime, medie e sistemi semplificati di calcolo possono fornire una ragionevole approssimazione dei calcoli dettagliati esposti nel presente Principio per determinare il prezzo netto di vendita o il valore d'uso.

Prezzo netto di vendita

21. La migliore evidenza del prezzo netto di vendita di un'attività è il prezzo contenuto in un accordo vincolante di vendita stabilito in una operazione tra controparti indipendenti rettificato dei costi marginali direttamente attribuibili alla dismissione del bene.

22. Se non c'è alcun accordo vincolante di vendita ma un'attività è commercializzata in un mercato attivo, il prezzo netto di vendita è il prezzo di mercato dell'attività dedotti i costi di dismissione. Il prezzo di mercato appropriato è solitamente il prezzo corrente d'offerta. Quando non sono disponibili i prezzi correnti d'offerta, il prezzo dell'operazione più recente può fornire un criterio con il quale poter stimare il prezzo netto di vendita, purché non vi siano stati significativi cambiamenti nel contesto economico tra la data dell'operazione e la data alla quale la stima è stata effettuata.

23. Se non esiste alcun accordo vincolante di vendita né alcun mercato attivo per un'attività, il prezzo netto di vendita è determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che l'impresa può ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla dismissione dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili, dopo che i costi di dismissione siano stati dedotti. Nel determinare questo ammontare, l'impresa considera il risultato di recenti transazioni per attività simili effettuate all'interno dello stesso settore industriale. Il prezzo netto di vendita non riflette una vendita forzata, a meno che la direzione aziendale non si trovi nella necessità di dover vendere il prima possibile.

24. I costi di dismissione, diversi da quelli già rilevati come passività, devono essere dedotti ai fini della determinazione del prezzo netto di vendita. Esempi di tali costi sono le spese legali, l'imposta di bollo e altre simili imposte connesse alla transazione, i costi di rimozione dell'attività, e i costi incrementali diretti necessari per rendere un'attività pronta alla vendita. Tuttavia, i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione di rapporti lavorativi (come definiti nello IAS 19, Benefici per i dipendenti) e i costi associati alla riduzione o alla riorganizzazione dell'azienda successivi alla dismissione di un'attività non sono costi incrementali diretti per la dismissione della stessa.

25. Talvolta, la dismissione di un'attività richiede che il compratore debba assumersi contestualmente all'attività anche una passività ed è disponibile solo un prezzo netto di vendita complessivo per l'attività e per la passività. Il paragrafo 77 spiegherà come comportarsi in tali circostanze.

Valore d'uso

26. La stima del valore d'uso di un'attività comporta le seguenti operazioni:

(a) stimare i flussi finanziari futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività e dalla sua dismissione finale; e

(b) applicare il tasso di attualizzazione appropriato a questi flussi finanziari futuri.

Criteri di stima dei flussi finanziari futuri

27. ***Nella determinazione del valore d'uso:***

(a) ***le proiezioni dei flussi finanziari devono essere fondate su presupposti ragionevoli e sostenibili in grado di rappresentare la migliore stima effettuabile da parte della direzione aziendale di una serie di condizioni economiche che esisteranno lungo la restante vita utile dell'attività. Maggior peso deve essere dato alle evidenze provenienti dall'esterno;***

(b) ***le proiezioni dei flussi finanziari devono essere fondate sui più recenti budget/previsioni approvati dalla direzione aziendale. Le proiezioni fondate su questi budget/previsioni devono coprire un periodo massimo di cinque anni, a meno che un arco temporale superiore possa essere giustificato; e***

(c) ***le proiezioni di flussi finanziari superiori al periodo coperto dai più recenti budget/previsioni devono essere stimate tramite estrapolazione delle proiezioni fondate su budget/previsioni facendo uso per gli anni successivi di un tasso di crescita stabile o calante, a meno che un tasso crescente possa essere giustificato. Questo tasso di crescita non deve eccedere il tasso medio di crescita a lungo termine della produzione, dei settori industriali, del Paese o dei Paesi in cui l'impresa è operativa, o dei mercati nei quali il bene utilizzato è inserito, salvo che un tasso superiore possa essere giustificato.***

28. Budget/previsioni dettagliate, esplicite e attendibili di flussi finanziari futuri per archi temporali superiori ai cinque anni non sono generalmente disponibili. Per questo motivo, le stime dei flussi finanziari futuri effettuate dalla direzione aziendale sono fondate sui più recenti budget/previsioni per un periodo massimo di cinque anni. La direzione aziendale può fare uso di proiezioni di flussi finanziari fondati su budget/previsioni per un periodo superiore ai cinque anni se è fiduciosa che tali proiezioni siano attendibili e se può dimostrare la propria abilità, fondata sulle passate esperienze, nel prevedere accuratamente flussi finanziari per un periodo più lungo.

29. Le proiezioni dei flussi finanziari sino alla fine della vita utile di un'attività sono stimate tramite l'estrapolazione di proiezioni di flussi finanziari basati su budget/previsioni utilizzando un tasso di crescita per gli anni successivi. Questo tasso è stabile o calante, a meno che una crescita del tasso sia coerente con informazioni oggettive di crescita in merito a modelli di cicli di vita di un prodotto o di un settore aziendale. Se appropriato, il tasso di crescita può corrispondere a zero o può anche essere negativo.

30. Quando le condizioni sono molto favorevoli, è probabile che altri concorrenti entrino nel mercato e che riducano i tassi di crescita. Perciò, le imprese avranno difficoltà nel lungo periodo (per esempio, venti anni) a superare il tasso medio di crescita a lungo termine della produzione, dei settori industriali, del Paese o dei Paesi in cui l'impresa è operativa, o del mercato nel quale l'attività è inserita.

31. Nel fare uso di informazioni contenute in budget/previsioni, l'impresa valuta se l'informazione si basa su presupposti ragionevoli e dimostrabili ed esprime la migliore stima effettuata dalla direzione aziendale sull'insieme delle condizioni economiche che esisteranno per la restante vita utile dell'attività.

N. 36

Composizione delle stime dei flussi finanziari futuri

32. ***Le stime dei flussi finanziari futuri devono includere:***

(a) ***le proiezioni dei flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo dell'attività;***

(b) ***le proiezioni dei flussi finanziari in uscita che necessariamente si verificano per generare flussi finanziari in entrata dall'uso continuativo dell'attività (inclusi i flussi finanziari in uscita per rendere l'attività utilizzabile) e che possono essere direttamente attribuiti o ripartiti all'attività in base a un criterio ragionevole e coerente; e***

(c) ***i flussi finanziari netti, qualora esistano, che saranno ricevuti (o pagati) per la dismissione dell'attività alla fine della sua vita utile.***

33. Le stime dei flussi finanziari futuri e il tasso di attualizzazione riflettono presupposti coerenti in merito agli aumenti dei prezzi dovuti all'inflazione generale. Perciò, se il tasso di attualizzazione include l'effetto degli aumenti dei prezzi dovuti all'inflazione generale, i flussi finanziari futuri sono stimati al loro valore nominale. Se il tasso di attualizzazione esclude l'effetto degli aumenti dei prezzi dovuti all'inflazione generale, i flussi finanziari futuri sono stimati al loro valore reale (ma includono specifici aumenti o diminuzioni del prezzo futuro).

34. Le proiezioni dei flussi finanziari in uscita includono le spese generali future che possono essere attribuite direttamente, o ripartite secondo un criterio ragionevole e coerente, per l'uso dell'attività.

35. Quando il valore contabile dell'attività non include ancora tutti i flussi finanziari in uscita che si manifesteranno prima che questa sia pronta per essere usata o venduta, la stima dei flussi finanziari futuri in uscita include una stima di qualsiasi altro flusso finanziario in uscita che si suppone si verifichi prima che l'attività sia pronta per l'uso o per la vendita. Per esempio, questo è il caso di un edificio in costruzione o di un progetto di sviluppo che non è ancora completato.

36. Al fine di evitare un doppio conteggio, le stime di flussi finanziari futuri non includono:

(a) flussi finanziari in entrata derivanti da attività che generano flussi finanziari in entrata dall'uso continuativo che sono largamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata delle attività in oggetto (per esempio, attività finanziarie quali crediti); e

(b) flussi finanziari in uscita che sono correlati a obbligazioni già rilevate tra le passività (per esempio, debiti, pensioni o accantonamenti).

37. ***I flussi finanziari futuri delle attività devono essere stimati facendo riferimento alle condizioni correnti. Le stime dei flussi finanziari futuri non devono includere flussi finanziari futuri stimati in entrata o in uscita che si suppone debbano derivare da:***

(a) ***una ristrutturazione futura per la quale l'impresa non è ancora impegnata; o***

(b) ***un investimento futuro in cespiti che metterà l'attività nelle condizioni di fornire un rendimento superiore al livello medio di prestazione originariamente accertato.***

38. Poiché i flussi finanziari futuri dell'attività sono stimati in funzione della sua condizione attuale, il valore d'uso non riflette:

(a) i flussi finanziari futuri in uscita, o i connessi risparmi di costo (per esempio, le riduzioni sui costi del personale) o i benefici che si suppone deriveranno da una futura ristrutturazione per la quale l'impresa non è ancora impegnata; o

(b) un investimento futuro in cespiti che metterà l'attività nelle condizioni di fornire un rendimento superiore al livello medio di prestazione originariamente accertato o i relativi benefici futuri derivanti da questo futuro investimento.

39. Una ristrutturazione è un programma pianificato e controllato dalla direzione aziendale che modifica in maniera rilevante l'ampiezza dell'attività intrapresa da un'azienda o il modo in cui l'attività è condotta. Lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, fornisce una guida che aiuta a chiarire quando l'impresa si è impegnata in una ristrutturazione.

40. Quando l'impresa si impegna in una ristrutturazione, è probabile che alcune attività siano interessate da questa ristrutturazione. Una volta che l'impresa si è impegnata nella ristrutturazione:

(a) nel determinare il valore d'uso, le stime dei flussi finanziari futuri in entrata e in uscita devono riflettere i tagli sui costi e gli altri benefici derivanti dalla ristrutturazione (in funzione del più recente budget/previsione approvato dalla direzione aziendale); e

(b) le stime dei flussi finanziari in uscita relativi alla ristrutturazione sono trattati come accantonamenti per ristrutturazioni in osservanza dello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

L'Appendice A, Esempio 5, illustra l'incidenza che può avere una futura ristrutturazione sul calcolo del valore d'uso.

41. Sino al momento in cui l'impresa effettua un investimento in cespiti che mette l'attività nelle condizioni di fornire un rendimento superiore al livello medio di prestazione originariamente accertato, le stime dei flussi finanziari futuri non includono i flussi finanziari futuri in entrata stimati che si suppone derivino da tale investimento (vedere Appendice A, Esempio 6).

42. Le stime di flussi finanziari futuri includono gli investimenti futuri in cespiti necessari per mantenere o sostenere un'attività al suo livello standard di rendimento originariamente accertato.

43. ***Le stime dei flussi finanziari futuri non devono includere:***

(a) ***i flussi finanziari in entrata o in uscita derivanti da attività di finanziamento; o***

(b) ***pagamenti o rimborsi fiscali.***

44. I flussi finanziari attesi futuri riflettono presupposti che sono coerenti con il criterio con cui il tasso di attualizzazione è determinato. Altrimenti, gli effetti connessi ad alcuni presupposti potrebbero essere calcolati due volte oppure ignorati. Poiché il valore attuale del denaro è considerato nell'attualizzazione dei flussi finanziari futuri stimati, questi flussi finanziari escludono i flussi finanziari in entrata o in uscita derivanti da attività di finanziamento. Analogamente, considerato che il tasso di attualizzazione è determinato al lordo delle imposte, anche i flussi finanziari futuri sono stimati al lordo degli effetti fiscali.

45. ***La stima dei flussi netti finanziari incassabili (o pagabili) per la dismissione di un'attività alla fine della sua vita utile è rappresentata dall'ammontare che l'impresa si aspetta di ottenere dalla dismissione dell'attività in una libera transazione tra parti indipendenti, consapevoli e disponibili, dopo aver dedotto i costi stimati di dismissione.***

46. La stima dei flussi netti finanziari che devono essere ricevuti (o pagati) incassabili (o pagabili) per la dismissione di un'attività alla fine della sua vita utile è determinata in modo simile al prezzo netto di vendita di un'attività, con la differenza che, nella stima dei flussi netti finanziari:

(a) l'impresa usa i prezzi in vigore alla data della stima per attività simili che hanno completato il proprio ciclo di vita utile e che sono state utilizzate in condizioni simili a quelle in cui l'attività sarà usata; e

(b) questi prezzi sono rettificati per effetto sia degli aumenti futuri dei prezzi dovuti all'inflazione generale sia degli specifici aumenti (diminuzioni) futuri dei prezzi. Tuttavia, se le stime di futuri flussi finanziari derivanti dall'uso continuativo dell'attività e il tasso di attualizzazione escludono l'effetto di una generale inflazione, questo effetto verrà anche escluso dalla stima di flussi netti di cassa relativi alla dismissione.

Flussi finanziari futuri in valuta estera

47. I flussi finanziari futuri sono stimati nella valuta nella quale essi saranno generati e, quindi, attualizzati facendo uso di un tasso appropriato a quella stessa valuta. L'impresa converte il valore attuale ottenuto usando il tasso di cambio a pronti alla data di riferimento del bilancio (descritto nello IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere), come tasso di chiusura.

N. 36

Tasso di attualizzazione

48. ***Il tasso (o tassi) di attualizzazione deve essere un tasso (o tassi) al lordo delle imposte che riflette (riflettono) le attuali valutazioni del mercato del valore attuale del denaro e i rischi specifici connessi all'attività. Il tasso (tassi) di attualizzazione non deve riflettere i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono state rettificate.***

49. Un tasso che riflette le attuali valutazioni del mercato del valore attuale del denaro e dei rischi specifici dell'attività corrisponde al rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che l'impresa si aspetta che derivino dall'attività in oggetto. Questo tasso è stimato attraverso il tasso implicito utilizzato per attività simili nelle contrattazioni attualmente presenti nel mercato o attraverso il costo medio ponderato del capitale di una società quotata che ha una singola attività (o un portafoglio di attività) simile all'attività considerata in termini di servizio e rischi.

50. Quando il tasso di un'attività specifica non è reperibile direttamente dal mercato, l'impresa fa uso di surrogati per stimarne il tasso di attualizzazione. La finalità è stimare, per quanto possibile, una valutazione di mercato:

(a) del valore attuale del denaro per gli esercizi che vanno sino alla fine della vita utile dell'attività; e

(b) dei rischi che i flussi finanziari futuri differiranno dalle stime effettuate per importo o tempo.

51. Come punto di partenza, l'impresa può prendere in considerazione i seguenti tassi:

(a) il costo medio ponderato del capitale per l'impresa determinato facendo uso di tecniche valutative quale il Capital Asset Pricing Model;

(b) il tasso di finanziamento marginale dell'impresa; e

(c) altri tassi di finanziamento reperibili sul mercato.

52. Questi tassi sono rettificati:

(a) per riflettere il modo in cui il mercato valuterebbe i rischi specifici associati ai flussi finanziari proiettati; e

(b) per escludere i rischi non significativi per i flussi finanziari proiettati.

Devono essere tenuti in considerazione rischi quali quelli legati al Paese, alla valuta, al prezzo e al flusso finanziario.

53. Per evitare un doppio conteggio, il tasso di attualizzazione non deve riflettere i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono stati rettificati.

54. Il tasso di attualizzazione è indipendente dalla struttura del capitale di un'impresa e dal modo in cui l'impresa ha finanziato l'acquisto dell'attività poiché i flussi finanziari futuri che si suppone deriveranno da un'attività non dipendono dal modo in cui l'impresa ha finanziato l'acquisto dell'attività.

55. Quando il tasso di attualizzazione è al netto degli effetti fiscali, esso deve essere rettificato per riflettere un tasso ante imposte.

56. L'impresa normalmente usa un unico tasso di attualizzazione per la stima del valore d'uso di un'attività. Tuttavia, l'impresa usa tassi di attualizzazione distinti per esercizi successivi differenti quando il valore d'uso riflette una differenza di rischio per i diversi esercizi o condizioni differenti nella struttura dei tassi di interesse.

N. 36

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE DI UNA PERDITA DUREVOLE DI VALORE

57. I paragrafi dal 58 al 63 contengono le disposizioni di rilevazione e valutazione delle perdite durevoli di valore di una singola attività. La rilevazione e la valutazione delle perdite durevoli di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari sono trattate nei paragrafi compresi tra 88 e 93.

58. ***Se, e solo se, il valore recuperabile di un'attività è inferiore al valore contabile, quest'ultimo deve essere riportato al valore recuperabile. Tale riduzione costituisce una perdita durevole di valore.***

59. ***Una perdita durevole di valore deve essere immediatamente rilevata come un costo nel conto economico, a meno che l'attività non sia iscritta al proprio valore rivalutato secondo quanto previsto da un altro Principio contabile internazionale (per esempio, come previsto dal trattamento contabile alternativo consentito dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari). Qualsiasi perdita durevole di valore di un'attività rivalutata deve essere trattata come una diminuzione della rivalutazione secondo quel Principio contabile internazionale.***

60. La perdita durevole di valore di un'attività rivalutata deve essere rilevata come un costo nel conto economico. Tuttavia, essa deve essere rilevata direttamente a riduzione della riserva di rivalutazione dell'attività a meno che la perdita durevole di valore non supera l'ammontare della riserva di rivalutazione costituita per quella stessa attività.

61. ***Quando la perdita durevole di valore è stimata per un importo superiore a quello dell'attività cui si riferisce, l'impresa deve rilevare una passività se, e solo se, ciò è richiesto da un altro Principio contabile internazionale.***

62. ***Dopo che la perdita di valore è stata rilevata, la quota di svalutazione (ammortamento) dell'attività deve essere rettificata negli esercizi futuri per poter ripartire il nuovo valore contabile dell'attività, detratto il suo valore residuo (qualora esista), sistematicamente lungo la sua restante vita utile.***

63. Se è rilevata una perdita durevole di valore, qualsiasi attività o passività fiscale differita connessa viene rilevata secondo quanto previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito, attraverso la comparazione tra il valore contabile rettificato e il valore ai fini fiscali dell'attività (vedere Appendice A, Esempio 3).

UNITÀ GENERATRICE DI FLUSSI FINANZIARI

64. I paragrafi dal 65 al 93 contengono le disposizioni per identificare l'unità generatrice di flussi finanziari cui un'attività appartiene, per determinare il valore contabile e rilevare le perdite durevoli di valore dell'unità generatrice di flussi finanziari.

Identificazione dell'unità generatrice di flussi finanziari alla quale un'attività appartiene

65. ***Se esiste un'indicazione che un'attività può aver subito una riduzione durevole di valore, deve essere stimato il valore recuperabile della singola attività. Se non è possibile stimare il valore recuperabile della singola attività, l'impresa deve determinare il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari alla quale l'attività appartiene (unità generatrice di flussi finanziari dell'attività).***

66. Il valore recuperabile di una singola attività non può essere determinato se:

(a) il valore d'uso dell'attività non è stimato essere prossimo al proprio prezzo netto di vendita (per esempio, quando non è possibile stimare che i flussi finanziari futuri derivanti dall'uso continuativo dell'attività siano irrilevanti); e

(b) l'attività non genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo ampiamente indipendenti da quelli derivanti dalle altre attività. In tali circostanze, il valore d'uso e, perciò, il valore recuperabile, possono essere determinati solo con riferimento all'unità generatrice di flussi finanziari dell'attività.

N. 36

Esempio

Un'impresa mineraria possiede una ferrovia privata per agevolare la propria attività estrattiva. La ferrovia privata può essere venduta solo al valore di rottame e non genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata derivanti dalle altre attività estrattive.

Non è possibile stimare il valore recuperabile della ferrovia privata perché il valore d'uso della ferrovia privata non può essere determinato ed è probabilmente differente dal valore recuperabile. Perciò, l'impresa stima il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari cui la strada privata appartiene, che coincide con la miniera nel suo insieme.

67. Come definito nel paragrafo 5, l'unità generatrice di flussi finanziari di un'attività è il più piccolo gruppo di attività che comprende l'attività e che genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata derivanti dalle altre attività o gruppi di attività. L'identificazione di un'unità generatrice di flussi finanziari di un'attività implica un giudizio soggettivo. Se il valore recuperabile di una singola attività non può essere determinato, l'impresa identifica la più piccola aggregazione di attività che genera flussi finanziari in entrata largamente indipendenti derivanti dall'uso continuativo.

Esempio

Una società di autobus fornisce per contratto servizi a un Comune, che richiede un servizio minimo su ciascuno di cinque distinti percorsi. Le attività impiegate in ciascun percorso e i flussi finanziari derivanti da ciascun percorso possono essere identificati separatamente. Uno di questi percorsi opera con una significativa perdita.

Poiché l'impresa non ha la possibilità di chiudere alcuno dei percorsi degli autobus, il livello più basso di flussi finanziari in entrata identificabili dall'uso continuativo ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata derivanti da altre attività o gruppi di attività è il flusso finanziario in entrata generato dai cinque percorsi insieme. L'unità generatrice di flussi finanziari per ciascun percorso è la società di autobus nel suo insieme.

68. I flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo sono entrate di denaro e di disponibilità liquide ricevute da terzi esterni alla società che redige il bilancio. Nell'identificare se i flussi finanziari in entrata derivanti da un'attività (o da un gruppo di attività) siano ampiamente indipendenti da quelli derivanti da altre attività, l'impresa considera diversi fattori, fra i quali il modo in cui la direzione aziendale controlla l'operatività dell'impresa (per esempio, per linee di prodotto, settori aziendali, dislocazioni aziendali, le aree distrettuali o regionali o in qualche altro modo) o come la direzione aziendale prende decisioni in merito a far restare operativi o far cessare i beni e le attività dell'impresa. L'Appendice A, Esempio 1, fornisce esempi di identificazione di unità generatrici di flussi finanziari.

69. ***Se esiste un mercato attivo per il prodotto di un'attività o di un gruppo di attività, tale attività o gruppo di attività deve essere identificata come un'unità generatrice di flussi finanziari, anche se alcuni o tutti i prodotti sono usati internamente. Se ci troviamo in questa circostanza, deve essere usata la migliore stima effettuabile della direzione aziendale dei futuri prezzi di mercato:***

(a) ***nel determinare il valore d'uso di questa unità generatrice di flussi finanziari, quando la stima dei flussi finanziari in entrata futuri fa riferimento all'uso interno del prodotto; e***

(b) ***nel determinare il valore d'uso di altre unità generatrici di flussi finanziari dell'impresa che redige il bilancio, quando la stima dei flussi finanziari futuri in uscita fa riferimento all'uso interno del prodotto.***

70. Anche se parte o tutto il prodotto di un'attività o di un gruppo di attività è usato da altre unità appartenenti all'impresa che redige il bilancio (per esempio, prodotti a uno stadio intermedio del processo di produzione), questa attività o gruppi di attività formano un'unità generatrice di flussi finanziari distinta se l'impresa può vendere questo prodotto in un mercato attivo. Questo perché l'attività o il gruppo di attività può generare flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo che sarebbero, in questa circostanza, ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata derivanti da altre attività o altri gruppi di attività. Nell'usare

l'informazione basata sui budget/previsioni che fanno riferimento a tale unità generatrice di flussi finanziari, l'impresa rettifica questa informazione se il trasferimento interno dei prezzi non riflette la migliore stima effettuata dalla direzione aziendale dei prezzi di mercato futuri per il prodotto dell'unità generatrice di flussi finanziari.

71. ***Le unità generatrici di flussi finanziari della stessa attività o delle stesse tipologie di attività devono essere identificate con criteri coerenti da esercizio a esercizio, a meno che il cambiamento possa essere giustificato.***

72. Se l'impresa ritiene che un'attività appartiene a un'unità generatrice di flussi finanziari diversa rispetto a quella dei precedenti esercizi, o che le tipologie di attività aggregate dell'unità generatrice di flussi finanziari dell'attività sono cambiate, il paragrafo 117 richiede che debbano essere fornite alcune informazioni integrative sulle unità generatrici di flussi finanziari, se una perdita durevole di valore dell'unità generatrice di flussi finanziari viene rilevata o rettificata ed è rilevante per il bilancio dell'impresa che redige il bilancio nel suo insieme.

Valore recuperabile e valore contabile di un'unità generatrice di flussi finanziari

73. Il valore recuperabile di un'unità generatrice di flussi finanziari è il maggiore tra il prezzo netto di vendita e il valore d'uso della stessa. Per la determinazione del valore recuperabile di un'unità generatrice di flussi finanziari, qualsiasi riferimento contenuto nei paragrafi compresi tra 16 e 56 a «un'attività» deve essere letto come riferimento a «un'unità generatrice di flussi finanziari».

74. ***Il valore recuperabile di un'unità generatrice di flussi finanziari deve essere determinato in maniera coerente con il criterio con cui è determinato il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari.***

75. Il valore contabile di un'unità generatrice di flussi finanziari:

(a) include il valore contabile delle sole attività che possono essere attribuite direttamente, o ripartite secondo un criterio ragionevole e coerente, all'unità generatrice di flussi finanziari e che genereranno flussi finanziari futuri in entrata stimati nel determinare il valore d'uso dell'unità generatrice di flussi finanziari; e

(b) non include il valore contabile di nessuna passività rilevata, a meno che il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari non possa essere determinato senza tenere conto di questa passività.

Ciò deriva dal fatto che il prezzo netto di vendita e il valore d'uso di un'unità generatrice di flussi finanziari sono determinati escludendo i flussi finanziari connessi alle attività che non fanno parte dell'unità generatrice di flussi finanziari e le passività che sono già state rilevate nel bilancio (vedere paragrafi compresi tra 24 e 36).

76. Laddove le attività sono raggruppate per valutarne la loro recuperabilità, è importante includere nell'unità generatrice di flussi finanziari tutte le attività che generano flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo. Altrimenti, l'unità generatrice di flussi finanziari può sembrare totalmente recuperabile quando in realtà si è verificata una perdita durevole di valore. In alcune circostanze, sebbene qualche attività contribuisca alla formazione dei flussi finanziari futuri attesi di un'unità generatrice di flussi finanziari, queste non possono essere imputate all'unità generatrice di flussi finanziari in base a un criterio ragionevole e coerente. Questo è il caso dell'avviamento o delle attività societarie quali, per esempio, le attività della sede. I paragrafi compresi tra 79 e 87 spiegano come trattare queste attività nella verifica di una riduzione durevole di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari.

77. Può essere necessario considerare alcune passività rilevate al fine di misurare il valore recuperabile di un'unità generatrice di flussi finanziari. Ciò si può verificare se la dismissione di un'unità generatrice di flussi finanziari richiede che il compratore si accolli una passività. In tale circostanza, il prezzo netto di vendita (o il flusso finanziario stimato derivante dalla dismissione ultimata) dell'unità generatrice di flussi finanziari equivale al prezzo netto di vendita stimato delle attività dell'unità generatrice di flussi finanziari e della passività nel loro insieme, detratti i costi di dismissione. Al fine di effettuare una significativa comparazione tra valore contabile dell'unità generatrice di flussi e valore recuperabile, il valore contabile della passività è detratto sia nella determinazione del valore d'uso sia del valore contabile dell'unità generatrice di flussi finanziari.

N. 36

Esempio

Una società gestisce una miniera in un Paese in cui la normativa richiede che il proprietario ripristini il luogo una volta conclusa la propria attività estrattiva. Il costo di tale operazione comprende la sostituzione del materiale in eccesso prima che l'attività estrattiva ricominci. Un accantonamento per i costi di sostituzione del materiale in eccesso è stato rilevato non appena lo stesso è stato rimosso. L'ammontare previsto è stato rilevato come parte del costo della miniera e ammortizzato lungo il corso della vita utile della miniera. Il valore contabile dell'accantonamento per i costi di bonifica è pari a 500, che equivale al valore attuale dei costi di bonifica.

L'impresa sta verificando se la miniera ha subito una riduzione durevole di valore. L'unità generatrice di flussi finanziari della miniera è la miniera nel suo insieme. L'impresa ha ricevuto varie offerte di acquisto per la miniera per un prezzo di circa 800; tale prezzo comprende il fatto che il compratore si assuma l'obbligo di rimuovere il materiale in eccesso. I costi di dismissione della miniera sono irrilevanti. Il valore d'uso della miniera è valutato approssimativamente in 1 200, esclusi i costi di bonifica. Il valore contabile della miniera è di 1 000.

Il prezzo netto di vendita dell'unità generatrice di flussi finanziari è 800. Tale importo è comprensivo dei costi di bonifica già accantonati. Come conseguenza, il valore d'uso dell'unità generatrice è calcolato dopo la valutazione dei costi di ristorazione ed è stimato pari a 700 (1 200 meno 500). Il valore contabile dell'unità generatrice di flussi finanziari è 500, che è il risultato del valore contabile della miniera (1 000) meno il valore contabile dell'accantonamento per i costi di bonifica (500).

78. Per motivi pratici, il valore recuperabile di un'unità generatrice di flussi finanziari è talvolta determinato dopo aver preso in esame anche attività che non fanno parte dell'unità generatrice di flussi finanziari (per esempio, crediti o altre attività finanziarie) o passività che sono già state rilevate in bilancio (per esempio, debiti, indennità e altri accantonamenti). In tali circostanze, il valore contabile dell'unità generatrice di flussi finanziari è accresciuto dal valore contabile di tali attività e passività.

Avviamento

79. L'avviamento connesso ad un'operazione di aggregazione di imprese è costituito dal prezzo pagato dall'acquirente in previsione dell'ottenimento di benefici economici futuri. Questi possono derivare dalle sinergie tra le attività identificabili acquisite o dalle attività che, individualmente, non presentano le caratteristiche per essere rilevate in bilancio. L'avviamento non genera flussi finanziari indipendentemente da altre attività o gruppi di attività e, perciò, il valore recuperabile dell'avviamento non può essere determinato come il valore recuperabile di una qualsiasi singola attività. Conseguentemente, se vi è indicazione che l'avviamento possa avere subito una riduzione durevole di valore, si determina il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari al quale l'avviamento appartiene. Tale ammontare è, quindi, comparato con il valore contabile di questa unità generatrice di flussi finanziari e qualsiasi perdita durevole di valore viene rilevata in conformità a ciò che è stabilito dal paragrafo 88.

80. ***Nel verificare se un'unità generatrice di flussi finanziari ha subito una perdita durevole di valore, l'impresa deve identificare se l'avviamento connesso a questa unità generatrice di flussi finanziari è rilevato in bilancio. Se ci troviamo in questa circostanza, l'impresa deve:***

(a) ***eseguire una verifica «dal basso verso l'alto» («bottom-up» test), per la quale l'impresa deve:***

(i) ***identificare se il valore contabile dell'avviamento può essere ripartito in base a un criterio ragionevole e coerente sull'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto; e***

(ii) ***quindi, confrontare il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto con il valore contabile (incluso il valore contabile dell'avviamento ripartito, qualora esista) e rilevare qualsiasi perdita durevole di valore in conformità a ciò che è stabilito dal paragrafo 88.***

L'impresa deve eseguire il secondo passo della verifica «dal basso verso l'alto» anche se nessuna porzione del valore contabile dell'avviamento può essere ripartita in base a un criterio ragionevole e coerente con l'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto; e

(b) ***se, nell'eseguire una verifica «dal basso verso l'alto», l'impresa non può attribuire all'unità generatrice di flussi finanziari il valore contabile dell'avviamento in base a un criterio ragionevole e coerente, l'impresa deve eseguire anche una verifica «dall'alto verso il basso» («top-down» test), per la quale l'impresa è tenuta a:***

(i) ***identificare l'unità generatrice di flussi finanziari più piccola di cui fa parte l'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto e alla quale il valore contabile dell'avviamento può essere imputato secondo un criterio ragionevole e coerente (la «più grande» unità generatrice di flussi finanziari); e***

(ii) ***quindi, comparare il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari più grande con il valore contabile (incluso il valore contabile dell'avviamento ripartito) e rilevare qualsiasi perdita durevole di valore in conformità con quanto stabilito dal paragrafo 88.***

81. Ogniqualvolta si procede a una verifica, se un'unità generatrice di flussi finanziari ha subito una perdita durevole di valore, l'impresa deve considerare qualsiasi avviamento associato ai flussi finanziari futuri generabili dall'unità generatrice di flussi finanziari. Se l'avviamento può essere ripartito in base a un criterio ragionevole e coerente, l'impresa esegue solamente la verifica «dal basso verso l'alto». Se non è possibile ripartire l'avviamento in base a un criterio ragionevole e coerente, l'impresa applica sia la verifica «dal basso verso l'alto» sia quella «dall'alto verso il basso» (vedere Appendice A, Esempio 7).

82. La verifica «dal basso verso l'alto» assicura che l'impresa rilevi qualsiasi perdita durevole di valore esistente di un'unità generatrice di flussi finanziari, inclusa quella dell'avviamento ripartito in base a un criterio ragionevole e coerente. Ogniqualvolta non è possibile ripartire l'avviamento in base a un criterio ragionevole e coerente facendo uso della verifica «dal basso verso l'alto», la combinazione della verifica «dal basso verso l'alto» con quella «dall'alto verso il basso» assicura che l'impresa rilevi:

(a) anzitutto, qualsiasi perdita durevole di valore esistente dell'unità generatrice di flussi finanziari, escludendo qualsiasi considerazione sull'avviamento; e

(b) quindi, qualsiasi perdita durevole di valore esistente dell'avviamento. Poiché l'impresa applica la verifica «dal basso verso l'alto» inizialmente a tutte le attività che possono aver subito una perdita durevole di valore, qualsiasi perdita durevole di valore dell'unità generatrice di flussi finanziari identificata come più grande nella verifica «dall'alto verso il basso» fa riferimento solamente all'avviamento imputato all'unità più grande.

83. Se viene utilizzata la verifica «dall'alto verso il basso», l'impresa formalmente determina il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi più grande, a meno che vi sia prova evidente che non esiste alcun rischio che l'unità generatrice di flussi finanziari più grande abbia subito una perdita durevole di valore (vedere paragrafo 12).

Beni destinati ad attività ausiliarie o comuni (*corporate assets*)

84. I beni destinati ad attività ausiliarie o comuni (*corporate assets*) comprendono attività di gruppo o divisionali quali, per esempio, l'edificio in cui si trova la direzione centrale o una sua divisione o i macchinari per l'elaborazione elettronica dei dati o un centro di ricerca, etc.... La struttura dell'impresa determina se un'attività soddisfa la definizione di beni destinati ad attività ausiliarie o comuni contenuta nel presente Principio per una particolare unità generatrice di flussi finanziari. Le caratteristiche fondamentali di queste attività aziendali sono che esse non generano flussi finanziari in entrata indipendentemente dalle altre attività o da altri gruppi di attività e che i loro valori contabili non possono essere totalmente imputati all'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto.

85. Poiché le predette attività non generano flussi finanziari in entrata, il valore recuperabile di esse non può essere determinato a meno che la direzione aziendale abbia deciso di dismettere l'attività. Come conseguenza, se vi è un'indicazione che tale attività può aver subito una perdita durevole di valore, si determina il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari cui questa attività appartiene, lo si confronta con il valore contabile di questa unità generatrice di flussi finanziari e qualsiasi perdita durevole di valore è rilevata in conformità a ciò che è previsto dal paragrafo 88.

N. 36

86. ***Nel verificare se un'unità generatrice di flussi finanziari ha subito una perdita durevole di valore, l'impresa deve identificare le attività di cui al paragrafo 84 che fanno riferimento all'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto. A un'attività del genere l'impresa deve, quindi, applicare il paragrafo 80, secondo il quale:***

(a) ***se il valore contabile dell'attività aziendale può essere ripartito in base a un criterio ragionevole e coerente all'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto, l'impresa deve applicare solamente la verifica «dal basso verso l'alto»; e***

(b) ***se il valore contabile dell'attività aziendale non può essere imputato all'unità generatrice di flussi finanziari in oggetto in base a un criterio ragionevole e coerente, l'impresa deve applicare sia la verifica «dal basso verso l'alto» sia quella «dall'alto verso il basso».***

87. Un esempio di come trattare le attività societarie può essere trovato nell'Appendice A, Esempio 8.

Perdita durevole di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari

88. ***Una perdita durevole di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari deve essere rilevata se, e solo se, il valore recuperabile è inferiore al valore contabile. La perdita durevole di valore deve essere imputata a riduzione del valore contabile delle attività che fanno parte dell'unità nel seguente ordine:***

(a) ***anzitutto, all'avviamento imputato all'unità generatrice di flussi finanziari (qualora esista); e***

(b) ***quindi, alle altre attività dell'unità in base a un criterio proporzionale basato sul valore contabile di ciascuna attività che fa parte dell'unità.***

Tali riduzioni dei valori contabili devono essere trattate come perdite durevoli di valore delle singole attività e rilevate in conformità alle disposizioni contenute nel paragrafo 59.

89. ***Nel ripartire una perdita durevole di valore secondo quanto previsto dal paragrafo 88, il valore contabile di un'attività deve essere ridotto non al di sotto del più alto tra:***

(a) ***il prezzo netto di vendita (se determinabile);***

(b) ***il valore d'uso (se determinabile); e***

(c) ***zero.***

L'ammontare della perdita durevole di valore che sarebbe stata altrimenti imputata all'attività deve essere imputato alle altre attività dell'unità in base a un criterio proporzionale.

90. A causa della propria natura, l'avviamento imputato all'unità generatrice di flussi finanziari viene ridotto prima che venga ridotto il valore contabile delle altre attività.

91. Se non vi è la possibilità concreta di stimare il valore recuperabile di ciascuna attività di un'unità generatrice di flussi finanziari, il presente Principio richiede che una perdita durevole di valore debba essere ripartita arbitrariamente tra le attività della stessa unità, diverse dall'avviamento, in considerazione del fatto che tutte le attività di un'unità generatrice di flussi finanziari operano congiuntamente.

92. Se il valore recuperabile di una singola attività non può essere determinato (vedere paragrafo 66):

(a) una perdita durevole di valore dell'attività è rilevata se il proprio valore contabile è più elevato del più alto tra il prezzo netto di vendita e i risultati delle procedure di ripartizione descritti nei paragrafi 88 e 89; e

(b) nessuna perdita durevole di valore dell'attività è rilevata se la connessa unità generatrice di flussi finanziari non ha subito una perdita durevole di valore. Questo si applica anche se il prezzo netto di vendita dell'attività è inferiore al valore contabile.

Esempio

Una macchina ha subito un danno ma è ancora funzionante, sebbene non come prima. Il prezzo netto di vendita della macchina è inferiore al valore contabile. La macchina non genera flussi finanziari in entrata indipendenti derivanti dal suo uso continuativo. Il più piccolo gruppo identificabile di attività che comprende la macchina e che genera flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo e ampiamente indipendenti dai flussi finanziari derivanti da altre attività è la linea di prodotto alla quale la macchina appartiene. Il valore recuperabile della linea di prodotti indica che questa, considerata nel suo insieme, non ha subito alcuna perdita durevole di valore.

Presupposto 1: i budget/previsioni approvati dalla direzione aziendale non riflettono alcun impegno preso dalla direzione stessa per rimpiazzare la macchina.

Il valore recuperabile della sola macchina non può essere stimato poiché il valore d'uso di una macchina:

(a) può differire dal suo prezzo netto di vendita; e

(b) può essere determinato solamente con riferimento all'unità generatrice di flussi finanziari alla quale la macchina appartiene (la linea di prodotto).

La linea di prodotto non ha subito una perdita durevole di valore, perciò non viene rilevata nessuna perdita durevole di valore della macchina. Tuttavia, l'impresa può aver bisogno di rivedere il periodo o il criterio di ammortamento della macchina. Forse, può essere necessario un periodo di ammortamento più corto o un metodo di ammortamento più rapido per riflettere la restante vita utile attesa della macchina o l'andamento con cui i benefici economici sono consumati dall'impresa.

Presupposto 2: i budget/previsioni approvati dalla direzione aziendale riflettono un impegno preso da parte degli amministratori per rimpiazzare la macchina e per venderla nel futuro prossimo. I flussi finanziari derivanti dall'uso continuativo della macchina sino alla sua dismissione sono ritenuti irrilevanti.

Il valore d'uso della macchina può essere stimato pressoché equivalente al suo prezzo netto di vendita. Perciò, il valore recuperabile della macchina può essere stimato e non viene presa in considerazione l'unità generatrice di flussi finanziari alla quale la macchina appartiene (la linea di prodotto). In considerazione del fatto che il prezzo netto di vendita della macchina è inferiore al suo valore contabile, viene rilevata una perdita durevole di valore della macchina.

93. ***Dopo che sono state applicate le disposizioni contenute nei paragrafi 88 e 89, deve essere rilevata una passività per qualsiasi importo residuo di una perdita durevole di valore dell'unità generatrice di flussi finanziari se, e solo se, ciò è richiesto da altri Principi contabili internazionali.***

RIPRISTINI DI VALORE

94. I paragrafi compresi tra 95 e 101 contengono le disposizioni relative al ripristino di valore di un'attività o di un'unità generatrice di flussi finanziari che ha subito una perdita durevole di valore rilevata negli anni precedenti. Queste disposizioni fanno uso del termine «un'attività» ma si applicano egualmente a una singola attività come a un'unità generatrice di flussi finanziari. Disposizioni aggiuntive sono previste per le singole attività nei paragrafi compresi tra 102 e 106, per un'unità generatrice di flussi finanziari nei paragrafi 107 e 108 e per l'avviamento nei paragrafi compresi tra 109 e 112.

95. ***L'impresa deve valutare a ogni data di riferimento del bilancio se vi è indicazione che una perdita durevole di valore di un'attività rilevata negli anni precedenti possa non esistere più o possa essere diminuita. Se esiste indicazione in tal senso, l'impresa deve stimare il valore recuperabile di quell'attività.***

96. ***Nel valutare se vi è una qualche indicazione che una perdita durevole di valore di un'attività rilevata negli anni precedenti possa non esistere più o possa essere diminuita, l'impresa deve considerare, come minimo, le seguenti indicazioni:***

Fonti esterne di informazione

(a) ***il valore di mercato dell'attività è aumentato in maniera significativa nel corso dell'esercizio;***

(b) ***significativi cambiamenti con effetto favorevole per l'impresa hanno avuto luogo nel corso dell'esercizio, o lo avranno nel futuro prossimo, nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o legale nel quale l'impresa opera o nel mercato nel quale l'attività è interessata;***

N. 36

(c) ***i tassi di interesse di mercato o altri tassi di rendimento sugli investimenti sono diminuiti nel corso dell'esercizio, e tali diminuzioni probabilmente condizionano il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso dell'attività e aumenteranno in maniera rilevante il valore recuperabile dell'attività;***

Fonti interne di informazione

(d) ***significativi cambiamenti con effetto favorevole sull'impresa hanno avuto luogo nel corso dell'esercizio, o si suppone che abbiano luogo nel futuro prossimo, nella misura o nel modo in cui l'attività è usata o si suppone che venga usata. Questi cambiamenti comprendono gli investimenti in cespiti effettuati nel corso dell'esercizio per mettere un bene in condizione di fornire prestazioni superiori o migliori a quelle normali originariamente accertate o si sono assunti impegni per riorganizzare l'attività al quale il bene appartiene; e***

(e) ***vi sono indicazioni evidenti dal sistema informativo interno che il rendimento economico dell'attività è, o sarà, migliore di quanto precedentemente supposto.***

97. Le indicazioni di una potenziale diminuzione di una perdita durevole di valore fornite nel paragrafo 96 rispecchiano fondamentalmente le indicazioni contrarie previste per l'individuazione di una perdita durevole di valore contenute nel paragrafo 9. Si applica il principio della rilevanza nell'identificare se una perdita durevole di valore di un'attività rilevata nel corso degli anni precedenti necessita di essere rettificata e se il valore recuperabile dell'attività necessita di essere determinato nuovamente.

98. Se vi è indicazione che una perdita durevole di valore di un'attività già rilevata possa non esistere più o possa essere diminuita, ciò può essere indice del fatto che la restante vita utile, il metodo di svalutazione (di ammortamento) o il valore residuo necessita di essere riconsiderato e rettificato in conformità alle disposizioni del Principio contabile internazionale applicabile all'attività, persino se non è stata ripristinata alcuna perdita durevole di valore dell'attività.

99. ***Una perdita durevole di valore di un'attività rilevata negli anni precedenti deve essere rettificata se, e solo se, vi è stato un cambiamento nelle valutazioni utilizzate per determinare il valore recuperabile dell'attività da quando è stata rilevata l'ultima perdita durevole di valore. Se ci troviamo in questa circostanza, il valore contabile dell'attività deve essere aumentato sino al valore recuperabile. Tale incremento è un ripristino di valore.***

100. Un ripristino di valore riflette un aumento nella stima del servizio potenzialmente offerto da un'attività, sia dal suo utilizzo sia dalla sua vendita, intercorso dalla data in cui l'impresa ha rilevato per l'ultima volta una perdita durevole di valore di quell'attività. L'impresa deve identificare il cambiamento nelle stime che è all'origine dell'aumento nella stima del servizio potenzialmente offerto. Esempi di cambiamenti nelle stime includono:

(a) un cambiamento nel criterio utilizzato per calcolare il valore recuperabile (per esempio, se il valore recuperabile è basato sul prezzo netto di vendita o sul valore d'uso);

(b) se il valore recuperabile era basato sul valore d'uso: una variazione nell'ammontare o nel momento in cui si suppone si verificheranno i flussi finanziari futuri o nel tasso di attualizzazione; o

(c) se il valore recuperabile era basato sul prezzo netto di vendita: un cambiamento nella stima dei componenti del prezzo netto di vendita.

101. Il valore d'uso di un'attività può diventare maggiore del valore contabile dell'attività semplicemente perché il valore attuale dei flussi finanziari in entrata aumenta allorché i flussi si avvicinano nel tempo. Tuttavia il servizio potenzialmente offerto dall'attività non è aumentato. Di conseguenza, una perdita durevole di valore non viene ripristinata a seguito del passare del tempo (alcune volte chiamato smontamento o «unwinding» dell'attualizzazione), anche se il valore recuperabile dell'attività diviene maggiore rispetto al valore contabile.

Ripristino di valore di una singola attività

102. ***L'accresciuto valore contabile di un'attività dovuto a un ripristino di valore non deve eccedere il valore contabile che sarebbe stato determinato (al netto di svalutazione o ammortamento) se non si fosse rilevata alcuna perdita durevole di valore dell'attività negli anni precedenti.***

103. Qualsiasi incremento nel valore contabile di un'attività che renda il valore contabile maggiore di quanto sarebbe stato (al netto di svalutazione o ammortamento) nel caso in cui non fosse stata rilevata alcuna perdita durevole di valore dell'attività negli anni precedenti è una rivalutazione. Per contabilizzare tale rivalutazione, l'impresa utilizza il Principio contabile internazionale applicabile a tale attività.

104. ***Un ripristino di valore di un'attività deve essere rilevato immediatamente quale provento in conto economico, a meno che l'attività sia iscritta a un importo rivalutato in conformità alle disposizioni di un altro Principio contabile internazionale (per esempio, il trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari). Qualsiasi ripristino di valore di un'attività rivalutata deve essere trattato come una rivalutazione secondo le disposizioni del relativo Principio contabile internazionale.***

105. Un ripristino di valore di un'attività rivalutata è accreditato direttamente a patrimonio netto sotto la voce riserva di rivalutazione. Tuttavia, nella misura in cui una perdita durevole di valore della stessa attività rivalutata era precedentemente rilevata come costo nel conto economico, un ripristino di valore è rilevato come provento nel conto economico.

106. ***Dopo che è stato rilevato un ripristino di valore, la quota di svalutazione (ammortamento) dell'attività deve essere rettificata nei periodi futuri per ripartire il valore contabile modificato dell'attività, detratto il valore residuo (qualora esista), sistematicamente lungo la restante vita utile.***

Ripristino di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari

107. ***Un ripristino di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari deve essere ripartito nell'aumento del valore contabile delle singole attività dell'unità nel seguente ordine:***

(a) ***prima alle attività, diverse dall'avviamento, secondo quote proporzionali basate sul valore contabile di ciascuna attività appartenente all'unità; e***

(b) ***quindi, alla parte di avviamento (qualora esista) imputato all'unità generatrice di flussi finanziari, se vengono soddisfatte le condizioni del paragrafo 109.***

Tali incrementi dei valori contabili devono essere trattati come ripristini di valore di singole attività e rilevati in conformità alle disposizioni del paragrafo 104.

108. ***Nell'imputare l'importo derivante da un ripristino di valore di un'unità generatrice di flussi finanziari, in conformità al paragrafo 107, il valore contabile di un'attività non può essere superiore al più basso tra:***

(a) ***valore recuperabile (qualora determinabile); e***

(b) ***valore contabile che sarebbe stato determinato (al netto della svalutazione o dell'ammortamento) se non fosse stata rilevata alcuna perdita durevole di valore dell'attività negli anni precedenti.***

L'importo del ripristino di valore che sarebbe stato altrimenti imputato all'attività deve essere imputato alle altre attività dell'unità in base a un criterio proporzionale.

Ripristino di valore dell'avviamento

109. ***Come eccezione alla disposizione contenuta nel paragrafo 99, una perdita durevole di valore dell'avviamento già rilevata non può essere rettificata in un periodo successivo a meno che:***

(a) ***la perdita durevole di valore è stata causata da uno specifico fatto esterno di natura eccezionale e che, quindi, non si suppone si verifichi nuovamente; e***

(b) ***si sono verificati successivi fatti esterni tali da annullare l'effetto di tale evento.***

110. Lo IAS 38, Attività immateriali, vieta la rilevazione dell'avviamento generato internamente. Qualsiasi successivo aumento del valore recuperabile dell'avviamento è probabilmente l'effetto di un incremento dell'avviamento generato internamente, a meno che tale aumento si riferisca chiaramente alla rettifica dell'effetto di un fatto esterno specifico di natura eccezionale.

N. 36

111. Il presente Principio vieta ripristini di valore dell'avviamento a seguito di cambiamenti avvenuti nelle stime (per esempio, un cambiamento nel tasso di attualizzazione o nell'ammontare e nel tempo di manifestazione di flussi finanziari futuri dell'unità generatrice di flussi finanziari alla quale l'avviamento si riferisce).

112. Un fatto specifico esterno è un fatto che è fuori del controllo dell'impresa. Esempi di fatti esterni di natura eccezionale includono nuove norme che in maniera significativa riducono l'attività operativa, o rendono inferiore la redditività dell'azienda cui l'avviamento si riferisce.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

113. ***Per ciascuna classe di attività, il bilancio deve indicare:***

(a) ***l'ammontare delle perdite durevoli di valore rilevate in conto economico nel corso dell'esercizio e la linea (linee) della voce di conto economico nella quale tali perdite durevoli di valore sono incluse;***

(b) ***l'ammontare dei ripristini di valore rilevati in conto economico nel corso del periodo e la linea (linee) della posta del conto economico nella quale tali perdite durevoli di valore vengono rettificate;***

(c) ***l'ammontare delle perdite durevoli di valore rilevate direttamente in patrimonio netto nel corso dell'esercizio; e***

(d) ***l'ammontare dei ripristini di valore rilevati direttamente in patrimonio netto nel corso dell'esercizio.***

114. Una classe di attività è un gruppo di attività simile per natura e utilizzo nell'attività d'impresa.

115. L'informazione richiesta nel paragrafo 113 può essere esposta congiuntamente a un'altra informazione prevista per la classe di attività. Per esempio, questa informazione può essere inclusa in una riconciliazione del valore contabile di immobili, impianti e macchinari, all'inizio e alla fine dell'esercizio, come disposto dallo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari.

116. ***L'impresa che applica lo IAS 14, Informativa di settore, deve esporre per ciascun settore oggetto di informazione la seguente informativa basata sullo schema primario dell'impresa medesima (come definito nello IAS 14):***

(a) ***l'ammontare delle perdite durevoli di valore rilevate in conto economico e direttamente in patrimonio netto nel corso dell'esercizio; e***

(b) ***l'ammontare dei ripristini di valore rilevati in conto economico e direttamente in patrimonio netto nel corso dell'esercizio.***

117. ***Se una perdita durevole di valore di un'attività o di un'unità generatrice di flussi finanziari è rilevata o ripristinata nel corso dell'esercizio ed è rilevante sul bilancio nel suo complesso, l'impresa che redige il bilancio deve indicare:***

(a) ***i fatti o le circostanze che hanno portato alla rilevazione o al ripristino della perdita durevole di valore;***

(b) ***l'ammontare della perdita durevole di valore rilevata o ripristinata;***

(c) ***se singola attività:***

(i) ***la natura dell'attività; e***

(ii) ***il settore oggetto di informazione al quale l'attività appartiene, basato sullo schema primario dell'impresa (come definito nello IAS 14, Informativa di settore, se l'impresa applica lo IAS 14 o un altro Principio);***

(d) ***se unità generatrice di flussi finanziari:***

(i) ***una descrizione dell'unità generatrice di flussi finanziari (come, per esempio, se sia una linea di prodotto, un impianto, un settore di attività, un settore geografico, un settore oggetto di presentazione come definito nello IAS 14);***

(ii) ***l'ammontare della perdita durevole di valore rilevata o ripristinata per classe di attività e per settore oggetto di presentazione basato sullo schema primario dell'impresa (come definito nello IAS 14, se l'impresa applica lo IAS 14); e***

(iii) ***se l'aggregazione di attività utilizzate per identificare l'unità generatrice di flussi finanziari è cambiata dall'ultima stima del valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi finanziari (qualora esista), l'impresa deve descrivere la metodologia corrente e precedente di aggregazione delle attività e le ragioni per cui è cambiato il criterio con cui l'unità generatrice di flussi finanziari è stata identificata;***

(e) ***se il valore recuperabile dell'attività (unità generatrice di flussi finanziari) è il prezzo netto di vendita o il valore d'uso;***

(f) ***se il valore recuperabile è il prezzo netto di vendita, il criterio usato per determinare il prezzo netto di vendita (per esempio, se il prezzo di vendita è stato determinato facendo riferimento a un mercato attivo o in base a un qualche altro criterio di valutazione); e***

(g) ***se il valore recuperabile è il valore d'uso, il tasso (i tassi) di attualizzazione utilizzati nella presente stima e nelle stime precedenti (qualora esistano) del valore d'uso.***

118. ***Se le perdite durevoli di valore rilevate (ripristinate) nel corso del periodo sono nel loro insieme rilevanti sul bilancio dell'impresa, l'impresa che redige il bilancio deve fornire una breve descrizione delle seguenti circostanze:***

(a) ***le principali classi di attività toccate da perdite durevoli di valore (ripristini di perdite durevoli di valore) per le quali, in conformità alle disposizioni del paragrafo 117, non è fornita alcuna informazione; e***

(b) ***i principali fatti e circostanze che hanno portato alla rilevazione (ripristino) di tali perdite durevoli di valore per le quali non è fornita alcuna informazione, in conformità alle disposizioni del paragrafo 117.***

119. Si incoraggiano le imprese a indicare i presupposti fondamentali utilizzati per determinare il valore recuperabile delle attività (unità generatrici di flussi finanziari) nel corso dell'esercizio.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

120. ***L'applicazione del presente Principio deve essere solamente prospettica. Le perdite durevoli di valore (ripristini di valore) che originano dall'adozione del presente Principio contabile internazionale devono essere rilevate in conformità alle disposizioni del presente Principio (cioè, nel conto economico, a meno che un'attività sia iscritta all'ammontare rivalutato. Una perdita durevole di valore (ripristino di valore) di un'attività rivalutata deve essere trattata come una diminuzione (aumento) di rivalutazione).***

121. Prima dell'emanazione del presente Principio, vari Principi contabili internazionali hanno incluso disposizioni assai simili a quelle contenute nel presente Principio per la rilevazione e per lo storno delle perdite durevoli di valore. Tuttavia, rispetto a precedenti valutazioni possono sorgere taluni cambiamenti perché il presente Principio prevede in dettaglio come determinare il valore recuperabile e come considerare l'unità generatrice di flussi finanziari di un'attività. Sarebbe difficile determinare retroattivamente quale sarebbe stata la stima del valore recuperabile. Perciò, nell'adottare il presente Principio, l'impresa non applica il trattamento contabile di riferimento o quello alternativo consentito previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, in merito agli altri cambiamenti di principi contabili.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

122. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio per i bilanci relativi a periodi antecedenti il 1º luglio 1999, l'impresa deve indicare questo fatto.***

N. 37

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 37

Accantonamenti, passività e attività potenziali

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel luglio 1998 ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva.

INTRODUZIONE

1. Lo IAS 37 statuisce i criteri di contabilizzazione e l'informativa relativa agli accantonamenti, attività e passività potenziali, eccetto:

   (a) quelli risultanti dall'iscrizione in bilancio al fair value (valore equo) degli strumenti finanziari;

   (b) quelli risultanti da contratti esecutivi, a eccezione del caso in cui il contratto sia oneroso. I contratti esecutivi sono contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura;

   (c) quelli derivanti nelle imprese assicurative dai contratti stipulati con i propri titolari di polizza;

   (d) quelli già coperti da un altro Principio contabile internazionale.

Accantonamenti

2. Il Principio definisce gli accantonamenti come passività con scadenza o ammontare incerti. Un accantonamento deve essere contabilmente rilevato se, e solo se:

   (a) un'impresa ha un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;

   (b) è probabile (cioè è più verosimile piuttosto che il contrario) che per adempiere all'obbligazione si renderà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; e

   (c) può essere effettuata una stima attendibile dell'importo derivante dall'adempimento dell'obbligazione. Il Principio fa notare che solo in casi estremamente rari non sarà possibile effettuare una stima attendibile.

3. Il Principio definisce obbligazione implicita quella derivante da azioni poste in essere da un'impresa in cui:

   (a) l'impresa ha reso noto ad altre parti, tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e

   (b) come risultato, l'impresa ha determinato nelle altre parti contraenti la valida aspettativa che terrà fede ai propri impegni.

4. In rare circostanze, per esempio in un'azione legale, può non essere chiaro se un'impresa abbia al momento attuale un'obbligazione. In tali situazioni, si ritiene che un fatto passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto di tutte le conoscenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che alla data di riferimento del bilancio esista correntemente un'obbligazione. Un'impresa rileva un accantonamento per tale obbligazione corrente se sono soddisfatte le altre condizioni previste per la rilevazione descritte in precedenza. Se è più verosimile che non esista un'obbligazione piuttosto che sì, l'impresa fornisce una informativa in bilancio della passività potenziale, a meno che la possibilità di una fuoriuscita di risorse atte a produrre benefici economici sia remota.

5. L'importo accantonato in bilancio deve rappresentare la migliore stima dell'onere necessario per estinguere l'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio, ossia, in altre parole, l'importo che un'impresa ragionevolmente pagherebbe per estinguere l'obbligazione alla data di riferimento del bilancio o per trasferirla in quel momento a terzi.

6. Il Principio richiede che, nella stima dell'ammontare di un accantonamento, l'impresa debba:

   (a) tenere in considerazione rischi e incertezze. Tuttavia l'indeterminabilità non giustifica la creazione di accantonamenti eccessivi o di una intenzionale sovrastima di passività;

(b) attualizzare gli accantonamenti, facendo uso, laddove l'effetto dell'attualizzazione del valore del denaro sia rilevante, di un tasso (o tassi) di attualizzazione ante imposte che rifletta (riflettano) le valutazioni attualmente presenti sul mercato riguardanti il valore attuale del denaro e quei rischi specifici connessi alla passività che non sono stati riflessi nell'effettuazione della migliore stima della spesa. Se l'accantonamento viene attualizzato, il suo incremento dovuto al passare del tempo si rileva come un interesse passivo;

(c) considerare situazioni future, quali modifiche normative e tecnologiche, nel caso in cui vi sia una indicazione sufficientemente obiettiva che queste si verificheranno; e

(d) non tenere in considerazione i proventi derivanti da una prevista dismissione di attività, anche se questa è strettamente collegata al fatto che dà luogo all'accantonamento.

7. Un'impresa può attendersi l'indennizzo di una parte o di tutte le spese necessarie per adempiere a un'obbligazione (per esempio, attraverso contratti di assicurazione, clausole di manleva o garanzie dei fornitori). Un'impresa deve:

(a) rilevare un indennizzo se, e solo se, è virtualmente certo che l'indennizzo sarà ricevuto se l'impresa adempie all'obbligazione. L'importo dell'indennizzo rilevato non deve superare l'importo dell'accantonamento; e

(b) rilevare l'indennizzo come attività separata. Nel conto economico, il costo derivante dall'accantonamento può essere esposto al netto dell'importo rilevato per l'indennizzo.

8. Gli accantonamenti devono essere riesaminati a ogni data di riferimento del bilancio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se per adempiere a un impegno non è più probabile che verrà richiesto l'uso di risorse atte a produrre benefici economici, l'accantonamento deve essere stornato.

9. Un accantonamento deve essere utilizzato solo per quelle spese per le quali esso era stato originariamente rilevato.

Accantonamenti — Applicazioni specifiche

10. Il Principio spiega come le generiche disposizioni per la rilevazione e per la valutazione dell'ammontare degli accantonamenti devono essere applicate in tre casi specifici: perdite operative future, contratti onerosi e ristrutturazioni.

11. Gli accantonamenti per spese operative future non devono essere rilevati. La previsione di perdite operative future è indicativa che certe attività possono aver subito una riduzione durevole di valore. In questo caso, un'impresa deve verificare se questi beni hanno subito tale riduzione durevole di valore secondo quanto è stabilito dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

12. Se un'impresa ha un contratto qualificabile come oneroso, l'obbligazione attuale contenuta nel contratto deve essere rilevata e valutata come un accantonamento. Un contratto oneroso è un contratto nel quale i costi non discrezionali necessari per estinguere le obbligazioni superano i benefici economici che si suppone deriveranno dallo stesso.

13. Il Principio definisce una ristrutturazione come un programma pianificato e controllato dalla direzione aziendale, e che modifica significativamente:

(a) il campo d'azione di un'attività intrapresa da un'azienda; o

(b) il modo in cui l'attività è gestita.

14. Un accantonamento per i costi di ristrutturazione è rilevato solo se le condizioni generali previste per la rilevazione per gli accantonamenti sono soddisfatte. In questo contesto, un'obbligazione implicita di ristrutturazione sorge solo se un'impresa:

(a) ha un dettagliato programma formale per la ristrutturazione che identifica almeno:

(i) l'attività o la parte di attività interessata;

(ii) le principali unità operative coinvolte;

(iii) la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti che beneficeranno di indennità per la cessazione anticipata del loro rapporto di lavoro;

N. 37

(iv) le spese che verranno sostenute;

(v) quando il programma verrà attuato; e

(b) ha prodotto nei terzi interessati la valida aspettativa che l'impresa realizzerà la ristrutturazione, perché la ha avviata, oppure perché ne ha già comunicato gli aspetti principali ai terzi interessati.

15. Una decisione della direzione aziendale o del consiglio di amministrazione di ristrutturare non dà luogo a un'obbligazione implicita alla data di riferimento del bilancio a meno che l'impresa, prima di tale data, abbia:

(a) già avviato il programma di ristrutturazione; o

(b) comunicato il programma di ristrutturazione ai terzi interessati in maniera sufficientemente specifica così da far sorgere in essi la valida aspettativa che l'impresa procederà alla ristrutturazione.

16. Laddove la ristrutturazione coinvolge la vendita di un'attività, non origina da questa nessuna obbligazione sino a quando l'impresa non è impegnata formalmente nella vendita, per esempio quando esiste un accordo vincolante.

17. Un accantonamento per ristrutturazione deve includere solamente le spese dirette derivanti dalla ristrutturazione, ovvero quelle che sono contemporaneamente:

(a) necessariamente comprese nel programma di ristrutturazione; e

(b) non associate con le attività in corso dell'impresa. Perciò, un accantonamento per ristrutturazioni non include costi quali: spese ordinarie di riqualificazione o ricollocamento del personale, spese di marketing o investimenti in nuovi sistemi e reti di distribuzione.

Passività potenziali

18. Il Principio sostituisce le parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio ([1]), che trattano le sopravvenienze. Il Principio definisce una passività potenziale come:

(a) un'obbligazione possibile, che scaturisce da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o meno di uno o più fatti futuri e che non sono totalmente sotto il controllo dell'impresa; o

(b) un'obbligazione attuale che scaturisce da eventi passati, ma non è rilevata perché:

(i) non è probabile che per estinguere l'obbligazione sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; o

(ii) l'ammontare dell'obbligazione non può essere determinato con sufficiente attendibilità.

19. Un'impresa non deve rilevare a livello contabile alcuna passività potenziale. Deve, tuttavia, fornire informazioni in merito a esse, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota.

Attività potenziali

20. Il Principio definisce un'attività potenziale come una possibile attività che deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più eventi futuri incerti non pienamente sotto il controllo dell'impresa. Un esempio è rappresentato da un ricorso che un'impresa sta intentando per vie legali e il cui esito è incerto.

21. L'impresa non deve rilevare un'attività potenziale. Deve fornire informazione della esistenza di un'attività potenziale allorquando sia probabile che ne risulteranno benefici economici.

22. Se la realizzazione di un ricavo è virtualmente certa, allora la relativa attività non è un'attività potenziale e la sua contabilizzazione è appropriata.

([1]) Lo IAS 10: Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, è stato sostituito dallo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, entrato in vigore a partire dal 1º gennaio 2000.

N. 37

Data di entrata in vigore

23. Il Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-9
Definizioni	10-13
Accantonamenti e altre passività	11
Relazione tra accantonamenti e passività potenziali	12-13
Rilevazione	14-35
Accantonamenti	14-26
Obbligazioni attuali	15-16
Eventi passati	17-22
Probabili impieghi di risorse atte a produrre benefici economici	23-24
Stima attendibile dell'obbligazione	25-26
Passività potenziali	27-30
Attività potenziali	31-35
Valutazione	36-52
Migliore stima	36-41
Rischi e incertezze	42-44
Valore attuale	45-47
Eventi futuri	48-50
Dismissioni attese di attività	51-52
Indennizzi	53-58
Rettifiche di accantonamenti	59-60
Utilizzo di accantonamenti	61-62
Applicazione delle disposizioni di rilevazione e valutazione	63-83
Perdite operative future	63-65
Contratti onerosi	66-69
Ristrutturazioni	70-83
Informazioni integrative	84-92
Disposizioni transitorie	93-94
Data di entrata in vigore	95-96

N. 37

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è di assicurare che siano applicati agli accantonamenti e alle passività e attività potenziali appropriati criteri di rilevazione e di valutazione e che sia fornita nelle note al bilancio una informativa tale da poter mettere gli utilizzatori nelle condizioni di comprendere natura, data di sopravvenienza e importo degli stessi.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato da tutte le imprese nella contabilizzazione di accantonamenti, passività e attività potenziali, fatta eccezione per:***

   (a) ***quelli risultanti dall'iscrizione in bilancio al fair value (valore equo) degli strumenti finanziari;***

   (b) ***quelli risultanti da contratti esecutivi, a eccezione del caso in cui il contratto sia oneroso;***

   (c) ***quelli derivanti nelle imprese assicurative da contratti stipulati con i propri titolari di polizza; e***

   (d) ***quelli già trattati da altro Principio contabile internazionale.***

2. Il presente Principio si applica anche agli strumenti finanziari (incluse le garanzie) per i quali non è prevista l'iscrizione al fair value (valore equo).

3. I contratti esecutivi sono contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura. Il presente Principio non si applica ai contratti esecutivi a meno che questi siano onerosi.

4. Il presente Principio si applica agli accantonamenti, passività e attività potenziali di imprese assicurative a eccezione di quelli derivanti da contratti stipulati con i propri titolari di polizza.

5. Nel caso in cui un altro Principio contabile internazionale disciplini una specifica tipologia di accantonamento, passività o attività potenziale, un'impresa applica quel Principio specifico e non il presente. Per esempio, particolari tipologie di accantonamenti sono considerate, tra gli altri, nei Principi che trattano:

   (a) commesse a lungo termine (vedere IAS 11, Commesse a lungo termine);

   (b) imposte sul reddito (vedere IAS 12, Imposte sul reddito);

   (c) contratti di locazione (vedere IAS 17, Leasing). Tuttavia, considerato che lo IAS 17 non contiene alcuna specifica disposizione che disciplina i contratti di leasing operativi divenuti onerosi, il presente Principio si applica anche a tali casi; e

   (d) benefici per i dipendenti (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti).

6. Alcuni importi contabilizzati come accantonamenti possono essere correlati alla rilevazione di ricavi, per esempio nel caso in cui un'impresa offra garanzie in cambio di un compenso. Il presente Principio non tratta della rilevazione di ricavi. Lo IAS 18, Ricavi, identifica le circostanze in cui un ricavo deve essere rilevato e fornisce una guida pratica per l'applicazione dei criteri di rilevazione. Il presente Principio non modifica le disposizioni previste dallo IAS 18.

7. Il presente Principio definisce gli accantonamenti come passività di scadenza e ammontare incerti. In alcuni Paesi il termine «accantonamento» è utilizzato anche per identificare poste quali svalutazioni, riduzioni durevoli di valore di attività e crediti dubbi: queste sono considerate rettifiche dei valori contabili di elementi dell'attivo e non sono trattate nel presente Principio.

8. Altri Principi contabili internazionali specificano quando le spese debbono essere trattate come attività o come costi. Tali problematiche non vengono considerate nel presente Principio. Pertanto, il presente Principio né vieta né richiede la capitalizzazione dei costi rilevati quando viene effettuato un accantonamento.

9. Il presente Principio si applica agli accantonamenti per ristrutturazioni (incluse le attività destinate a cessare). Se una ristrutturazione soddisfa la definizione di attività destinata a cessare, possono essere richieste informazioni aggiuntive dallo IAS 35, Attività destinate a cessare.

DEFINIZIONI

10. ***I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati specificati:***

L'accantonamento è una passività di scadenza e ammontare incerti.

Una passività è una obbligazione attuale dell'impresa che deriva da fatti passati e il cui adempimento si suppone che si concretizzi nell'impiego di risorse atte a produrre benefici economici.

Il fatto vincolante è un fatto che dà luogo a un'obbligazione legale o implicita che comporta che un'impresa non abbia nessuna realistica alternativa all'adempimento della stessa.

L'obbligazione legale è un'obbligazione che origina da:

(a) ***un contratto (tramite le proprie clausole esplicite o implicite);***

(b) ***la normativa; o***

(c) ***altre disposizioni di legge.***

L'obbligazione implicita è un'obbligazione che deriva da operazioni poste in essere da un'impresa in cui:

(a) ***risulta tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e***

(b) ***come risultato, l'impresa ha fatto sorgere nelle terze parti la valida aspettativa che onorerà i propri impegni.***

La passività potenziale è:

(a) ***una possibile obbligazione che deriva da fatti passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti non totalmente sotto il controllo dell'impresa; o***

(b) ***un'obbligazione attuale che deriva da fatti passati ma che non è rilevata perché:***

(i) ***non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione; o***

(ii) ***l'importo dell'obbligazione non può essere determinato con sufficiente attendibilità.***

Un'attività potenziale è una attività possibile che deriva da fatti passati e la cui esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti non totalmente sotto il controllo dell'impresa.

Il contratto oneroso è un contratto nel quale i costi non discrezionali necessari per adempiere alle obbligazioni assunte sono superiori ai benefici economici che si suppone siano ottenibili dal contratto.

La ristrutturazione è un programma pianificato e controllato dalla direzione aziendale che modifica in maniera significativa sia:

(a) ***il campo d'azione di un'attività intrapresa dall'impresa; o***

(b) ***il modo in cui l'attività è gestita.***

N. 37

Accantonamenti e altre passività

11. Gli accantonamenti possono essere distinti da altre passività quali i debiti commerciali e gli stanziamenti per debiti presunti, perché non vi è certezza in merito alla scadenza o all'importo della spesa futura richiesta per l'adempimento. Al contrario:

(a) i debiti commerciali sono passività da pagare per beni o servizi che sono stati ricevuti o forniti e sono stati fatturati o formalmente concordati con il fornitore; e

(b) gli stanziamenti per debiti presunti sono passività da pagare per beni o servizi che sono stati ricevuti o forniti ma non pagati, fatturati o formalmente concordati con il fornitore, inclusi gli importi dovuti ai dipendenti (per esempio, importi relativi al pagamento di ferie maturate). Sebbene talvolta sia necessario stimare l'importo o la tempistica degli stanziamenti per debiti presunti, il grado della loro incertezza è normalmente assai inferiore a quello degli accantonamenti.

Gli stanziamenti per debiti presunti sono spesso esposti in bilancio come parte di debiti commerciali o diversi; invece, gli accantonamenti sono esposti separatamente.

Relazione tra accantonamenti e passività potenziali

12. In linea generale, tutti gli accantonamenti sono potenziali in quanto incerti nella data del loro accadimento o nell'importo. Tuttavia, nel presente Principio il termine «potenziale» viene utilizzato con riferimento a quelle passività e attività che non sono rilevate poiché la loro esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri incerti e non totalmente sotto il controllo dell'impresa. In più, il termine «passività potenziale» è utilizzato per quelle passività che non soddisfano le condizioni previste per la loro rilevazione in bilancio.

13. Il presente Principio distingue tra:

(a) accantonamenti — rilevati come passività (assunto che sia possibile effettuare una stima attendibile) perché sono obbligazioni effettive e perché è probabile che per il loro adempimento sarà necessario l'impiego di risorse economiche atte a produrre benefici economici; e

(b) passività potenziali — non rilevate come passività perché queste sono:

(i) obbligazioni possibili, in quanto deve ancora essere confermato se l'impresa abbia un'obbligazione attuale che può portare all'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; o

(ii) obbligazioni effettive che tuttavia non soddisfano le condizioni previste nel presente Principio (perché o non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, oppure non può essere effettuata una stima sufficientemente attendibile dell'ammontare dell'obbligazione).

RILEVAZIONE

Accantonamenti

14. ***Un accantonamento deve essere rilevato quando:***

(a) ***l'impresa ha un'obbligazione attuale (legale o implicita) quale risultato di un evento passato*** [2]***;***

(b) ***è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e***

(c) ***può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.***

Se queste condizioni non vengono soddisfatte, non deve essere rilevato alcun accantonamento.

[2] Si veda anche l'Interpretazione SIC-6: Costi per la modifica del software esistente.

Obbligazioni attuali

15. ***In rare circostanze può non essere chiaro se vi sia un'obbligazione attuale. In tali situazioni, si ritiene che un evento passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto delle conoscenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che esista un'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio.***

16. In quasi tutte le circostanze risulterà chiaro se un evento passato abbia dato luogo a un'obbligazione attuale. In rare circostanze, per esempio in una causa legale, può essere contestato o che alcuni fatti si siano realmente verificati o che i medesimi fatti abbiano comportato un'obbligazione attuale. In tal caso, l'impresa deve determinare se, tenendo conto di tutte le evidenze disponibili, inclusa, per esempio, l'opinione degli esperti, esiste alla data di riferimento del bilancio un'obbligazione attuale. L'evidenza presa in considerazione include qualsiasi evidenza aggiuntiva fornita da fatti verificatisi dopo la data di riferimento del bilancio. Sulla base di tale evidenza:

(a) nei casi in cui è più verosimile che esista un'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio piuttosto che il contrario, l'impresa (se vengono soddisfatte le condizioni per la rilevazione) rileva un accantonamento; e

(b) nei casi in cui è più verosimile piuttosto che il contrario che non esista nessuna obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio, l'impresa fornisce informativa di una passività potenziale, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota (vedere paragrafo 86).

Eventi passati

17. Un evento passato che comporta un'obbligazione attuale è denominato con il termine vincolante. Perché un fatto sia vincolante, è necessario che l'impresa non abbia alcuna realistica alternativa oltre all'adempiere l'obbligazione derivante dall'evento. Questo è il caso che si può verificare solo:

(a) nei casi in cui l'adempimento dell'obbligazione può essere reso esecutivo da una norma di legge; oppure

(b) nel caso di un'obbligazione implicita, se l'evento (che può essere anche un'azione dell'impresa) genera valide aspettative tra i terzi contraenti che l'impresa estinguerà l'obbligazione.

18. Il bilancio rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa alla fine del proprio periodo amministrativo e non la sua possibile situazione futura. Perciò, non viene rilevato alcun accantonamento per i costi che dovranno essere sostenuti per continuare la propria attività in futuro. Le sole passività rilevate nel bilancio dell'impresa sono quelle che esistono alla data di riferimento del bilancio.

19. Solamente le obbligazioni originate da eventi passati ed esistenti indipendentemente dalle azioni future dell'impresa (cioè la gestione futura della propria attività) devono essere rilevate come accantonamenti. Esempi di tali obbligazioni sono i costi delle sanzioni amministrative o di risanamento per danni ambientali causati illecitamente, entrambi i quali richiederanno l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici nell'estinzione senza tenere conto delle azioni future dell'impresa. Analogamente, l'impresa rileva un accantonamento per i costi di smantellamento di una installazione petrolifera o di una centrale nucleare nella misura in cui l'impresa è obbligata a ovviare al danno causato. Al contrario, a causa di pressioni commerciali o disposizioni normative, l'impresa può avere intenzione o bisogno di sostenere delle spese per poter operare nel futuro in un particolare modo (per esempio, installando filtri per i fumi in un particolare tipo di fabbrica). Poiché l'impresa può evitare le spese future attraverso il proprio comportamento futuro, per esempio cambiando il proprio processo operativo, non ha alcuna obbligazione attuale per tali spese future e nessun accantonamento deve essere rilevato.

20. Un'obbligazione implica sempre l'esistenza di un terzo contraente cui è dovuta l'obbligazione. Non è necessario, tuttavia, conoscere l'identità della parte cui l'obbligazione è dovuta — peraltro l'obbligazione potrebbe essere nei confronti del pubblico in generale. Poiché un'obbligazione comporta sempre un impegno verso un terzo contraente, ne consegue che una decisione della direzione aziendale o del consiglio di amministrazione non dà luogo a un'obbligazione implicita alla data di riferimento del bilancio, a meno che la decisione sia stata comunicata prima della data di riferimento del bilancio alle persone interessate in una maniera sufficientemente specifica da far sorgere in loro la valida aspettativa che l'impresa non verrà meno alle proprie responsabilità.

N. 37

21. Un fatto che non dà immediatamente luogo a un'obbligazione può farlo a una data successiva, a causa di cambiamenti nella normativa o perché un'azione dell'impresa (per esempio, una informativa ufficiale sufficientemente specifica) dà luogo a un'obbligazione implicita. Per esempio, se si causa un danno ambientale, potrebbe non essere prevista alcuna obbligazione per rimediarne le conseguenze. Tuttavia, il provocare tale danno diverrà un fatto vincolante nel caso in cui una nuova norma preveda che il danno esistente debba essere ovviato o se l'impresa accetta pubblicamente la responsabilità di fare ciò in maniera tale da creare un'obbligazione implicita.

22. Se i particolari di una nuova norma proposta devono ancora essere definiti, si ha un'obbligazione solamente se si sia virtualmente certi che la norma verrà emanata così come predisposta nella proposta. Per l'applicazione del presente Principio, tale obbligazione verrà trattata come un'obbligazione legale. Le difformità presenti nelle modalità di emanazione di una norma rendono impossibile specificare un singolo fatto che renderebbe l'emanazione delle norme virtualmente certa. In molti casi sarà impossibile essere virtualmente certi dell'emanazione di una norma sino a quando questa non viene emanata.

Probabili impieghi di risorse atte a produrre benefici economici

23. Perché una passività venga rilevata in bilancio vi deve essere non solo un'obbligazione attuale ma anche la probabilità che l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici estingua tale obbligazione. Per l'applicazione del presente Principio ([3]), l'impiego di risorse o un altro fatto è considerato come probabile se è più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario, cioè la probabilità che il fatto si verificherà è maggiore della probabilità che non si verificherà. Nel caso in cui non è probabile che esista un'obbligazione attuale, un'impresa dà informativa di una passività potenziale, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota (vedere paragrafo 86).

24. Se esiste un certo numero di obbligazioni simili (per esempio, garanzie su prodotti o contratti simili), la probabilità che sarà necessaria una fuoriuscita di risorse nell'adempimento dell'obbligazione è determinata dal considerare la classe di obbligazioni come un insieme. Sebbene la probabilità di impiego di risorse per ciascun singolo elemento può essere piccola, può tuttavia ben essere probabile che alcuni impieghi si renderanno necessari nell'estinzione della classe di obbligazioni nel suo insieme. Se ci si trova in questa situazione, va rilevato un accantonamento (sempre che le altre condizioni per la rilevazione siano soddisfatte).

Stima attendibile dell'obbligazione

25. L'uso di stime è una parte essenziale nella redazione del bilancio e non ne intacca l'attendibilità. Ciò è particolarmente vero nel caso degli accantonamenti, che, per loro natura, sono più incerti di gran parte delle altre poste di bilancio. A eccezione di casi estremamente rari, un'impresa sarà in grado di definire un intervallo di possibili risultati e perciò di effettuare una stima dell'obbligazione che risulti sufficientemente attendibile per stimare un accantonamento.

26. In circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata una stima attendibile, si è in presenza di una passività che non può essere attendibilmente determinata. Tale passività è descritta come una passività potenziale (vedere paragrafo 86).

Passività potenziali

27. ***Un'impresa non deve contabilizzare alcuna passività potenziale.***

28. Si deve fornire informativa di una passività potenziale, così come previsto dal paragrafo 86, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota.

29. Laddove l'impresa sia responsabile in solido per un'obbligazione, la parte dell'obbligazione che si ritiene dovuta da terzi viene trattata come una passività potenziale. L'impresa rileva un accantonamento per quella parte di obbligazione per la quale l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici sia probabile, a eccezione di quelle circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata alcuna stima attendibile.

30. Le passività potenziali possono svilupparsi in situazioni non inizialmente previste. Di conseguenza, esse sono riesaminate periodicamente per determinare se l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici sia divenuta probabile. Se è divenuto probabile che sarà necessario impiegare risorse per una posta precedentemente trattata come passività potenziale, deve essere rilevato un accantonamento nel bilancio del periodo nel quale si verifica tale cambiamento di probabilità (a eccezione di quelle circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata alcuna stima attendibile).

([3]) L'Interpretazione del termine «probabile» nel presente Principio come «più verosimile piuttosto che il contrario» non necessariamente deve essere applicata in altri Principi contabili internazionali.

Attività potenziali

31. ***L'impresa non deve rilevare alcuna attività potenziale.***

32. Le attività potenziali solitamente sorgono in seguito al verificarsi di fatti non pianificati o non previsti che rendono possibile per l'impresa un beneficio economico. Un esempio può essere un ricorso che un'impresa sta intentando attraverso procedure legali e il cui risultato è incerto.

33. Le attività potenziali non sono rilevate in bilancio perché ciò comporterebbe la rilevazione di un ricavo che potrebbe non realizzarsi mai. Tuttavia, se la realizzazione di un ricavo è virtualmente certa, allora l'attività connessa non è un'attività potenziale e la sua rilevazione è appropriata.

34. Si fornisce informativa di un'attività potenziale, come richiesto dal paragrafo 89, quando è probabile che vi sarà un beneficio economico.

35. Le attività potenziali devono essere riesaminate periodicamente per assicurarsi che gli sviluppi siano appropriatamente riflessi nel bilancio. Se è divenuto virtualmente certo che vi saranno benefici economici, l'attività e il connesso ricavo devono essere rilevati nel bilancio dell'esercizio nel quale tale cambiamento si verifica. Se un beneficio economico è divenuto probabile, un'impresa dà informativa circa l'attività potenziale (vedere paragrafo 89).

VALUTAZIONE

Migliore stima

36. ***L'importo rilevato come accantonamento deve rappresentare la migliore stima della spesa richiesta per adempiere all'obbligazione esistente alla data di riferimento del bilancio.***

37. La migliore stima della spesa richiesta per adempiere all'obbligazione attuale è l'ammontare che un'impresa ragionevolmente sosterrebbe per estinguere l'obbligazione alla data di riferimento del bilancio o per trasferirla a terzi a quella data. È spesso impossibile o eccessivamente costoso estinguere o trasferire a terzi un'obbligazione alla data di riferimento del bilancio. Tuttavia, la stima dell'onere che un'impresa razionalmente sosterrebbe per adempiere o per trasferire l'obbligazione rappresenta la migliore stima della spesa richiesta per l'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio.

38. Le stime dei risultati e degli effetti finanziari sono basate sul giudizio maturato dalla direzione aziendale, integrato da esperienze di operazioni simili e, in alcuni casi, da relazioni di periti indipendenti. Le evidenze considerate includono ogni evidenza aggiuntiva fornita da fatti verificatisi dopo la data di riferimento del bilancio.

39. Le incertezze connesse all'ammontare da rilevare come accantonamento sono trattate in vari modi a seconda delle diverse circostanze. Laddove l'accantonamento oggetto di stima coinvolge un vasto numero di elementi, l'obbligazione è stimata attraverso la ponderazione delle probabilità associate a tutti i possibili risultati. La denominazione di questo metodo statistico di stima è «valore atteso». L'accantonamento sarà, perciò, differente a seconda del fatto che la probabilità di una perdita per un dato ammontare sia, per esempio, 60 % o 90 %. Nel caso in cui vi sia una serie continua di possibili risultati, e ciascun punto in questa serie abbia le medesime probabilità di verificarsi di un altro, si adotta la stima media.

Esempio

Un'impresa vende beni garantendo ai clienti la copertura dei costi di riparazione di qualsiasi difetto di fabbricazione che si manifesti nei sei mesi successivi all'acquisto. Se venissero rinvenuti piccoli difetti in tutti i prodotti venduti, i costi di riparazione ammonterebbero a una cifra pari a 1 000 000. Se, invece, venissero rinvenuti difetti più ingenti in tutti i prodotti venduti, i costi di riparazione ammonterebbero a 4 000 000. L'esperienza passata dell'impresa e le aspettative future indicano che, per l'anno a venire, il 75 % dei beni venduti non presenterà difetti, il 20 % dei beni venduti presenterà piccoli difetti e il 5 % dei beni venduti presenterà, invece, grandi difetti. In conformità con le disposizioni del paragrafo 24, un'impresa valuta la probabilità di una fuoriuscita per le obbligazioni connesse alle garanzie nel suo insieme.

Il valore atteso dei costi di riparazione è:

(75 % di zero) + (20 % di 1 000 000) + (5 % di 4 000 000) = 400 000

N. 37

40. Se si sta valutando una singola obbligazione, il risultato individuale più probabile può essere la migliore stima della passività. Tuttavia, persino in questo caso, l'impresa deve considerare altri possibili risultati. Laddove altri possibili risultati sono per la maggior parte superiori o inferiori al risultato più probabile, la migliore stima sarà l'importo superiore o inferiore. Per esempio, se un'impresa deve correggere un grave errore commesso nella costruzione di un importante impianto per un committente, la specifica stima più probabile può essere di accantonare un costo di 1 000 quale costo del primo tentativo di riparazione, ma deve essere effettuato un accantonamento per un ammontare superiore se vi è una rilevante probabilità che saranno necessari ulteriori interventi.

41. L'accantonamento è determinato al lordo delle imposte, poiché gli effetti fiscali dell'accantonamento, e i cambiamenti di questo, sono disciplinati dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

Rischi e incertezze

42. ***I rischi e le incertezze che inevitabilmente circondano molti fatti e circostanze devono essere tenuti in considerazione nella determinazione della migliore stima dell'accantonamento.***

43. Il rischio descrive la variabilità del risultato. Una modificazione del rischio può aumentare l'ammontare in cui una passività è stimata. È necessaria cautela nel giungere a una stima in condizioni di incertezza, così che i ricavi o le attività non vengano sopravvalutate e i costi e le passività non vengano sottostimati. Tuttavia, l'incertezza non giustifica l'iscrizione di accantonamenti eccessivi o l'intenzionale sovrastima delle passività. Per esempio, se la proiezione dei costi di un risultato particolarmente negativo è stimata secondo il criterio della prudenza, quel risultato non è, quindi, deliberatamente trattato come più probabile di quanto realisticamente sia la situazione. È necessaria attenzione per evitare di effettuare doppie rettifiche dovute a rischio e incertezza con conseguenti sovrastime di un accantonamento.

44. L'informativa concernente le incertezze che circondano l'ammontare del costo è fornita dal paragrafo 85 (b).

Valore attuale

45. ***Laddove l'effetto del valore attuale del denaro è un aspetto rilevante, l'importo di un accantonamento è rappresentato dal valore attuale delle spese che si suppone saranno necessarie per estinguere l'obbligazione.***

46. A causa del valore attuale del denaro, gli accantonamenti per pagamenti che sorgono subito dopo la data di riferimento del bilancio sono più onerosi di quelli in cui pagamenti dello stesso ammontare sorgono dopo. Gli accantonamenti vengono perciò attualizzati, nel caso in cui l'effetto sia rilevante.

47. ***Il tasso (o i tassi) di attualizzazione deve essere determinato al lordo delle imposte e deve essere tale da riflettere le valutazioni correnti di mercato del valore attuale del denaro e i rischi specifici connessi alla passività. Il tasso (i tassi) di attualizzazione non deve (devono) riflettere i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono già state rettificate.***

Eventi futuri

48. ***I fatti futuri che possono condizionare l'ammontare richiesto per estinguere un'obbligazione devono essere riflessi nell'importo di un accantonamento se vi è una sufficiente evidenza oggettiva che questi si verificheranno.***

49. I fatti futuri attesi possono essere particolarmente importanti nella determinazione degli accantonamenti. Per esempio, un'impresa può ritenere che il costo per bonificare un insediamento al termine della sua vita economica sarà ridotto da futuri cambiamenti tecnologici. L'importo rilevato riflette la ragionevole previsione di osservatori tecnicamente qualificati e obiettivi che tengano conto di tutte le conoscenze che saranno a disposizione della tecnologia al momento della bonifica. Perciò è appropriato considerare, per esempio, riduzioni di costi per l'accresciuta esperienza nell'applicazione della tecnologia esistente o del costo atteso nell'applicazione della tecnologia esistente a un numero di operazioni di bonifica più ampio o più complesso di quanto precedentemente iscritto. Tuttavia, un'impresa non anticipa lo sviluppo di una tecnologia di bonifica completamente nuova a meno che non assistita da evidenze sufficientemente obiettive.

50. L'effetto di una nuova possibile normativa deve essere preso in considerazione nella determinazione di un'obbligazione esistente quando vi è evidenza sufficientemente obiettiva che è virtualmente certo che la normativa sarà emanata. La varietà delle circostanze che sorgono nella pratica rende impossibile specificare un singolo fatto che fornirà evidenze sufficienti e obiettive in ogni fattispecie concreta. È necessario che vi sia evidenza sia su cosa la normativa richiederà, sia sul fatto che siano virtualmente certe l'emanazione e l'attuazione nei tempi dovuti. In molte circostanze non esisterà un'evidenza sufficientemente oggettiva finché la nuova normativa è emanata.

Dismissioni attese di attività

51. ***I proventi derivanti da una dismissione attesa di attività non devono essere considerati nella determinazione di un accantonamento.***

52. I proventi derivanti da una dismissione attesa di attività non sono presi in considerazione nella determinazione di un accantonamento, anche se la dismissione attesa è strettamente collegata al fatto che dà luogo all'accantonamento. L'impresa, invece, rileva proventi su cessioni attese di attività al tempo specificato dal Principio contabile internazionale che disciplina le attività considerate.

INDENNIZZI

53. ***Laddove si suppone che una parte o tutte le spese richieste per estinguere un'obbligazione debbano essere indennizzate da terzi, l'indennizzo deve essere rilevato se, e solo se, sia virtualmente certo che lo stesso sarà ricevuto se l'impresa adempie all'obbligazione. L'indennizzo deve essere trattato come un'attività separata. L'ammontare rilevato per l'indennizzo non deve eccedere l'ammontare dell'accantonamento.***

54. ***Nel conto economico, il costo relativo a un accantonamento può essere esposto al netto dell'ammontare rilevato per l'indennizzo.***

55. Alcune volte, un'impresa può trovarsi nella situazione di poter girare a terzi l'onere di parte o di tutte le spese necessarie a estinguere una obbligazione (per esempio, attraverso contratti di assicurazione, clausole di manleva o garanzie dei fornitori). I terzi potrebbero indennizzare gli ammontari sostenuti dall'impresa o pagare direttamente gli importi dovuti.

56. In molte circostanze l'impresa rimarrà responsabile in solido per l'intero importo in questione così che essa sarebbe tenuta a estinguere l'intero importo se i terzi non fossero, per qualsiasi ragione, in grado di farlo. In tal caso, viene rilevato un accantonamento per l'intero importo della passività, e viene rilevata un'attività separata per l'indennizzo atteso se è virtualmente certo che, se l'impresa estingue la passività, l'indennizzo sarà ricevuto.

57. In alcune circostanze, l'impresa non risulterà responsabile per i costi in oggetto nel caso in cui i terzi non siano in grado di onorare la loro obbligazione. In tal caso, l'impresa non iscrive nessuna passività per fronteggiare tali costi e questi non vengono inclusi nell'accantonamento.

58. Come notato nel paragrafo 29, un'obbligazione per la quale un'impresa è responsabile in solido è una passività potenziale nella misura in cui si suppone che l'obbligazione sarà estinta da terzi.

RETTIFICHE DI ACCANTONAMENTI

59. ***I fondi accantonati devono essere riesaminati a ogni data di riferimento del bilancio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se non è più probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, l'accantonamento deve essere stornato.***

60. Se l'accantonamento è attualizzato, l'ammontare iscritto in bilancio dello stesso aumenta in ciascun esercizio per riflettere il passare del tempo. Tale incremento è rilevato come un interesse passivo.

UTILIZZO DI ACCANTONAMENTI

61. ***Un accantonamento deve essere usato solo per quelle spese per le quali esso fu originariamente iscritto.***

N. 37

62. Solamente le spese che si riferiscono all'accantonamento originario sono fronteggiate da tale accantonamento. Imputare costi a un accantonamento originariamente rilevato per altro scopo significherebbe mascherare l'impatto economico di due diversi eventi.

APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DI RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Perdite operative future

63. ***Non devono essere rilevati accantonamenti per perdite operative future.***

64. Le perdite operative future non soddisfano la definizione di passività contenuta nel paragrafo 10 e le generali condizioni di rilevazione previste per gli accantonamenti al paragrafo 14.

65. L'attesa di perdite future operative è un'indicazione che alcuni beni operativi possono aver subito una perdita durevole di valore. L'impresa deve verificare che queste attività non abbiano subito una perdita durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

Contratti onerosi

66. ***Se l'impresa ha un contratto oneroso, l'obbligazione attuale presente nel contratto deve essere rilevata e determinata come un accantonamento.***

67. Molti contratti (per esempio, alcuni ordini di acquisto abitudinari) possono essere cancellati senza dover corrispondere compensi a terzi, e perciò non sussiste alcuna obbligazione. Altri contratti stabiliscono sia diritti sia obblighi per ciascuna delle parti contraenti. Quando le circostanze prevedono che il contratto sia oneroso, questo rientra nell'ambito di applicazione del presente Principio ed esiste una passività che viene rilevata. I contratti esecutivi che non sono onerosi esulano dall'ambito di applicazione del Principio.

68. Il presente Principio definisce oneroso un contratto in cui i costi non discrezionali necessari per l'adempimento delle obbligazioni assunte superino i benefici economici che si suppone si otterranno dallo stesso contratto. I costi non discrezionali previsti da un contratto riflettono il costo netto minimo di risoluzione del contratto, cioè il minore tra il costo necessario all'adempimento e qualsiasi risarcimento o sanzione derivante dall'inadempienza.

69. Prima che sia stabilito qualsiasi specifico accantonamento per un contratto oneroso, l'impresa rileva qualsiasi perdita durevole di valore che le attività coinvolte nel contratto hanno subito (vedere IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività).

Ristrutturazioni

70. I seguenti sono esempi che possono rientrare nella definizione di ristrutturazione:

(a) vendita o chiusura di una linea di prodotto;

(b) chiusura di stabilimenti aziendali in un Paese o area geografica oppure trasferimento di attività aziendali da un Paese o area geografica a un altro;

(c) cambiamento nelle strutture dirigenziali, per esempio l'eliminazione di una struttura dirigenziale intermedia; e

(d) significative riorganizzazioni che hanno un effetto rilevante sulla natura e sugli indirizzi strategici delle attività dell'impresa.

71. Un accantonamento per costi di ristrutturazione è iscritto in bilancio solo quando sono soddisfatte le condizioni generali per la rilevazione degli accantonamenti previste dal paragrafo 14. I paragrafi 72-83 dispongono come applicare le condizioni generali di rilevazione alle ristrutturazioni.

N. 37

72. ***Un'obbligazione implicita di ristrutturazione sorge solo quando l'impresa:***

(a) ***ha un dettagliato programma formale per la ristrutturazione che identifichi almeno:***

(i) ***l'attività o la parte di attività interessata;***

(ii) ***le principali unità operative coinvolte;***

(iii) ***la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo di dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del loro rapporto;***

(iv) ***le spese che verranno sostenute; e***

(v) ***quando il programma verrà attuato; e***

(b) ***ha fatto sorgere nei terzi interessati la valida aspettativa che l'impresa realizzerà la ristrutturazione perché ne ha iniziato la realizzazione o perché ne ha già comunicato gli aspetti principali ai terzi interessati.***

73. L'evidenza che l'impresa ha iniziato ad attuare un programma di ristrutturazione potrebbe essere fornita, per esempio, dalla rimozione di un impianto, dalla vendita di attività o da una comunicazione al pubblico dei principali aspetti del programma. Una pubblica comunicazione di un piano dettagliato di ristrutturazione rappresenta un'obbligazione implicita a ristrutturare solo se è predisposta in modo, e con sufficienti dettagli (cioè, esponendo i principali aspetti del programma) tali da dare ai terzi, quali clienti, fornitori e dipendenti (o le loro rappresentanze), valide aspettative che l'impresa procederà alla ristrutturazione.

74. Perché un piano possa dar luogo a una obbligazione implicita nel caso di comunicazione ai terzi interessati, la sua attuazione deve essere programmata per iniziare quanto prima possibile e per terminare in un lasso di tempo tale da rendere improbabili cambiamenti significativi del piano. Se si suppone che vi sarà un lungo tempo di attesa prima che la ristrutturazione abbia inizio o che la ristrutturazione durerà un arco di tempo irragionevolmente lungo, non è verosimile che il programma darà luogo a una valida aspettativa nei terzi che l'impresa è al momento impegnata nella ristrutturazione, perché il lungo periodo rende possibile che l'impresa modifichi i propri programmi.

75. La decisione di avviare una ristrutturazione presa dalla direzione aziendale o dal consiglio di amministrazione prima della data di riferimento del bilancio non dà luogo alla data di riferimento del bilancio stessa a un'obbligazione implicita, a meno che l'impresa, prima di quella data:

(a) abbia iniziato ad attuare il programma di ristrutturazione; o

(b) abbia comunicato i principali aspetti del programma di ristrutturazione ai terzi interessati in una maniera sufficientemente specifica da far nascere in loro la valida aspettativa che l'impresa procederà alla ristrutturazione.

In alcune circostanze, l'impresa inizia ad attuare un programma di ristrutturazione o comunica gli aspetti principali alle persone coinvolte, solamente dopo la data di riferimento del bilancio. Lo IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, può richiedere informazioni integrative, se la ristrutturazione è di importanza tale che una mancata informazione condizionerebbe la capacità degli utilizzatori del bilancio di effettuare valutazioni e di prendere decisioni appropriate.

76. Sebbene un'obbligazione implicita non sia creata solamente dalla decisione della direzione aziendale, un'obbligazione può risultare da altri fatti precedenti insieme a tale decisione. Per esempio, negoziazioni con i sindacati per definire una indennità per esodo anticipato, o con gli acquirenti per la vendita di un'attività, possono essere state concluse e condizionate solo all'approvazione del consiglio. Una volta che l'approvazione è stata ottenuta e comunicata alle altre parti, l'impresa ha, se le condizioni del paragrafo 72 sono soddisfatte, un'obbligazione implicita di ristrutturazione.

77. In alcuni Paesi, l'autorità finale è conferita a un consiglio la cui appartenenza include rappresentanze di interessi diversi da quelli della direzione (per esempio, dipendenti) oppure può essere necessaria la notifica a tali rappresentanze prima che la decisione del consiglio sia presa. Poiché una decisione data da un consiglio in una situazione simile implica la comunicazione a queste rappresentanze, ciò può costituire un'obbligazione implicita a ristrutturare.

N. 37

78. ***Non sorge alcuna obbligazione per la vendita di un'attività sino a che l'impresa si è impegnata nella vendita, per esempio esiste un contratto vincolante di vendita.***

79. Anche nel caso in cui l'impresa abbia preso la decisione di cedere un'attività e abbia comunicato pubblicamente tale decisione, non può essere considerata impegnata nella vendita sino a che sia stato identificato un acquirente e vi sia un accordo vincolante di vendita. Sino a che non esiste un accordo vincolante di vendita, l'impresa sarà sempre in grado di cambiare opinione e, infatti, dovrà adottare un'altra strategia se, in termini accettabili, non può essere trovato un acquirente. Se la vendita di un'attività fa parte di un piano di ristrutturazione, deve essere verificato se i beni dell'attività hanno subito una perdita durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Quando una vendita è solamente parte di una ristrutturazione, può sorgere un'obbligazione implicita per le altre parti coinvolte nella ristrutturazione prima che venga siglato un accordo vincolante di vendita.

80. ***Un accantonamento per ristrutturazioni deve includere solamente i costi diretti derivanti dalla ristrutturazione, che sono quelli sia:***

(a) ***necessariamente implicati dalla ristrutturazione; e***

(b) ***non associati con le attività in corso dell'impresa.***

81. Un accantonamento per ristrutturazioni non include costi quali:

(a) spese di riqualificazione e ricollocamento del personale in servizio;

(b) marketing; o

(c) investimenti in nuovi sistemi o reti di distribuzione.

Tali costi si riferiscono alla condotta futura dell'attività e non sono passività della ristrutturazione alla data di riferimento del bilancio. Tali spese sono rilevate con gli stessi criteri come se fossero indipendenti dalla ristrutturazione.

82. Le perdite operative future identificabili sino alla data di una ristrutturazione non sono incluse in un accantonamento, a meno che esse siano correlate a un contratto oneroso come definito nel paragrafo 10.

83. Come richiesto dal paragrafo 51, i proventi derivanti da una prevista dismissione di beni non sono considerati nella determinazione di un accantonamento per i costi di ristrutturazione, anche se la vendita di beni è prevista come parte della ristrutturazione.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

84. ***Per ciascuna classe di accantonamenti, l'impresa deve evidenziare:***

(a) ***il valore contabile di inizio e fine esercizio;***

(b) ***gli accantonamenti aggiuntivi effettuati nell'esercizio, inclusi gli aumenti agli accantonamenti esistenti;***

(c) ***gli importi utilizzati (cioè costi sostenuti e imputati all'accantonamento) durante l'esercizio;***

(d) ***gli importi non utilizzati e stornati durante l'esercizio; e***

(e) ***gli incrementi durante l'esercizio negli importi attualizzati dovuti al passare del tempo e l'effetto di ogni cambiamento del tasso di attualizzazione.***

Non è richiesta informativa comparativa.

85. ***L'impresa deve indicare per ciascuna classe di accantonamenti:***

(a) ***una breve descrizione della natura dell'obbligazione e la tempistica prevista per l'impiego delle proprie risorse;***

(b) ***un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla tempistica di tali impieghi. Laddove risulti necessario fornire adeguate informazioni, l'impresa deve evidenziare le principali ipotesi formulate su fatti futuri, come specificato nel paragrafo 48; e***

(c) ***l'ammontare di qualsiasi indennizzo previsto, specificando l'ammontare di ciascuna attività rilevata per l'indennizzo atteso.***

86. ***A meno che la probabilità di impiegare qualsiasi risorsa per estinguere l'obbligazione sia remota, l'impresa deve evidenziare per ciascuna classe di passività potenziale alla data di riferimento del bilancio una breve descrizione della natura della passività potenziale laddove possibile:***

(a) ***una stima dei suoi effetti finanziari, determinati secondo le disposizioni dei paragrafi 36-52;***

(b) ***una indicazione delle incertezze relative all'ammontare o al momento di sopravvenienza di ciascun impiego; e***

(c) ***la probabilità di ciascun indennizzo.***

87. Nel determinare quali accantonamenti o passività potenziali possano essere aggregati in una classe, è necessario considerare se la natura dei singoli elementi sia sufficientemente simile per raggrupparle in un singolo prospetto in osservanza delle disposizioni dei paragrafi 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b). Quindi, può essere appropriato trattare come una singola classe di accantonamenti gli importi relativi a garanzie di prodotti differenti, ma non sarebbe appropriato trattare come una singola classe gli importi relativi a normali garanzie e gli importi soggetti a procedimenti legali.

88. Se un accantonamento e una passività potenziale derivano dallo stesso insieme di circostanze, l'impresa fornisce l'informativa richiesta dai paragrafi 84-86 in maniera tale da mostrare il collegamento tra l'accantonamento e la passività potenziale.

89. ***Se si ritiene probabile che vi sarà un incremento delle attività, l'impresa deve presentare una breve descrizione della natura delle attività potenziali alla data di riferimento del bilancio, e, se possibile, una stima del loro effetto finanziario, determinato utilizzando i criteri previsti per gli accantonamenti nei paragrafi 36-52.***

90. È importante che le informazioni sulle attività potenziali non forniscano indicazioni fuorvianti sulla probabilità di realizzare il reddito che ne deriverà.

91. ***Se qualcuna delle informazioni richieste dai paragrafi 86-89 non è fornita perché non è possibile, tale circostanza deve essere esplicitamente menzionata.***

92. ***In casi estremamente rari, l'indicazione di alcune o di tutte le informazioni richieste dai paragrafi 84-89 potrebbe pregiudicare seriamente la posizione della società in una controversia con terzi sulla materia alla base dell'accantonamento, della passività potenziale o della attività potenziale. In tali circostanze, l'impresa non ha l'obbligo di fornire l'informazione, ma deve indicare la natura generale della vertenza, insieme con il fatto che, e il motivo per cui, l'informazione non è stata indicata.***

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

93. ***Gli effetti derivanti dall'utilizzo del presente Principio alla sua data di applicazione (o data precedente) devono essere esposti in bilancio come rettifica degli utili portati a nuovo del bilancio d'apertura dell'esercizio in cui il principio è applicato per la prima volta. Le imprese sono incoraggiate, ma non obbligate, a rettificare gli utili portati a nuovo del bilancio d'apertura dei precedenti esercizi e a riformulare l'informazione comparativa. Se l'informazione comparativa non è riformulata, tale fatto deve essere indicato.***

94. Il presente Principio richiede un trattamento differente rispetto allo IAS 8, Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Lo IAS 8 richiede che l'informazione comparativa sia riformulata (trattamento di riferimento) o che venga fornita un'informazione aggiuntiva comparativa pro forma secondo il nuovo criterio (trattamento contabile alternativo consentito), a meno che ciò non sia possibile.

N. 38

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

95. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio in esercizi con inizio precedente al 1º luglio 1999, deve evidenziare tale fatto.***

96. Il presente Principio sostituisce le parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio ([4]), che trattano le sopravvenienze.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 38

Attività immateriali

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel luglio 1998 ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva.

Il presente Principio sostituisce:

(a) lo IAS 4, Contabilizzazione degli ammortamenti, con riguardo all'ammortamento (svalutazione) delle attività immateriali; e

(b) lo IAS 9, Costi di ricerca e sviluppo.

Nell'ottobre 1998, lo staff dello IASC ha pubblicato separatamente una Motivazione per le conclusioni riferita allo IAS 38 e allo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998). Le copie del documento sono disponibili presso l'Ufficio commerciale dello IASC.

Nel 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha emendato il paragrafo 2 (f) dello IAS 38 per sostituire il riferimento allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con il riferimento allo IAS 39. La nota 1 è stata, inoltre, eliminata.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 38:

— SIC-6: Costi per la modifica del software esistente;

— SIC-32: Attività immateriali, Costi connessi a siti web.

INTRODUZIONE

1. Lo IAS 38 statuisce i criteri di contabilizzazione e l'informativa di bilancio relativi alle attività immateriali che non sono specificatamente trattate da altri Principi contabili internazionali. Lo IAS 38 non si applica alle attività finanziarie, ai diritti minerari e ai costi di esplorazione e di sviluppo, per l'estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali simili non rigenerabili e alle attività immateriali delle imprese assicurative derivanti da contratti con i propri titolari di polizza. Lo IAS 38 si applica, fra l'altro, alle spese di pubblicità, formazione del personale, costi d'impianto, attività di ricerca e sviluppo.

2. Un'attività immateriale è un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica utilizzata nell'attività produttiva o nella fornitura di beni o servizi, per essere affittata a terzi, o per fini amministrativi. Un'attività è una risorsa:

   (a) controllata dall'impresa come risultato di fatti passati; e

   (b) grazie alla quale si suppone che benefici economici futuri affluiranno all'impresa.

([4]) Lo IAS 10: Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, è stato sostituito dallo IAS 10, (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, entrato in vigore a partire dal 1º gennaio 2000.

N. 38

3. Lo IAS 38 richiede che l'impresa rilevi un'attività immateriale (al costo) se, e solo se:

   (a) è probabile che i futuri benefici economici che sono attribuibili all'attività affluiranno all'impresa; e

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

   Questa disposizione si applica sia se un'attività immateriale è acquistata sia se è generata internamente. Lo IAS 38 prevede criteri aggiuntivi di rilevazione per le attività immateriali generate internamente.

4. Lo IAS 38 specifica che l'avviamento generato internamente, i marchi, le testate giornalistiche, i diritti di utilizzazione di titoli editoriali, gli elenchi di clienti e tutti i beni nella sostanza simili non devono essere rilevati come attività.

5. Se un bene immateriale non soddisfa né la definizione né le condizioni per la rilevazione di un'attività immateriale, lo IAS 38 richiede che la spesa di questa voce sia rilevata nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Tuttavia, se l'elemento viene acquisito attraverso un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, tale spesa (inclusa nel costo di acquisizione) deve costituire parte del valore attribuito all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data della sua acquisizione.

6. Lo IAS 38 richiede che tutte le spese di ricerca siano rilevate come costo quando sostenute. Esempi di altre spese che non daranno luogo a un'attività immateriale che possono essere iscritte in bilancio sono:

   (a) spese di avviamento di un'attività o di un'azienda (costi di avviamento);

   (b) spese di formazione del personale;

   (c) spese di pubblicità e/o di promozione; e

   (d) spese di ricollocamento o di riorganizzazione di parte o di tutta l'impresa.

   Le spese connesse a queste voci sono rilevate come costo nell'esercizio in cui sono sostenute.

7. Lo IAS 38 richiede che le spese attribuibili all'attività immateriale sostenute dopo il suo acquisto o completamento siano rilevate come un costo quando sostenute a meno che:

   (a) sia probabile che questa spesa renderà l'attività in grado di generare benefici economici futuri superiori al suo livello di rendimento originariamente accertato; e

   (b) la spesa possa essere determinata e attribuita all'attività attendibilmente.

   Se queste condizioni sono soddisfatte, la spesa sostenuta successivamente deve essere aggiunta al costo dell'attività immateriale.

8. Se la spesa sostenuta per un'attività immateriale è stata inizialmente rilevata dall'impresa che redige il bilancio come un costo nei precedenti bilanci annuali o bilanci intermedi, lo IAS 38 vieta all'impresa di rilevare tale spesa come parte del costo di un'attività immateriale a una data successiva.

9. Dopo la rilevazione iniziale, lo IAS 38 richiede che il valore di un'attività immateriale sia determinato seguendo uno dei due seguenti trattamenti contabili:

   (a) trattamento contabile di riferimento: costo al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valori accumulati; o

   (b) trattamento contabile alternativo consentito: valore rivalutato al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valori accumulati. Il valore rivalutato rappresenta il fair value (valore equo) dell'attività. Tuttavia, questo trattamento è permesso se, e solo se, il fair value (valore equo) può essere determinato con riferimento a un mercato attivo dell'attività immateriale. In aggiunta, una volta che l'impresa ha optato per questo trattamento, lo IAS 38 richiede che le rivalutazioni vengano

N. 38

effettuate con sufficiente regolarità, in maniera tale che il valore contabile dell'attività immateriale non risulti significativamente differente dal valore che, invece, sarebbe stato determinato alla data di riferimento di bilancio facendo uso del fair value (valore equo). Lo IAS 38, inoltre, specifica come le attività immateriali debbano essere rivalutate e se un aumento (diminuzione) derivante dalla rivalutazione debba essere rilevato in conto economico o direttamente in patrimonio netto.

10. Lo IAS 38 richiede che un'attività immateriale debba essere ammortizzata in base a un criterio sistematico lungo la migliore stima della sua vita utile. Vi è la presunzione relativa che la vita utile di un'attività immateriale non supererà venti anni dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso. Lo IAS 38 non permette alle imprese di attribuire a un'attività immateriale una vita utile non limitata nel tempo. L'ammortamento deve decorrere dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.

11. In rare circostanze, vi può essere una convincente indicazione che la vita utile di un'attività immateriale possa essere uno specifico periodo temporale superiore ai venti anni. In queste circostanze, lo IAS 38 richiede che le imprese:

(a) ammortizzino l'attività immateriale lungo il corso della migliore stima della sua vita utile;

(b) stimino il valore recuperabile dell'attività immateriale almeno una volta l'anno al fine di identificare se si è verificata una perdita durevole di valore; e

(c) indichino le motivazioni per cui la presunzione che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni viene confutata e il fattore (fattori) che ha svolto un ruolo rilevante nella determinazione della vita utile dell'attività immateriale.

12. Lo IAS 38 richiede che il metodo di ammortamento utilizzato debba riflettere il modo in cui i benefici economici dell'attività sono utilizzati da parte dell'impresa. Se tale modello non può essere determinato attendibilmente, deve essere usato il metodo a quote costanti. La quota di ammortamento deve essere rilevata come un costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale permetta o richieda che questa sia inclusa nel valore contabile di un'altra attività.

13. Lo IAS 38 richiede che il valore residuo di un'attività immateriale debba essere ritenuto pari a zero a meno che:

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

(b) esista un mercato attivo per quel tipo di attività e sia probabile che tale mercato esisterà ancora alla fine della vita utile dell'attività.

14. Per stabilire se un'attività immateriale possa aver subito una perdita durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Egualmente, lo IAS 38 richiede che l'impresa stimi il valore recuperabile di un'attività immateriale non ancora disponibile per l'uso almeno una volta l'anno.

15. Lo IAS 38 entra in vigore a partire dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

16. In sede di prima applicazione, lo IAS 38 include disposizioni transitorie che richiedono un'applicazione retrospettiva:

(a) ogni qualvolta ciò risulti necessario per eliminare una voce che non risulta più rilevabile secondo le disposizioni dello IAS 38; o

(b) se la precedente valutazione di un'attività immateriale confliggeva con i principi previsti dallo IAS 38 (per esempio, se un'attività immateriale non era stata ammortizzata o era stata oggetto di rivalutazione ma senza riferimento a un mercato attivo).

In altre circostanze, l'applicazione prospettica delle disposizioni di rilevazione e ammortamento è o richiesta (per esempio, lo IAS 38 vieta la rilevazione delle attività immateriali generate internamente non precedentemente rilevate) o permessa (per esempio, lo IAS 38 incoraggia la rilevazione di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione e non precedentemente rilevata).

N. 38

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7-17
Attività immateriali	8-17
Identificabilità	10-12
Controllo	13-16
Benefici economici futuri	17
Rilevazione e valutazione iniziale di un'attività immateriale	18-55
Acquisizioni distinte	23-26
Acquisizioni come parte di un'aggregazione di imprese	27-32
Acquisizioni attraverso contributi pubblici	33
Permuta di attività	34-35
Avviamento generato internamente	36-38
Attività immateriali generate internamente	39-55
Fase di ricerca	42-44
Fase di sviluppo	45-52
Costo di un'attività immateriale generata internamente	53-55
Rilevazione di un costo	56-59
Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività	59
Spese successive	60-62
Valutazione successiva alla rilevazione iniziale	63-78
Trattamento contabile di riferimento	63
Trattamento contabile alternativo consentito	64-78
Ammortamento	79-96
Periodo di ammortamento	79-87
Metodi di ammortamento	88-90
Valore residuo	91-93
Revisione del periodo e del metodo di ammortamento	94-96

N. 38

Recuperabilità del valore contabile — Perdite durevoli di valore	97-102
Cessazioni e dismissioni	103-106
Informazioni integrative	107-117
Generali	107-112
Attività immateriali iscritte in bilancio con il trattamento contabile alternativo consentito	113-114
Spese di ricerca e sviluppo	115-116
Informazioni aggiuntive	117
Disposizioni transitorie	118-121
Data di entrata in vigore	122-123

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle attività immateriali non specificatamente trattate in un altro Principio contabile internazionale. Il presente Principio richiede che le imprese rilevino un'attività immateriale se, e solo se, vengono soddisfatte determinate condizioni. Il Principio specifica, inoltre, come determinare il valore contabile delle attività immateriali e richiede alcune informazioni integrative in merito sempre alle attività immateriali.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato da tutte le imprese nella contabilizzazione delle attività immateriali, eccetto che per:***

   (a) ***le attività immateriali che sono considerate da un altro Principio contabile internazionale;***

   (b) ***le attività finanziarie, come definite nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative;***

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

   (d) ***le attività immateriali delle imprese assicurative derivanti da contratti con i titolari di polizza.***

2. Se un altro Principio contabile internazionale tratta una specifica tipologia di attività immateriale, l'impresa applica quel Principio, invece che il presente. Per esempio, il presente Principio non si applica a:

   (a) attività immateriali possedute da un'impresa e destinate a essere alienate nella gestione ordinaria dell'attività (vedere IAS 2, Rimanenze, e IAS 11, Commesse a lungo termine);

   (b) attività fiscali differite (vedere IAS 12, Imposte sul reddito);

   (c) contratti di locazione che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 17, Leasing;

   (d) attività derivanti da benefici per i dipendenti (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti);

(e) avviamento derivante da un'aggregazione di imprese (vedere IAS 22, Aggregazioni di imprese); e

(f) attività finanziarie come definite nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative. La rilevazione e la determinazione del valore di alcune attività finanziarie sono già previste dagli IAS: 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate; 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate; 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture; e 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

3. Alcune attività immateriali possono essere contenute in oggetti di consistenza fisica quali per esempio possono essere un compact disk (nel caso di un software per computer), una documentazione legale (nel caso di una licenza o di un brevetto) o un filmato. Per determinare se un'attività che incorpora elementi sia immateriali sia materiali debba essere trattata secondo le disposizioni dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, o come un'attività immateriale secondo, invece, le disposizioni del presente Principio, bisogna esercitare un giudizio critico per valutare quale sia l'elemento più significativo. Per esempio, un software per il controllo computerizzato di una macchina utensile che non può funzionare senza quello specifico software è una parte integrante dell'hardware cui è collegato e, quindi, deve essere trattato come un immobile, un impianto o un macchinario. Nello stesso modo deve essere trattato il sistema operativo di un computer. Qualora il software non sia parte integrante dell'hardware cui è collegato, il software viene trattato come un'attività immateriale.

4. Il presente Principio si applica, fra l'altro, anche alle spese di pubblicità, formazione, avviamento, attività di ricerca e sviluppo. Le attività di ricerca e sviluppo sono rivolte allo sviluppo di conoscenze. Perciò, sebbene tali attività possano concretizzarsi in beni di consistenza fisica (per esempio, un prototipo), la componente fisica dell'attività risulta secondaria rispetto alla sua componente immateriale, che è la conoscenza in esso contenuta.

5. Nel caso di un leasing finanziario, l'attività oggetto del contratto può essere sia materiale sia immateriale. Dopo l'iniziale rilevazione, il locatario tratta contabilmente l'attività immateriale posseduta tramite leasing finanziario in base alle disposizioni del presente Principio. Diritti derivanti da accordi di licenze per oggetti quali film cinematografici, videocassette, opere letterarie, brevetti e diritti d'autore sono esclusi dall'ambito di applicazione dello IAS 17 e rientrano nell'ambito di applicazione del presente Principio.

6. Possono esulare dall'ambito di applicazione di un Principio contabile internazionale talune attività od operazioni così specifiche da dar luogo a problematiche contabili che potrebbero necessitare di un diverso trattamento. Tali problemi sorgono nella disciplina delle spese di esplorazione, o sviluppo ed estrazione dei giacimenti di petrolio, gas e minerali per le industrie estrattive e nel caso di contratti tra società assicuratrici e titolari di polizza. Perciò, il presente Principio non si applica alle spese sostenute in tali attività. Tuttavia, si applica ad altre attività immateriali utilizzate (quali, per esempio, software per computer), e altre spese (quali, per esempio, costi di avviamento), in industrie estrattive o imprese assicurative.

DEFINIZIONI

7. ***I seguenti termini vengono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

L'attività immateriale è un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o fornitura di beni o servizi, per affitto a terzi, o per fini amministrativi.

L'attività è una risorsa:

(a) ***controllata dall'impresa in conseguenza di eventi passati;***

(b) ***dalla quale sono attesi benefici economici futuri per l'impresa.***

Le attività monetarie sono il denaro posseduto e le attività che devono essere incassate in ammontari di denaro prefissati o determinabili.

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

N. 38

Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente avanzati, precedente all'avvio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

L'ammortamento è la ripartizione sistematica delle quote di ammortamento di un'attività immateriale durante la sua vita utile.

Il valore ammortizzabile è il costo di un bene o il valore sostitutivo del costo nel bilancio, meno il suo valore residuo.

La vita utile è alternativamente:

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

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

Il costo è l'importo pagato, monetario o equivalente, o il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquisire un bene, al momento dell'acquisto o della costruzione del bene stesso.

Il un bene al termine della sua vita utile dopo aver dedotto i costi attesi di cessione.

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

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

(a) ***gli elementi commercializzati sul mercato risultano omogenei;***

(b) ***compratori e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in qualsiasi momento; e***

(c) ***i prezzi sono disponibili al pubblico.***

La perdita durevole di valore è l'importo per il quale il valore contabile di un'attività supera il suo valore recuperabile.

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale dopo aver dedotto l'ammortamento accumulato e le connesse perdite durevoli di valori accumulate.

Attività immateriali

8. Le imprese frequentemente consumano risorse o contraggono debiti per l'acquisizione, lo sviluppo, il mantenimento o il miglioramento di risorse immateriali quali, per esempio, le conoscenze scientifiche o tecniche, la progettazione e l'attuazione di nuovi processi o sistemi, le licenze, il patrimonio intellettuale, le conoscenze di mercato e i marchi (inclusi i nomi del prodotto e i titoli editoriali). Esempi comuni di elementi compresi in queste ampie voci sono i software per computer, i brevetti, i diritti d'autore, i filmati cinematografici, le anagrafiche clienti, i diritti ipotecari, le licenze di pesca, le quote di importazioni, le concessioni in *franchising*, le relazioni commerciali con clienti o fornitori, la fidelizzazione della clientela, le quote di mercato e i diritti di marketing.

9. Non tutti gli elementi elencati nel paragrafo 8 soddisferanno la definizione di attività immateriale, cioè l'identificabilità, il controllo della risorsa in oggetto e l'esistenza di benefici economici futuri. Se uno degli elementi disciplinati dal presente Principio non soddisfa la definizione data di attività immateriale, la spesa per acquisire o generare la stessa internamente è rilevata come un costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Tuttavia, se l'elemento è acquisito tramite un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, esso costituisce parte integrante dell'avviamento rilevato alla data dell'acquisizione (vedere paragrafo 56).

N. 38

Identificabilità

10. La definizione di un'attività immateriale richiede che questa sia identificabile per poter essere distinta chiaramente dall'avviamento. L'avviamento derivante da un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione rappresenta un pagamento effettuato dall'acquirente quale anticipazione di futuri benefici economici. Questi possono risultare dalla sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate in bilancio ma per le quali l'acquirente è pronto a sostenere egualmente un pagamento nell'ambito dell'acquisizione.

11. Un'attività immateriale può essere chiaramente distinta dall'avviamento se l'attività è separabile. Un'attività è separabile se l'impresa è in grado di affittare, vendere, scambiare o distribuire gli specifici benefici economici futuri attribuibili all'attività senza dover anche privarsi dei benefici economici futuri che derivino da altri beni utilizzati nella stessa attività generatrice di ricavo.

12. La separabilità non è una condizione necessaria per l'identificabilità poiché l'impresa potrebbe essere in grado di identificare un'attività in qualche altro modo. Per esempio, se un'attività immateriale viene acquisita in quanto parte di un gruppo di attività, l'operazione può comprendere il trasferimento di diritti legali che mettono l'impresa in grado di identificare l'attività immateriale. Analogamente, se un programma interno mira a creare diritti legali per l'impresa, la natura di questi diritti può agevolare l'impresa nell'identificazione di una sottostante attività immateriale generata internamente. Inoltre, anche se un'attività genera benefici economici futuri solo in concomitanza con altre attività, l'attività è identificabile se l'impresa può identificare i benefici economici futuri che origineranno dall'attività.

Controllo

13. L'impresa ha il controllo di un'attività se ha la potestà di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dalla risorsa in oggetto e può, inoltre, limitare l'accesso a tali benefici da parte di terzi. La capacità dell'impresa di controllare i benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale trae origine, in genere, da diritti legali che sono tutelabili in tribunale. In assenza di diritti legali, è più difficile dimostrare che esiste controllo. Tuttavia, la tutela giuridica di un diritto non è una condizione necessaria per il controllo poiché l'impresa può essere in grado di controllare i benefici economici futuri in qualche altra maniera.

14. La conoscenza del mercato e la conoscenza tecnica possono dar luogo a benefici economici futuri. L'impresa controlla questi benefici se, per esempio, tali conoscenze sono protette da diritti legali quali diritti di autore, restrizioni ad accordi commerciali (qualora permessi) o un obbligo legale da parte dei dipendenti di rispettare obblighi di riservatezza.

15. L'impresa può disporre di personale dotato di particolari competenze e può essere in grado di identificare ulteriori miglioramenti delle competenze attraverso programmi di formazione. Tuttavia, solitamente l'impresa non ha un controllo sufficiente sui benefici economici futuri attesi che derivano da un gruppo di dipendenti con particolari competenze e dalla formazione tale da poter ritenere che questi elementi soddisfino la definizione di un'attività immateriale. Per una simile ragione, non è verosimile che una specifica direzione aziendale o elevate abilità tecniche soddisfino la definizione di attività immateriale, a meno che questi siano soggetti a tutela giuridica in merito all'uso e all'ottenimento dei connessi benefici economici futuri attesi, e che soddisfino anche le restanti parti della definizione.

16. L'impresa può avere un portafoglio di clienti o una quota di mercato e ci si aspetta che, grazie agli sforzi compiuti nel costruire le relazioni e la fedeltà commerciale con la clientela, i clienti continueranno a intrattenere rapporti commerciali con l'impresa medesima. Tuttavia, in assenza di diritti legali a tutela, o altri mezzi di controllo, della fedeltà commerciale della clientela, l'impresa solitamente non ha un sufficiente controllo sui benefici economici derivanti dalle relazioni e dalla fedeltà commerciale tale da ritenere che gli elementi citati (portafoglio di clienti, quote di mercato, relazioni e fedeltà commerciali della clientela) soddisfino la definizione di attività immateriale.

N. 38

Benefici economici futuri

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

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE INIZIALE DI UN'ATTIVITÀ IMMATERIALE

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

(a) la definizione di attività immateriale (vedere paragrafi 7-17); e

(b) i criteri concernenti la rilevazione contenuti nel presente Principio (vedere paragrafi 19-55).

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

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

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

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

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

22. ***Un'attività immateriale deve essere rilevata inizialmente al costo.***

Acquisizioni distinte

23. Se un'attività immateriale viene acquisita separatamente, il costo dell'attività immateriale può solitamente essere determinato con attendibilità. Ciò è particolarmente vero nel caso in cui il corrispettivo dell'acquisto sia denaro liquido o altre attività monetarie.

24. Il costo di un'attività immateriale comprende il costo sostenuto per l'acquisto, inclusi qualsiasi dazio doganale e imposte sugli acquisti non rimborsabili e qualsiasi spesa direttamente attribuibile alla fase di preparazione dell'attività per il suo scopo prestabilito. Spese direttamente attribuibili sono, per esempio, gli onorari per assistenza legale. Viene dedotto nel calcolo del costo qualsiasi sconto o riduzione commerciale.

25. Se il pagamento di un'attività immateriale è differito oltre i normali termini di credito, il costo è determinato in base al prezzo equivalente per contanti; la differenza tra questo importo e il pagamento complessivo è contabilizzata come interesse passivo lungo l'arco temporale di esistenza del credito a meno che sia capitalizzata secondo le disposizioni del trattamento contabile alternativo dello IAS 23, Oneri finanziari.

26. Se un'attività immateriale viene acquisita tramite permuta con strumenti rappresentativi di capitale della società che redige il bilancio, il costo dell'attività è determinato dal fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale emessi, che corrisponde al fair value (valore equo) dell'attività.

Acquisizioni come parte di un'aggregazione di imprese

27. Secondo le disposizioni dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, se un'attività immateriale è acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, il costo dell'attività immateriale è rappresentato dal suo fair value (valore equo) alla data dell'acquisizione.

28. Bisogna usare discernimento per determinare se il costo (cioè il fair value (valore equo)) di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese può essere valutato con sufficiente attendibilità. I prezzi quotati in un mercato attivo forniscono la più attendibile valutazione del fair value (valore equo) (vedere anche paragrafo 67). Il prezzo di mercato corretto è solitamente il prezzo dell'offerta attuale. Se i prezzi di offerta attuale non sono disponibili, il prezzo della più recente operazione simile può fornire una base da cui partire per stimare il valore attuale, purché non vi sia stato alcun rilevante cambiamento nelle circostanze economiche tra la data dell'operazione e la data alla quale è stimato il fair value (valore equo) dell'attività.

29. Se non esiste alcun mercato attivo per un'attività, i suoi costi riflettono l'importo che l'impresa avrebbe pagato, alla data dell'acquisizione, per l'attività in una transazione normale tra parti consapevoli e disponibili, basandosi sulle migliori informazioni disponibili. Nel determinare tale importo, l'impresa considera il risultato di operazioni su attività simili.

30. Alcune imprese che sono regolarmente coinvolte nell'acquisto e nella vendita di specifiche attività immateriali hanno sviluppato tecniche per stimare i loro fair value (valore equo) in via indiretta. Queste tecniche possono essere usate per la valutazione iniziale di un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione se la loro finalità è quella di stimare il fair value (valore equo) come definito nel presente Principio e se queste riflettono le operazioni e le prassi correntemente utilizzate nel settore industriale cui appartiene l'attività. Tali tecniche comprendono anche, laddove appropriata, l'applicazione di multipli in grado di ricondurre le operazioni correnti di mercato a certi indicatori guida della redditività dell'attività (quali ricavi, quote di mercato, utile operativo ecc.) oppure l'attualizzazione dei flussi finanziari netti futuri attesi derivanti dall'attività.

31. In conformità alle disposizioni del presente Principio e alle disposizioni previste dallo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998) per la rilevazione di attività e passività identificabili:

    (a) un acquirente rileva un'attività immateriale che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione dai paragrafi 19 e 20, anche nel caso in cui la stessa attività immateriale non fosse stata rilevata nel bilancio dell'acquisita; e

    (b) se il costo (cioè il fair value (valore equo)) di un'attività immateriale acquisita come parte di un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione non può essere valutato attendibilmente, la medesima attività non è rilevata come una distinta attività immateriale ma è inclusa nell'avviamento (vedere paragrafo 56).

32. A meno che non esista un mercato attivo per l'attività immateriale acquisita in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998) limita il costo dell'attività immateriale inizialmente rilevato a un valore che né genera né incrementa alcun avviamento negativo che si origina alla data dell'acquisizione.

Acquisizioni attraverso contributi pubblici

33. In alcune circostanze, un'attività immateriale può essere acquisita senza dover sostenere oneri, o per corrispettivo nominale, tramite un contributo pubblico. Ciò può verificarsi nel caso in cui un governo trasferisca o ripartisca all'impresa attività immateriali quali diritti aeroportuali, licenze per l'attivazione di stazioni radio o televisive, licenze di importazione, quote o diritti per accedere ad altre risorse limitate. In conformità allo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica, l'impresa può scegliere se rilevare inizialmente sia l'attività immateriale sia il contributo al fair value (valore equo). Se l'impresa opta per non rilevare inizialmente l'attività al fair value (valore equo), essa rileva inizialmente l'attività al valore nominale (secondo l'altro trattamento permesso dallo IAS 20) maggiorato di qualsiasi spesa direttamente attribuibile per rendere l'attività pronta per il suo fine prestabilito.

N. 38

Permuta di attività

34. Un'attività immateriale può essere acquisita attraverso permuta o parziale permuta di un'attività immateriale diversa o di un'altra attività. Il costo di tale elemento è valutato al fair value (valore equo) dell'attività ricevuta, che è l'equivalente del fair value (valore equo) dell'attività scambiata rettificato dall'importo di denaro o altra disponibilità liquida equivalente ceduta.

35. Un'attività immateriale può essere acquisita tramite permuta di un'attività simile che ha un uso simile nella stessa linea di attività e che ha un simile fair value (valore equo). Un'attività immateriale può anche essere venduta in cambio di una partecipazione azionaria in un'attività simile. In entrambe le circostanze, in considerazione del fatto che il processo economico non è completo, non viene rilevato alcun provento od onere connesso all'operazione. Al contrario, il costo della nuova attività è il valore contabile dell'attività scambiata. Tuttavia, il fair value (valore equo) dell'attività ricevuta può fornire evidenza che l'attività scambiata ha subito una perdita durevole di valore. In tali circostanze, viene rilevata una perdita durevole di valore per l'attività scambiata e alla nuova attività viene attribuito il valore contabile dopo la riduzione durevole di valore.

Avviamento generato internamente

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

37. In alcune circostanze, viene sostenuta una spesa con il proposito di generare benefici economici futuri, ma ciò non si concretizza nella creazione di un'attività immateriale che soddisfa i criteri di rilevazione previsti nel presente Principio. Tale spesa è spesso descritta come un contributo all'avviamento creato internamente. L'avviamento generato internamente non è rilevato come attività perché non è una risorsa identificabile controllata dall'impresa che può essere attendibilmente valutata al costo.

38. Le differenze tra il valore di mercato dell'impresa e il valore contabile dell'attivo netto identificabile in un qualsiasi specifico momento possono individuare una serie di fattori che condizionano il valore dell'impresa. Tuttavia, tali differenze non possono essere considerate rappresentative del costo delle attività immateriali controllate dall'impresa.

Attività immateriali generate internamente

39. Alcune volte è difficile valutare se un'attività immateriale internamente generata abbia le caratteristiche richieste per essere rilevata. Spesso è difficile:

    (a) identificare se, e il momento in cui, vi sia un'attività identificabile che genererà probabili benefici economici futuri; e

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

    Di conseguenza, oltre a conformarsi alle disposizioni generali previste per la rilevazione e per la valutazione iniziale di un'attività immateriale, l'impresa applica le disposizioni e le istruzioni contenute nei paragrafi da 40 a 55 a tutte le attività immateriali generate internamente.

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

    (a) una fase di ricerca; e

    (b) una fase di sviluppo.

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

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

N. 38

Fase di ricerca

42. ***Nessuna attività immateriale derivante dalla ricerca (o dalla fase di ricerca di un progetto interno) deve essere rilevata. Le spese di ricerca (o della fase di ricerca di un progetto interno) devono essere rilevate come un costo nel momento in cui sono sostenute.***

43. Il presente Principio parte dal presupposto che, nella fase di ricerca di un progetto, l'impresa non può dimostrare che esiste un'attività immateriale che genererà probabili benefici economici futuri. Perciò, questa spesa è sempre rilevata come costo quando viene sostenuta.

44. Esempi di attività di ricerca sono:

(a) l'attività finalizzata all'ottenimento di nuove conoscenze;

(b) l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;

(c) la ricerca di alternative per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi; e

(d) l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

Fase di sviluppo

45. ***Un'attività immateriale derivante dallo sviluppo (o dalla fase di sviluppo di un progetto interno) deve essere rilevata se, e solo se, l'impresa può dimostrare quanto segue:***

(a) ***la possibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo da essere disponibile per l'uso o per la vendita;***

(b) ***la sua intenzione a completare l'attività immateriale per usarla o venderla;***

(c) ***la sua capacità a usare o vendere l'attività immateriale;***

(d) ***in quale modo l'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri. Tra le altre cose, l'impresa deve dimostrare l'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale o per l'attività immateriale stessa o, se deve essere usata per fini interni, l'utilità di tale attività immateriale;***

(e) ***la disponibilità di risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo adeguate per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività immateriale; e***

(f) ***la sua capacità di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.***

46. Nella fase di sviluppo di un progetto, l'impresa può, in alcuni casi, identificare un'attività immateriale e dimostrare che l'attività genererà, con tutta probabilità, nel futuro benefici economici. Ciò perché la fase di sviluppo di un progetto è più avanzata della fase di ricerca.

47. Esempi di attività di sviluppo sono:

(a) la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;

(b) la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;

(c) la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale; e

(d) la progettazione, la costruzione e la prova di alternative scelte per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

N. 38

48. Per dimostrare come un'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri, l'impresa valuta i benefici economici futuri che devono essere ricavati dall'attività utilizzando i principi dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Se le attività genereranno benefici economici solo in combinazione con altre attività, l'impresa applica il concetto delle unità generatrici di flussi finanziari come disposto dallo IAS 36.

49. La disponibilità di risorse per completare, usare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un progetto aziendale che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità dell'impresa di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, l'impresa dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo da un finanziatore indicazioni circa l'effettiva volontà di finanziamento del programma.

50. I sistemi di contabilità analitica dell'impresa possono spesso determinare in modo attendibile il costo da sostenere per creare un'attività immateriale generata internamente, quale, per esempio, i costi del personale e altre spese sostenute per garantirsi diritti d'autore o licenze o per sviluppare software.

51. ***Marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di diritti editoriali, anagrafiche clienti ed elementi simili nella sostanza non devono essere rilevati come attività immateriali.***

52. Il presente Principio parte dal presupposto che le spese sostenute per generare internamente marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di diritti editoriali, anagrafiche clienti e altri elementi simili nella sostanza non possono essere distinte dal costo sostenuto per sviluppare l'attività aziendale nel suo complesso. Perciò, tali elementi non vengono rilevati in bilancio come attività immateriali.

Costo di un'attività immateriale generata internamente

53. Per l'applicazione del paragrafo 22 il costo di un'attività immateriale generata internamente è rappresentato dalla somma delle spese sostenute dalla data in cui per la prima volta l'attività immateriale soddisfa le condizioni previste per la rilevazione contabile contenute nei paragrafi 19-20 e 45. Il paragrafo 59 vieta la successiva iscrizione di spese già rilevate in bilancio come costi in bilanci annuali o intermedi precedenti.

54. Il costo di un'attività immateriale generata internamente comprende tutte le spese che possono essere direttamente attribuite, o ripartite in base a un criterio ragionevole e coerente, per creare, produrre e preparare l'attività per il suo uso prestabilito. Il costo include, se applicabile:

(a) spese per materiali e servizi utilizzati o consumati nel generare l'attività immateriale;

(b) salari, stipendi e altri costi connessi all'impiego di personale direttamente coinvolto nel generare l'attività;

(c) qualsiasi spesa che è direttamente attribuibile alla creazione dell'attività, quali imposte di registro per la tutela di un diritto legale e l'ammortamento di brevetti e licenze utilizzati per generare l'attività; e

(d) spese generali che sono necessarie per generare l'attività e che possono essere ripartite in base a un criterio ragionevole e coerente all'attività (per esempio, una ripartizione dell'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, premi di assicurazione e affitto). Le ripartizioni delle spese generali sono effettuate in base a criteri simili a quelli utilizzati per ripartire le spese generali alle rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze). Lo IAS 23, Oneri finanziari, stabilisce i criteri per poter rilevare gli interessi come componenti di costo di un'attività immateriale generata internamente.

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

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

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

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

N. 38

Esempio illustrativo del paragrafo 53

Un'impresa sta sviluppando un nuovo processo produttivo. Nel corso del 20X5, le spese sostenute erano 1 000, di cui 900 sostenute prima del 1º dicembre 20X5 e 100 tra il 1º ed il 31 dicembre 20X5. L'impresa è in grado di dimostrare che, al 1º dicembre 20X5, il processo produttivo soddisfaceva le condizioni per essere rilevato come un'attività immateriale. Il valore recuperabile del know-how contenuto nel processo (inclusi i flussi finanziari in uscita per completare il processo prima che sia disponibile per l'uso) è stimato pari a 500.

Alla fine del 20X5, il processo produttivo è rilevato come attività immateriale a un costo di 100 (spesa sostenuta dalla data in cui le condizioni per la rilevazione sono state per la prima volta soddisfatte, ossia al 1º dicembre 20X5). La spesa di 900 sostenuta prima del 1º dicembre 20X5 è rilevata come un costo in considerazione del fatto che le condizioni poste per la rilevazione non erano soddisfatte prima del 1º dicembre 20X5. Questa spesa non formerà mai parte del costo del processo produttivo rilevato in stato patrimoniale.

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

Alla fine del 20X6, il costo del processo di produzione è 2 100 (100 spesa rilevata alla fine del 20X5 più 2 000 spesa rilevata nel 20X6). L'impresa rileva una perdita durevole di valore di 200, equivalente alla rettifica necessaria per riportare il valore contabile del processo (2 100) al valore recuperabile (1 900). Tale perdita durevole di valore sarà ripristinata in un esercizio successivo se sono soddisfatte le disposizioni previste per lo storno di una perdita durevole di valore contenute nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

RILEVAZIONE DI UN COSTO

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

(a) ***siano parte del costo di un'attività immateriale che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione in bilancio (vedere paragrafi 18-55); o***

(b) ***l'elemento sia acquisito in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione e non può essere rilevato come attività immateriale. Se ci troviamo in questa circostanza, tale spesa (inclusa nel costo di acquisizione) deve costituire parte del valore attribuito all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data di acquisizione (vedere IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese).***

57. In alcune circostanze, la spesa viene sostenuta per procurare futuri benefici economici all'impresa, ma nessuna attività immateriale o altra attività che può essere rilevata viene acquistata o creata. In queste circostanze, la spesa è rilevata come costo nell'esercizio in cui è stata sostenuta. Per esempio, spese sostenute per la ricerca sono sempre rilevate come costo quando sono sostenute (vedere paragrafo 42). Esempi di altre spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute sono:

(a) spese di avviamento di attività (costi di avviamento), a meno che tali spese siano incluse nel costo da attribuire secondo le disposizioni dello IAS 16, a un elemento rientrante nella categoria degli immobili, impianti e macchinari. Le spese di avviamento possono essere composte dai costi di costituzione quali, per esempio, costi legali o di segreteria sostenuti nella costituzione di un soggetto giuridico, spese per aprire un nuovo impianto o attività (costi precedenti all'apertura) o spese per intraprendere nuove operazioni o lanciare nuovi prodotti o processi (costi pre-operativi);

(b) spese per la formazione del personale;

(c) spese pubblicitarie e attività promozionali; e

(d) spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale dell'impresa.

58. Il paragrafo 56 non preclude la rilevazione contabile di un pagamento anticipato tra le poste dell'attivo nel caso in cui il pagamento per la consegna di beni o per la prestazione di servizi sia avvenuto prima della consegna dei beni o della prestazione dei servizi.

N. 38

Costi sostenuti in passato che non devono essere rilevati come attività

59. ***Le spese sostenute per un elemento immateriale inizialmente rilevate dall'impresa che redige il bilancio come un costo in bilanci annuali o intermedi precedenti non devono essere rilevate come parte del costo di un'attività immateriale in data successiva.***

SPESE SUCCESSIVE

60. ***Una spesa successiva sostenuta per un'attività immateriale dopo il suo acquisto o completamento deve essere rilevata come una spesa nell'esercizio in cui si è verificata a meno che:***

(a) ***sia probabile che questa spesa porrà l'attività nelle condizioni di generare benefici economici futuri superiori al suo normale livello di rendimento originariamente valutato; e***

(b) ***questa spesa possa essere valutata e attribuita all'attività in modo attendibile.***

Se si verificano tali condizioni, la spesa successiva deve essere aggiunta al costo dell'attività immateriale [1]**.**

61. Le spese successive sostenute per un'attività immateriale rilevata sono contabilizzate tra i costi se la spesa risulta necessaria per mantenere l'attività al suo normale livello di rendimento originariamente accertato. La natura dell'attività immateriale è tale che, in molte circostanze, non è possibile determinare se è verosimile che la spesa successiva migliori o conservi i benefici economici che affluiranno all'impresa da queste attività. In aggiunta, è spesso difficile attribuire tali spese direttamente a una specifica attività immateriale piuttosto che all'attività aziendale nel suo complesso. Perciò, solo raramente una spesa sostenuta dopo l'iniziale rilevazione di un'attività immateriale acquisita o dopo il completamento di un'attività immateriale generata internamente è da iscrivere in aggiunta al costo dell'attività immateriale.

62. Coerentemente con le disposizioni del paragrafo 51, le spese successive per marchi, testate giornalistiche, diritti di utilizzazione di titoli editoriali, anagrafiche clienti, e altri elementi simili nella sostanza (sia acquistati o generati internamente) sono sempre rilevate come un costo per evitare la rilevazione di un avviamento generato internamente.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE

Trattamento contabile di riferimento

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

Trattamento contabile alternativo consentito

64. ***Dopo la rilevazione iniziale, un'attività immateriale deve essere iscritta in bilancio all'importo rivalutato, rappresentato dal fair value (valore equo) alla data di rivalutazione al netto degli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati. Per l'applicazione delle rivalutazioni in conformità alle disposizioni del presente Principio, il fair value (valore equo) deve essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo. Le rivalutazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità in maniera tale che il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio.***

65. Il trattamento contabile alternativo consentito non permette:

(a) la rivalutazione delle attività immateriali che non sono state precedentemente rilevate come attività; o

(b) la rilevazione iniziale delle attività immateriali a importi diversi da quelli del proprio costo.

---

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-6: Costi per la modifica del software esistente.

66. Si applica il trattamento contabile alternativo consentito dopo che un'attività è stata inizialmente rilevata al costo. Tuttavia, se solo parte del costo di un'attività immateriale è rilevata come attività poiché questa non soddisfaceva le condizioni previste per la rilevazione fino a un certo punto del processo (vedere paragrafo 53), il trattamento contabile alternativo consentito può essere applicato all'intera attività. Inoltre, il trattamento contabile alternativo consentito può essere applicato a un'attività immateriale ottenuta tramite contributo pubblico e rilevata a un valore nominale (vedere paragrafo 33).

67. Non è usuale che esista un mercato attivo con le caratteristiche descritte nel paragrafo 7 per un'attività immateriale, sebbene ciò si possa verificare. Per esempio, in certe giurisdizioni, possono esistere mercati attivi per il libero trasferimento di licenze per taxi, licenze di pesca o quote di produzione. Tuttavia, non possono esistere mercati attivi per marchi, giornali, testate giornalistiche, diritti editoriali di musica e film, brevetti o marchi di fabbrica, perché ognuna di queste attività è unica nel suo genere. Inoltre, sebbene attività immateriali siano acquistate e vendute, i contratti sono negoziati tra compratori e venditori individuali, e le transazioni sono relativamente infrequenti. Per le citate motivazioni, il prezzo pagato per un'attività potrebbe non fornire prova sufficiente del fair value (valore equo) di un'altra attività. Infine, i prezzi sono spesso non disponibili al pubblico.

68. La frequenza delle rivalutazioni dipende dalla volatilità dei fair value (valore equo) delle attività immateriali oggetto di rivalutazione. Se i fair value (valore equo) di un'attività differiscono in maniera rilevante dal valore contabile, si rende necessaria una ulteriore rivalutazione. Alcune attività immateriali possono subire movimentazioni significative e volatili nel fair value (valore equo) e perciò necessitano di rivalutazioni annuali. Rivalutazioni così frequenti non sono, invece, necessarie per le attività immateriali con variazioni di fair value (valore equo) non significative.

69. Se un'attività immateriale è rivalutata, ogni ammortamento accumulato alla data della rivalutazione è alternativamente:

(a) nuovamente iscritto in bilancio in proporzione al cambiamento nel valore contabile lordo dell'attività così che il valore contabile dell'attività dopo la rivalutazione equivalga al suo valore rivalutato; oppure

(b) eliminato a fronte del valore contabile lordo dell'attività e il valore netto dell'attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rivalutato dell'attività.

70. ***Se un'attività immateriale è rivalutata, anche tutte le altre attività comprese nella sua classe di appartenenza devono essere rivalutate, a meno che non esista alcun mercato attivo per tali attività.***

71. Una classe di attività immateriali è un raggruppamento di attività che hanno natura e uso simile nelle operazioni aziendali. Gli elementi contenuti nella classe di attività immateriali sono rivalutati simultaneamente per evitare rivalutazioni selettive di attività ed evitare che gli importi esposti in bilancio siano composti da una combinazione di costi e valori riferiti a date differenti.

72. ***Se un'attività immateriale compresa in una classe di attività immateriali rivalutate non può essere rivalutata poiché non vi è alcun mercato attivo dell'attività in questione, essa deve essere iscritta in bilancio al costo al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.***

73. ***Se il fair value (valore equo) di un'attività immateriale rivalutata non può più essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo, il valore contabile dell'attività deve essere il valore rivalutato alla data dell'ultima rivalutazione fatta con riferimento al mercato attivo al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli di valore accumulati.***

74. Il fatto che un mercato attivo di un'attività immateriale rivalutata non esista più può indicare che l'attività ha subito una riduzione durevole di valore e che ciò deve essere verificato applicando lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

75. Se il fair value (valore equo) dell'attività può essere determinato facendo riferimento a un mercato attivo a una successiva data di valutazione, il trattamento contabile alternativo consentito viene applicato a partire da quella data.

N. 38

76. ***Se il valore contabile di un'attività immateriale è aumentato a seguito di una rivalutazione, l'incremento deve essere accreditato direttamente a patrimonio netto sotto la voce eccedenza (surplus) di rivalutazione. Tuttavia, un aumento di valore dovuto a una rivalutazione deve essere rilevato come provento nella misura in cui ripristina una diminuzione di valore dovuta a una rivalutazione della stessa attività e se tale diminuzione era stata precedentemente rilevata come un costo.***

77. ***Se il valore contabile di un'attività è diminuito a seguito di una rivalutazione, la diminuzione deve essere rilevata come un costo. Tuttavia, una diminuzione di valore dovuta a una rivalutazione deve essere portata direttamente a fronte di ogni connessa eccedenza (surplus) di rivalutazione nella misura in cui la diminuzione non ecceda l'importo dell'eccedenza (surplus) di rivalutazione della stessa attività.***

78. L'ammontare complessivo dell'eccedenza (surplus) di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferito direttamente alla voce utili portati a nuovo quando l'eccedenza (surplus) viene realizzata. L'intera eccedenza (surplus) può essere realizzata quando l'attività è dismessa o ceduta. Tuttavia, parte dell'eccedenza (surplus) può essere realizzata anche in quanto l'attività è utilizzata dall'impresa; in tal caso, l'importo dell'eccedenza (surplus) realizzato è rappresentato dalla differenza tra l'ammortamento basato sul valore contabile rivalutato dell'attività e l'ammortamento che sarebbe stato rilevato nel caso in cui fosse stato preso quale parametro il costo storico dell'attività. Il giroconto dall'eccedenza di rivalutazione (surplus) agli utili portati a nuovo non transita dal conto economico.

AMMORTAMENTO

Periodo di ammortamento

79. ***Il valore da ammortizzare di un'attività immateriale deve essere ripartito sistematicamente lungo il corso della migliore stima della vita utile. Vi è la presunzione relativa che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso. Il processo di ammortamento deve avere inizio nel momento in cui l'attività è disponibile per l'uso.***

80. Considerato che i benefici economici connessi a un'attività immateriale si esauriscono nel corso del tempo, il valore contabile dell'attività viene ridotto per riflettere tale consumo. Ciò viene ottenuto tramite una ripartizione sistematica del costo o dell'importo rivalutato dell'attività, al netto di qualsiasi valore residuo, lungo la vita utile dell'attività. L'ammortamento è rilevato sia che si sia verificato sia che non si sia verificato un aumento, per esempio, del fair value (valore equo) o del valore recuperabile dell'attività. Devono essere presi in considerazione molti fattori nel determinare la vita utile di un'attività immateriale, incluso:

(a) l'utilizzo atteso dell'attività da parte dell'impresa e se l'attività possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente dell'impresa;

(b) i cicli di vita produttiva tipici dell'attività e le informazioni pubbliche sulle stime delle vite utili di tipologie simili di attività che sono utilizzate in un modo simile;

(c) l'obsolescenza tecnica, tecnologica o di altro tipo;

(d) la stabilità del settore economico in cui l'attività opera e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o servizi originati dall'attività;

(e) le azioni che si suppone i concorrenti effettivi o potenziali effettueranno;

(f) il livello delle spese di mantenimento necessarie per ottenere i benefici economici futuri attesi dall'attività e la capacità e l'intenzione della società di raggiungere tale livello;

(g) il periodo di controllo sull'attività e i limiti legali o similari all'utilizzo dell'attività, quali le date di conclusione dei rapporti di locazione connessi; e

(h) se la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile di altre attività dell'impresa.

81. Data l'esperienza passata di rapidi cambiamenti tecnologici, i software e molte altre attività immateriali sono soggetti a obsolescenza tecnologica. Perciò, è verosimile che la loro vita utile sarà breve.

82. Le stime della vita utile di un'attività immateriale generalmente divengono meno attendibili quando la loro vita utile diviene più lunga. Il presente Principio presume non verosimile che la vita utile delle attività immateriali superi i venti anni.

83. In rare circostanze, vi può essere una convincente indicazione che la vita utile di un'attività immateriale sarà uno specifico periodo superiore ai venti anni. In questi casi, la presunzione che la vita utile non superi i venti anni è confutata e l'impresa:

(a) ammortizza l'attività immateriale lungo il corso della migliore stima della vita utile;

(b) stima il valore recuperabile dell'attività immateriale almeno una volta l'anno al fine di identificare qualsiasi perdita durevole di valore (vedere paragrafo 99); e

(c) evidenzia in bilancio le motivazioni per cui la presunzione è confutata e il fattore (fattori) che ha svolto un significativo ruolo nel calcolare la vita utile dell'attività (vedere paragrafo 111 (a)).

Esempi

A. L'impresa ha acquistato il diritto esclusivo a produrre energia idroelettrica per sessant'anni. I costi per generare energia idroelettrica sono assai inferiori ai costi da sostenere per ottenere energia da fonti diverse. Si suppone che l'area geografica adiacente alla centrale elettrica richiederà un significativo volume di energia dalla centrale elettrica almeno per i prossimi sessant'anni.

L'impresa ammortizza il diritto a generare energia lungo i prossimi sessant'anni, a meno che vi sia evidenza che la vita utile è più breve.

B. L'impresa ha acquistato un diritto esclusivo di gestire un'autostrada a pedaggio per trent'anni. Non vi è alcun progetto per costruire percorsi alternativi nell'area servita dall'autostrada. Si suppone che questa autostrada sarà in funzione almeno per i prossimi trent'anni.

L'impresa ammortizza il diritto a gestire l'autostrada lungo i prossimi trent'anni, a meno che vi sia evidenza che la vita utile è inferiore.

84. La vita utile di un'attività immateriale può essere molto lunga ma è sempre limitata nel tempo. L'incertezza giustifica la stima della vita utile di un'attività immateriale secondo criteri prudenziali, ma non giustifica la scelta di una vita che è irrealisticamente breve.

85. ***Se il controllo sui benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale è ottenuto attraverso diritti legali concessi per un arco temporale limitato, la vita utile dell'attività immateriale non deve superare il periodo dei diritti legali, a meno che:***

(a) ***i diritti legali siano rinnovabili; e***

(b) ***il rinnovo sia virtualmente certo.***

86. Vi possono essere sia fattori economici sia legali che influenzano la vita utile di un'attività immateriale: i fattori economici determinano il periodo per il quale i benefici economici futuri saranno percepiti; i fattori legali possono restringere il periodo per il quale l'impresa controlla l'accesso a tali benefici. La vita utile è più breve dei periodi determinati da questi fattori.

87. I seguenti fattori, tra gli altri, indicano che il rinnovo di un diritto legale è virtualmente certo:

(a) il fair value (valore equo) dell'attività immateriale non si riduce all'approssimarsi della data iniziale di scadenza, o non si riduce più del costo di rinnovo del diritto indicato;

N. 38

(b) vi è evidenza (possibilmente basata su esperienze passate) che i diritti legali saranno rinnovati; e

(c) vi è evidenza che (qualora esistano) le condizioni necessarie per ottenere il rinnovo dei diritti legali saranno soddisfatte.

Metodi di ammortamento

88. ***Il metodo di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con cui i benefici economici dell'attività sono impiegati dall'impresa. Se tali modalità non possono essere determinate attendibilmente, deve essere utilizzato il metodo a quote costanti. La quota di ammortamento deve essere rilevata in ogni esercizio come un costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale permetta o richieda che questa sia inserita nel valore contabile di un'altra attività.***

89. Possono essere utilizzati più metodi di ammortamento per imputare il valore ammortizzato di un'attività sistematicamente lungo il corso della vita utile. Tali metodi includono il metodo a quote costanti, il metodo scalare decrescente e il metodo per unità di prodotto. Il metodo utilizzato per un'attività è scelto in base alle modalità attese di consumo dei benefici economici ed è coerentemente applicato da esercizio a esercizio, a meno che vi sia un cambiamento nelle modalità attese di consumo dei benefici economici da ottenersi da quella attività. Raramente, se non addirittura mai, vi sarà una convincente evidenza a sostegno di un metodo di ammortamento delle attività immateriali che si concretizzano in un ammortamento accumulato di importo inferiore rispetto a quello derivante dall'applicazione del metodo a quote costanti.

90. L'ammortamento è solitamente rilevato come un costo. Tuttavia, alcune volte i benefici economici connessi a un'attività sono assorbiti dall'impresa nella produzione di altre attività piuttosto che nel sostenimento di un costo. In queste circostanze, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altra attività ed è inclusa nel suo valore contabile. Per esempio, l'ammortamento delle attività immateriali utilizzate in un processo produttivo è incluso nel valore contabile delle rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze).

Valore residuo

91. ***Il valore residuo di un'attività immateriale deve essere assunto pari a zero, a meno che:***

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

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

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

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

92. Il valore da ammortizzare di un'attività è calcolato una volta dedotto il valore residuo. Un valore residuo diverso da zero implica che l'impresa si aspetti di cedere l'attività immateriale prima della fine della sua vita economica.

93. Se viene adottato il trattamento contabile di riferimento, il valore residuo è stimato utilizzando i prezzi prevalenti alla data di acquisizione dell'attività, per la vendita di un'attività simile che ha raggiunto la fine della vita utile stimata e che ha operato secondo condizioni simili a quelle in cui l'attività verrà utilizzata. Il valore residuo non è successivamente aumentato a seguito di cambiamenti di prezzo o valore. Se viene adottato il trattamento contabile alternativo consentito, è effettuata una nuova stima del valore residuo alla data di ciascuna rivalutazione dell'attività utilizzando i prezzi prevalenti a quella data.

Revisione del periodo e del metodo di ammortamento

94. ***Il periodo e il metodo di ammortamento devono essere riesaminati almeno a ogni chiusura di esercizio. Se la vita utile attesa dell'attività si rivela significativamente differente rispetto alle stime precedentemente effettuate, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato. Se vi è stato un significativo cambiamento nelle modalità attese di ottenimento dei benefici economici derivanti dall'attività, il metodo di ammortamento deve essere modificato al fine di poter riflettere il cambiamento avvenuto. Tali cambiamenti devono essere contabilizzati come cambiamenti di stime contabili secondo le disposizioni dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, tramite rettifica delle quote di ammortamento dell'esercizio in corso e degli esercizi a venire.***

95. Nel corso della vita di un'attività immateriale, può divenire palese che la stima della vita utile risulti non appropriata. Per esempio, la vita utile può essere prolungata in seguito a spese successive che migliorano la condizione dell'attività oltre il normale livello di rendimento originariamente accertato. Inoltre, la rilevazione di una perdita durevole di valore può indicare che il periodo di ammortamento deve essere modificato.

96. Con il passare del tempo, le modalità con cui i benefici economici futuri che si suppone affluiranno all'impresa da un'attività immateriale possono cambiare. Per esempio, può divenire evidente che il metodo scalare decrescente sia più appropriato del metodo a quote costanti. Un altro esempio riguarda il caso in cui l'utilizzo dei diritti contenuti in una licenza sia differito in attesa dell'attuazione di altre fasi del piano aziendale. In questa circostanza, i benefici economici che affluiscono dall'attività possono essere ricevuti solo in esercizi successivi.

RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE — PERDITE DUREVOLI DI VALORE

97. Per determinare se un'attività immateriale ha subito una perdita durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Il presente Principio spiega come l'impresa riesamina il valore contabile delle proprie attività, come determina il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare o ripristinare il valore originario di un'attività.

98. In base alle disposizioni dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, se una perdita durevole di valore si verifica prima della fine del primo esercizio annuale successivo all'acquisto dell'attività immateriale acquistata in un'aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione, la perdita durevole di valore è rilevata come una rettifica sia del valore attribuito all'attività immateriale e sia all'avviamento positivo (avviamento negativo) rilevato in bilancio alla data di acquisizione. Tuttavia, se la perdita durevole di valore è connessa a specifici eventi o cambiamenti in circostanze che si verificano dopo la data di acquisizione, la perdita durevole di valore è rilevata in base alle disposizioni dello IAS 36 e non come rettifica del valore attribuito all'avviamento positivo (avviamento negativo) alla data di acquisizione.

99. ***In aggiunta alle seguenti disposizioni contenute nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, l'impresa deve stimare il valore recuperabile delle seguenti attività immateriali almeno a conclusione di ogni periodo amministrativo, anche se non vi è nessuna indicazione che l'attività abbia subito una riduzione durevole di valore:***

(a) ***un'attività immateriale che non è ancora disponibile per l'uso; e***

(b) ***un'attività immateriale ammortizzata lungo un arco temporale che supera i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso.***

Il valore recuperabile deve essere determinato in conformità alle disposizioni dello IAS 36 e in relazione a esse devono essere rilevate le perdite durevoli di valore.

100. La capacità di un'attività immateriale di generare benefici economici futuri sufficienti a recuperare il costo sostenuto è solitamente soggetta a grande incertezza sino a che l'attività non è disponibile per l'uso. Perciò, il presente Principio richiede che l'impresa verifichi almeno annualmente se il valore contabile di un'attività immateriale che non è ancora disponibile per l'uso abbia subito una riduzione durevole di valore.

101. Alcune volte è difficile identificare se un'attività immateriale può aver subito una riduzione durevole di valore poiché, tra le altre cose, non vi è necessariamente alcuna evidente prova di obsolescenza. Tale difficoltà risulta evidente se l'attività ha una lunga vita utile. Come conseguenza, il presente Principio richiede, come minimo, un calcolo annuale del valore recuperabile di un'attività immateriale se la vita utile supera i venti anni dalla data in cui l'attività diviene disponibile per l'uso.

102. La disposizione della verifica annuale della perdita durevole di valore di un'attività immateriale si applica ogniqualvolta la complessiva vita utile corrente stimata dell'attività supera i venti anni da quando diviene disponibile per l'uso. Perciò, se la vita utile di un'attività immateriale fu stimata inferiore ai venti anni in sede di iniziale rilevazione, ma la vita utile, a seguito di spese incrementative, è divenuta più lunga di venti anni da quando l'attività venne disponibile per l'uso, l'impresa applica la verifica della riduzione durevole di valore del paragrafo 99 (b) e, in aggiunta, espone l'informativa richiesta dal paragrafo 111 (a).

N. 38

CESSAZIONI E DISMISSIONI

103. ***Un'attività immateriale non deve più essere trattata in bilancio come tale (eliminata dal bilancio) in caso di dismissione o nel caso in cui dall'uso o dalla successiva dismissione non è atteso alcun beneficio economico.***

104. ***Utili e perdite derivanti dalla cessazione o dalla dismissione di un'attività immateriale devono essere determinati come differenza tra i proventi netti derivanti dalla dismissione e il valore contabile dell'attività e devono essere rilevati come provento o costo in conto economico.***

105. Se un'attività immateriale viene permutata con un'attività simile in base alle circostanze descritte nel paragrafo 35, il costo dell'attività acquisita è uguale al valore contabile dell'attività dismessa e conseguentemente non vi è alcun utile o perdita.

106. Un'attività immateriale che viene tolta dall'uso attivo e destinata alla cessione è iscritta al valore contabile alla data in cui l'attività è tolta dall'uso attivo. Come minimo a ogni chiusura di esercizio, l'impresa verifica se l'attività ha subito una perdita durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e, in relazione a ciò, rileva qualsiasi perdita durevole di valore.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Generali

107. ***Il bilancio deve, distinguendo tra le attività immateriali generate internamente e le altre attività immateriali, evidenziare le seguenti informazioni per ciascuna classe di attività immateriali:***

(a) ***le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;***

(b) ***i metodi di ammortamento utilizzati;***

(c) ***il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (insieme alle perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio;***

(d) ***la voce (voci) di conto economico in cui è incluso l'ammortamento delle attività immateriali;***

(e) ***una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:***

(i) ***le variazioni, indicando separatamente quelle derivanti dallo sviluppo interno e quelle da aggregazioni di imprese;***

(ii) ***le cessazioni e le dismissioni;***

(iii) ***gli aumenti o le diminuzioni avvenute nel corso dell'esercizio dovute a rivalutazioni così come previsto dai paragrafi 64, 76 e 77 e (qualora esistano) dalle perdite durevoli di valore rilevate o stornate direttamente in patrimonio netto secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività;***

(iv) ***le perdite durevoli di valore rilevate in conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo le disposizioni dello IAS 36;***

(v) ***le perdite durevoli di valore stornate in conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo le disposizioni dello IAS 36;***

(vi) ***l'ammortamento rilevato nel corso dell'esercizio;***

(vii) ***le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio di una società estera; e***

(viii) ***le altre variazioni di valore contabile avvenute nel corso dell'esercizio.***

L'informazione comparativa non è richiesta.

N. 38

108. Una classe di attività immateriali è un gruppo di attività di natura e uso simile per l'attività aziendale. Esempi di classi separate possono includere:

(a) marchi;

(b) testate giornalistiche e diritti di utilizzazione di titoli editoriali;

(c) software;

(d) licenze e diritti di *franchising*;

(e) diritti di autore, brevetti e altri diritti industriali, diritti di servizi e operativi;

(f) ricette, formule, modelli, progettazioni e prototipi; e

(g) attività immateriali in via di sviluppo.

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

109. L'impresa evidenzia l'informazione sulle attività immateriali che hanno subito una riduzione durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36 in aggiunta alle informazioni richieste dal paragrafo 107 (e)(iii) a (v).

110. L'impresa evidenzia la natura e l'effetto di un cambiamento in una stima contabile che ha un effetto rilevante nell'esercizio in corso o che si suppone abbia un rilevante effetto negli esercizi successivi, secondo le disposizioni dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti nel:

(a) periodo di ammortamento;

(b) metodo di ammortamento; o

(c) valori residui.

111. ***Il bilancio deve, inoltre, evidenziare:***

(a) ***se un'attività immateriale è ammortizzata per un periodo superiore ai venti anni, le ragioni per cui la presunzione che la vita utile di un'attività immateriale non supererà i venti anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso viene confutata. Nel fornire queste motivazioni, l'impresa deve descrivere il fattore (fattori) che hanno svolto un ruolo significativo nel determinare la vita utile dell'attività;***

(b) ***una descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento residuo di ciascuna singola attività immateriale che risulta rilevante per l'impresa nel suo complesso;***

(c) ***per le attività immateriali acquisite tramite concessione governativa e inizialmente rilevate al fair value (valore equo) (vedere paragrafo 33):***

(i) ***il fair value (valore equo) inizialmente rilevato per queste attività;***

(ii) ***il valore contabile; e***

(iii) ***se esse sono iscritte facendo riferimento al trattamento contabile di riferimento o a quello alternativo consentito per le successive valutazioni;***

(d) ***l'esistenza e i valori contabili delle attività immateriali il cui diritto di utilizzo è limitato e i valori contabili delle attività immateriali date in garanzia a fronte di passività; e***

(e) ***l'importo degli impegni assunti per l'acquisizione di attività immateriali.***

112. Quando l'impresa descrive il fattore (fattori) che ha svolto un ruolo significativo nel determinare la vita utile di un'attività immateriale che è stata ammortizzata per più di venti anni, l'impresa considera la lista di fattori contenuti nel paragrafo 80.

N. 38

Attività immateriali iscritte in bilancio con il trattamento contabile alternativo consentito

113. ***Se le attività immateriali sono iscritte a valori rivalutati, devono essere evidenziate le seguenti informazioni:***

(a) ***per classe di attività immateriali:***

(i) ***la data effettiva della rivalutazione;***

(ii) ***il valore contabile delle attività immateriali rivalutate; e***

(iii) ***il valore contabile che sarebbe stato incluso nel bilancio se le attività immateriali rivalutate fossero state iscritte secondo le disposizioni del trattamento contabile di riferimento esposto nel paragrafo 63; e***

(b) ***l'importo dell'eccedenza di rivalutazione (surplus) che fa riferimento alle attività immateriali all'inizio e alla fine dell'esercizio, indicando i cambiamenti avvenuti nel corso dell'esercizio e qualsiasi limitazione relativa alla distribuzione agli azionisti.***

114. Può essere necessario aggregare le classi delle attività rivalutate in classi più ampie per finalità informative. Tuttavia, le classi non possono essere aggregate se ciò provoca una combinazione di una classe di attività immateriali che include gli importi valutati secondo il trattamento contabile di riferimento e quello alternativo consentito per le valutazioni successive.

Spese di ricerca e sviluppo

115. ***Il bilancio deve evidenziare gli importi complessivi delle spese di ricerca e sviluppo imputate a conto economico nel corso dell'esercizio.***

116. I costi per la ricerca e sviluppo comprendono tutte quelle spese che sono direttamente attribuibili ad attività di ricerca e sviluppo o che possono essere ripartite in base a un criterio ragionevole e coerente a tali attività (vedere paragrafi 54-55 per avere una guida sul tipo di spesa che deve essere inclusa al fine di soddisfare le disposizioni informative contenute nel paragrafo 115).

Informazioni aggiuntive

117. Si incoraggia, ma non si richiede, alle imprese di fornire le seguenti informazioni:

(a) una descrizione di tutte le attività immateriali totalmente ammortizzate che sono ancora in uso; e

(b) una breve descrizione delle attività immateriali significative controllate dall'impresa ma non rilevate come attività poiché non soddisfacevano le condizioni per la rilevazione nel presente Principio o perché sono state acquisite o generate prima che il Principio entrasse in vigore.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

118. ***Alla data in cui il Principio entra in vigore (o alla data di adozione, se precedente), questo deve essere applicato come disposto nei seguenti quadri sinottici. In tutte le circostanze, a eccezione di quelle descritte nei quadri sinottici che seguono, il presente Principio deve essere applicato retrospettivamente, a meno che non sia possibile fare altrimenti.***

119. I quadri sinottici di seguito riportati richiedono l'applicazione retrospettiva ogniqualvolta sia necessario eliminare una posta che non presenta più le condizioni necessarie per la rilevazione secondo le disposizioni del presente Principio o se una precedente valutazione di un'attività immateriale ha contraddetto i criteri contenuti nel presente Principio (per esempio, le attività immateriali che non sono mai state ammortizzate o che sono state rivalutate ma non facendo riferimento a un mercato attivo). In altre circostanze, l'applicazione prospettica delle disposizioni concernenti rilevazione e ammortamento è richiesta o, in alcuni casi, permessa.

120. ***L'effetto dell'adozione del Principio alla data in cui entra in vigore (o alla data di applicazione, se precedente) deve essere rilevato secondo le disposizioni dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, o come una rettifica degli utili portati a nuovo all'apertura dell'ultimo bilancio precedente (IAS 8, trattamento contabile di riferimento) o come rettifica dell'utile o perdita netta dell'esercizio in corso (IAS 8, trattamento contabile alternativo consentito).***

121. ***Nel primo bilancio pubblicato adottando le disposizioni contenute nel presente Principio, l'impresa deve evidenziare le disposizioni transitorie adottate in quelle situazioni in cui il presente Principio offra più opzioni.***

Disposizioni transitorie — Rilevazione contabile

	Circostanze	Disposizioni
1.	Un elemento immateriale è stato rilevato come una attività distinta — sia descritto o no come attività immateriale — e alla data di entrata in vigore di questo Principio (o alla data di adozione di questo Principio, se precedente), l'elemento non soddisfa la definizione, o le condizioni poste per la rilevazione, di una attività immateriale.	
(a)	L'elemento è stato acquistato in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione.	(i) Ridistribuire l'elemento all'avviamento positivo (avviamento negativo) derivante dalla medesima acquisizione; e (ii) Rettificare il valore dell'avviamento positivo (avviamento negativo) rilevato alla data di acquisizione retrospettivamente, come se l'elemento fosse sempre stato incluso nell'avviamento positivo (avviamento negativo) rilevato alla data di acquisizione. Per esempio, se l'avviamento fu rilevato come un'attività ed ammortizzato, si stimi l'ammortamento accumulato che sarebbe stato rilevato, qualora la posta fosse stata inclusa nell'avviamento rilevato alla data di acquisizione, e si rettifichi di conseguenza il valore contabile dell'avviamento.
(b)	L'elemento non è stato acquisito in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione (per esempio, era stato acquistato separatamente o generato internamente).	Non rilevare più l'elemento come attività (eliminare la voce dallo stato patrimoniale).
2.	Un elemento immateriale è stato rilevato come una attività distinta — sia descritto o no come attività immateriale — e alla data di entrata in vigore di questo Principio (o alla data di adozione di questo Principio, se precedente), l'elemento non soddisfa la definizione, o le condizioni poste per la rilevazione, di una attività immateriale.	
(a)	L'attività è stata inizialmente rilevata al costo storico.	Classificare l'attività come un'attività immateriale. Si ritiene che il costo iniziale dell'attività sia stato adeguatamente rilevato. Vedere le disposizioni transitorie per le successive valutazioni e l'ammortamento in base alle situazioni 4 e 5 di cui in seguito.
(b)	L'attività è stata rilevata inizialmente con un metodo diverso da quello del costo.	(i) Classificare l'attività come un'attività immateriale; e (ii) Stimare nuovamente il valore contabile dell'attività al costo (o all'ammontare rivalutato, dopo l'iniziale rilevazione la costo) meno l'ammortamento accumulato, determinato secondo le disposizioni del presente Principio. Se il costo dell'attività immateriale non può essere determinato, se non rilevare più l'attività come tale (eliminare l'attività dallo stato patrimoniale).

N. 38

3. Alla data in cui questo Principio entra in vigore (o alla data di adozione di questo Principio, se precedente), un elemento soddisfa la definizione, e le condizioni per la rilevazione, di una attività immateriale ma non è stato precedentemente rilevato come attività.

(a)	L'attività immateriale è stata acquistata in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione e costituisce parte dell'avviamento rilevato.	Si incoraggia, ma non si richiede, la rilevazione dell'attività immateriale. Se viene rilevata l'attività immateriale: (i) determinare il valore contabile dell'attività al costo (o al valore rivalutato) meno l'ammortamento accumulato in base alle disposizioni del presente Principio; e (ii) rettificare l'avviamento rilevato alla data di acquisizione retrospettivamente, come se l'attività immateriale non fosse mai stata inclusa nell'avviamento rilevato alla data dell'acquisizione. Ad esempio, se l'avviamento fu rilevato come attività ed ammortizzato, stimare l'effetto sull'ammortamento accumulato dell'avviamento derivante dal distinguere l'attività immateriale separatamente e rettificare conseguentemente il valore contabile dell'avviamento.
(b)	L'attività immateriale non è stata acquisita in una aggregazione di imprese sotto forma di acquisizione (ad esempio, era acquistata separatamente o generata internamente).	L'attività immateriale non deve essere rilevata.

Disposizioni transitorie — Ammortamento di una attività immateriale iscritta in bilancio con il trattamento contabile di riferimento

	Circostanze	Disposizioni
4.	L'attività non è stata ammortizzata in precedenza o si ritiene che la quota di ammortamento sia pari a zero.	Rideterminare il valore contabile dell'attività come se l'ammortamento accumulato fosse sempre stato determinato in base alle disposizioni di questo Principio.
5.	L'attività è stata ammortizzata in precedenza. L'ammortamento accumulato determinato in relazione alle disposizioni contenute in questo Principio è differente rispetto a quello precedentemente calcolato (perché il periodo di ammortamento e/o il metodo d'ammortamento sono differenti).	Non rideterminare il valore contabile dell'attività immateriale per ogni differenza tra l'ammortamento accumulato in anni precedenti e quello calcolato in base alle disposizioni contenute in questo Principio. Ammortizzare ogni valore contabile dell'attività lungo il corso della sua vita utile residua determinata in base alle disposizioni contenute in questo Principio (cioè qualsiasi cambiamento è trattato come un cambiamento di stima contabile — vedere paragrafo 94).

Disposizioni transitorie — Attività immateriali rivalutate

	Circostanze	Disposizioni
6.	Un'attività immateriale è stata iscritta ad un importo rivalutato non determinato facendo riferimento ad un mercato attivo:	
(a)	Esiste un mercato attivo per l'attivo.	L'attività deve essere rivalutata facendo riferimento a questo mercato attivo alla data di entrata in vigore del Principio (o alla data di applicazione di questo Principio, se precedente).
(b)	Non esiste alcun mercato attivo per l'attività.	(i) Eliminare l'effetto di qualsiasi rivalutazione; e (ii) determinare il valore contabile dell'attività al costo meno l'ammortamento accumulato, determinato in base alle disposizioni di questo Principio.

N. 40

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

122. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio ai bilanci con inizio prima del 1º luglio 1999, l'impresa deve:***

(a) ***indicare tale fatto; e***

(b) ***adottare congiuntamente lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese e lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.***

123. Il presente Principio sostituisce:

(a) lo IAS 4, Contabilizzazione degli ammortamenti, con riguardo all'ammortamento (svalutazione) delle attività immateriali; e

(b) lo IAS 9, Costi di ricerca e sviluppo.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 40

Investimenti immobiliari

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel marzo 2000 ed è entrato in vigore per i bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva.

Il presente Principio sostituisce lo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con riferimento alla contabilizzazione degli investimenti immobiliari. Lo IAS 25 viene sostituito nel momento in cui il presente Principio entra in vigore.

Nel gennaio 2001, lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 3. Il testo così come modificato entra in vigore a partire dai bilanci annuali con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva.

INTRODUZIONE

1. Lo IAS 40 disciplina il trattamento contabile da riservare agli investimenti immobiliari e alle connesse disposizioni informative. Il Principio entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva. È incoraggiata un'applicazione anticipata.

2. Il Principio sostituisce le precedenti disposizioni contenute nello IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari. Nello IAS 25, alle imprese era consentito di scegliere tra più trattamenti contabili per la contabilizzazione degli investimenti immobiliari (costo ammortizzato secondo quanto previsto dal trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, rivalutazione con ammortamento secondo le disposizioni del trattamento contabile alternativo dello IAS 16, costo al netto delle perdite durevoli di valore in base a quanto contenuto nello IAS 25 o rivalutazione in conformità a quanto previsto dallo IAS 25). Lo IAS 25 perde efficacia all'entrata in vigore del presente Principio.

3. Un investimento immobiliare è definito come proprietà immobiliare (terreno o edificio o parte di un edificio — o entrambi) posseduto (dal proprietario o dal locatario tramite un contratto di leasing finanziario) al fine di percepire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito o per entrambi i motivi, piuttosto che per:

(a) l'uso strumentale del bene per la produzione o la fornitura di beni o servizi o nell'amministrazione aziendale, o

(b) la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale.

N. 40

4. Il Principio non si applica a:

(a) immobili a uso del proprietario (ossia, immobili posseduti per la produzione o la fornitura di beni o servizi o nell'amministrazione aziendale) iscritti in bilancio in base allo IAS 16, Immobili impianti e macchinari, al costo ammortizzato o al valore rivalutato al netto dei successivi ammortamenti;

(b) immobili posseduti per la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale — iscritti al minore tra il costo e il valore netto di realizzo in base a quanto disposto dallo IAS 2, Rimanenze;

(c) immobili in costruzione o sviluppo per un utilizzo futuro come investimento immobiliare — lo IAS 16 si applica a tali immobili sino a quando la costruzione o lo sviluppo è terminato, momento in cui l'immobile diviene un investimento immobiliare e, quindi, si applica il presente Principio. Tuttavia, il presente Principio si applica agli investimenti immobiliari esistenti che sono in fase di ulteriore sviluppo per essere usati continuativamente in futuro come investimenti immobiliari;

(d) un interesse posseduto da un locatario in un contratto di leasing operativo — problematica trattata dallo IAS 17, Leasing;

(e) foreste e risorse naturali rigenerative simili; e

(f) diritti minerari, esplorazione ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse naturali non rigenerative simili.

5. Il Principio consente alle imprese di scegliere tra:

(a) una contabilizzazione al fair value (valore equo). Gli investimenti immobiliari devono essere valutati al fair value (valore equo) e i cambiamenti del fair value (valore equo) devono essere rilevati in conto economico; oppure

(b) una contabilizzazione al costo. La contabilizzazione al costo è il trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari. Gli investimenti immobiliari devono essere valutati al costo ammortizzato (al netto di qualsiasi perdita durevole di valore). L'impresa che opta per la contabilizzazione al costo deve, comunque, indicare il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare.

6. La contabilizzazione al fair value (valore equo) differisce dalla contabilizzazione utilizzata per le rivalutazioni che il Board già consente per alcune attività non finanziarie. In base a questa, gli incrementi di valore contabile di una valutazione basata sul costo sono rilevati in una riserva di rivalutazione. Invece, in base a questa contabilizzazione al fair value (valore equo), tutti i cambiamenti del fair value (valore equo) sono rilevati in conto economico.

7. Questa è la prima volta che il Board ha introdotto la contabilizzazione al fair value (valore equo) per attività non finanziarie. Le lettere di commento alla Exposure Draft E64 mostrano che nonostante molti sostengano questa iniziativa, molti altri hanno ancora significativi riserve concettuali e pratiche a estendere la contabilizzazione al fair value (valore equo) alle attività non finanziarie. Inoltre, taluni ritengono che alcuni mercati immobiliari non sono ancora sufficientemente maturi per poter far funzionare una contabilizzazione al fair value (valore equo) in maniera soddisfacente. Altri ritengono che non sia possibile fornire una rigorosa definizione di investimento immobiliare e che ciò rende al momento attuale non realistico richiedere l'applicazione della contabilizzazione al fair value (valore equo).

8. Per i motivi sopra citati, il Board crede che non sia possibile, allo stato attuale, richiedere che gli investimenti immobiliari siano rilevati in bilancio esclusivamente al fair value (valore equo). Allo stesso tempo, il Board ritiene che è consigliabile consentire la contabilizzazione al fair value (valore equo). Questo processo evolutivo consentirà a redattori e utilizzatori del bilancio di acquisire maggiore esperienza con la contabilizzazione al fair value (valore equo) e darà tempo ad alcuni mercati immobiliari di ottenere una maggiore maturità.

N. 40

9. Il presente Principio richiede alle imprese di applicare la contabilizzazione scelta a tutti gli investimenti immobiliari. Un cambiamento da un tipo di contabilizzazione a un'altra deve essere effettuato solo se il cambiamento si concretizzerà in una più appropriata presentazione. Il Principio afferma che è altamente improbabile che possa risultare opportuno un cambiamento dalla contabilizzazione al fair value (valore equo) alla contabilizzazione al costo.

10. In casi eccezionali, vi è la chiara evidenza che, quando l'impresa acquista inizialmente una proprietà immobiliare (o nel momento iniziale in cui un immobile già posseduto diviene un investimento immobiliare a seguito del completamento della costruzione o dello sviluppo, o dopo un cambiamento di uso dello stesso), l'impresa non sarà in grado di determinare il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare attendibilmente su base continuativa. In tali circostanze, il Principio richiede alle imprese di valutare l'investimento immobiliare facendo uso del trattamento contabile di riferimento previsto dallo IAS 16 sino alla dismissione dell'investimento immobiliare. Il valore residuo dell'investimento immobiliare deve essere assunto pari a zero. L'impresa che ha scelto la contabilizzazione al fair value (valore equo) valuta tutti i restanti investimenti immobiliari al fair value (valore equo).

11. L'Appendice A contiene un albero delle decisioni che sintetizza la modalità tramite cui l'impresa deve decidere se applicare (per gli investimenti immobiliari) lo IAS 40, piuttosto che lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (per immobili a uso del proprietario o immobili che al momento attuale sono in fase di costruzione o di sviluppo per essere utilizzati in futuro come investimenti immobiliari), o lo IAS 2, Rimanenze (per immobili posseduti per la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale).

12. L'Appendice B, Motivazioni per le conclusioni, sintetizza le motivazioni addotte dal Board per l'applicazione delle disposizioni contenute nello IAS 40.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-3
Definizioni	4-14
Rilevazione	15-16
Valutazione iniziale	17-21
Spese successive	22-23
Valutazione successiva alla rilevazione iniziale	24-50
Contabilizzazione al fair value (valore equo)	27-49
Impossibilità di valutare attendibilmente il fair value (valore equo)	47-49
Contabilizzazione al costo	50
Cambiamenti di destinazione	51-59
Dismissioni	60-64
Informazioni integrative	65-69
Contabilizzazioni al fair value (valore equo) e al costo	65-66
Contabilizzazione al fair value (valore equo)	67-68
Contabilizzazione al costo	69

N. 40

Disposizioni transitorie	70-73
Contabilizzazione al fair value (valore equo)	70-72
Contabilizzazione al costo	73
Data di entrata in vigore	74-75

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non si applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile degli investimenti immobiliari e le connesse disposizioni informative.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella rilevazione, valutazione e informazione connessa agli investimenti immobiliari.***

2. Il presente Principio disciplina, inoltre, la valutazione degli investimenti immobiliari iscritti nel bilancio di un locatario posseduti tramite un leasing finanziario e la valutazione degli investimenti immobiliari iscritti nel bilancio di un locatore e locati tramite un leasing operativo. Il presente principio non tratta le problematiche coperte dallo IAS 17, Leasing, incluse le seguenti:

   (a) la classificazione delle operazioni di leasing tra operazioni di leasing finanziari e operativi;

   (b) la rilevazione dei ricavi derivanti da canoni di locazione realizzati tramite investimenti immobiliari (vedere anche IAS 18, Ricavi);

   (c) la valutazione nel bilancio di un locatario di immobili posseduti tramite un leasing operativo;

   (d) la valutazione nel bilancio di un locatore di immobili locati tramite un leasing finanziario;

   (e) la contabilizzazione di operazioni di vendita e retrolocazione; e

   (f) l'informativa relativa alle operazioni di leasing finanziario e alle operazioni di leasing operativo.

3. Il presente Principio non si applica a:

   (a) attività biologiche collegate al terreno e connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura); e

   (b) diritti minerari, esplorazione ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse non rigenerative simili.

DEFINIZIONI

4. ***I seguenti termini vengono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

   L'investimento immobiliare è una proprietà immobiliare (terreno o edificio — o parte di edificio — o entrambi) posseduta (dal proprietario o dal locatario tramite un contratto di leasing finanziario) al fine di percepire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito o per entrambe le motivazioni, piuttosto che per:

   (a) ***l'uso nella produzione o nella fornitura di beni o di servizi o nell'amministrazione aziendale; o***

(b) ***la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale.***

L'immobile a uso del proprietario è un immobile posseduto (dal proprietario o dal locatario tramite un contratto di leasing finanziario) per l'uso nella produzione o nella fornitura di beni o di servizi nell'amministrazione aziendale.

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

Il costo è l'importo pagato monetario o equivalente, o il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquisire un bene, al momento dell'acquisto o della costruzione del bene stesso.

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata in bilancio.

5. Un investimento immobiliare è posseduto al fine di percepire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito o per entrambi i motivi. Perciò, un investimento immobiliare origina flussi finanziari ampiamente indipendenti dalle altre attività possedute dall'impresa. Ciò distingue un investimento immobiliare da un immobile a uso del proprietario. La produzione o la fornitura di beni o servizi (o l'uso dell'immobile nell'amministrazione aziendale) origina flussi finanziari che sono attribuibili non meramente all'immobile, ma anche ad altre attività utilizzate nel processo produttivo o nella fornitura dei beni. Agli immobili a uso del proprietario si applica lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari.

6. I seguenti sono esempi di investimenti immobiliari:

(a) un terreno posseduto per un apprezzamento a lungo termine del capitale investito piuttosto che l'immobile stesso sia venduto nel breve termine nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale;

(b) un terreno posseduto per un utilizzo futuro non ancora determinato al momento attuale. (Se un'impresa non ha ancora deciso se utilizzerà il terreno o a uso del proprietario o per la vendita nel breve periodo nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale, il terreno si considera posseduto per l'apprezzamento del capitale investito);

(c) un edificio di cui la società che redige il bilancio è proprietaria (o posseduto dalla società che redige il bilancio tramite un contratto di leasing finanziario) e locato tramite una o più operazioni di leasing operativo; e

(d) un edificio attualmente non occupato ma che è posseduto al fine di essere locato tramite una o più operazioni di leasing operativo.

7. I seguenti sono esempi di elementi che non sono investimenti immobiliari e che, perciò, esulano dall'ambito di applicazione del presente Principio:

(a) un immobile posseduto per la vendita qualora ciò avvenga nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale o nel processo di costruzione o sviluppo finalizzato a una successiva vendita (vedere IAS 2, Rimanenze), per esempio un immobile acquisito esclusivamente in prospettiva di una sua successiva dismissione nel futuro prossimo o perché esso sia sviluppato e successivamente venduto;

(b) un immobile che viene costruito o sviluppato per conto terzi (vedere IAS 11, Commesse a lungo termine);

(c) un immobile a uso del proprietario (vedere IAS 16, Immobili, impianti e macchinari), inclusi (tra gli altri) immobili posseduti per un utilizzo futuro come immobili a uso del proprietario, immobili posseduti per una futura ristrutturazione e un successivo utilizzo come immobili a uso del proprietario, immobili a uso dei dipendenti (sia nel caso in cui i dipendenti paghino un canone di locazione a tassi di mercato sia nel caso in cui non lo facciano) e immobili a uso del proprietario in procinto di essere dismessi; e

(d) un immobile che al momento attuale è costruito o sviluppato per un utilizzo futuro come investimento immobiliare. Lo IAS 16 si applica a tale immobile sino al momento in cui la costruzione o lo sviluppo è terminato, momento in cui l'immobile si qualifica come investimento immobiliare e si applica il presente Principio. Peraltro, il presente Principio si applica agli investimenti immobiliari esistenti che sono al momento attuale in fase di ristrutturazione per poter essere utilizzati continuativamente in futuro come investimenti immobiliari (vedere paragrafo 52).

N. 40

8. Alcuni immobili includono una parte posseduta allo scopo di percepire canoni di locazione o per l'apprezzamento del capitale investito e un'altra parte posseduta per l'impiego nella produzione o nella fornitura di beni o servizi o nell'amministrazione aziendale. Se tali parti possono essere vendute separatamente (o locate separatamente tramite un contratto di leasing finanziario), l'impresa contabilizza tali parti separatamente. Se queste, invece, non possono essere vendute separatamente, l'immobile costituisce un investimento immobiliare solo se una parte non significativa è posseduta per essere impiegata nella produzione o nella fornitura di beni o servizi o nell'amministrazione aziendale.

9. In alcune circostanze, l'impresa fornisce servizi sussidiari agli occupanti dell'immobile posseduto da essa. Tale impresa tratta tale immobile come un investimento immobiliare se i servizi rappresentano una componente relativamente non significativa del contratto nel suo insieme. Un esempio potrebbe essere rappresentato dal caso in cui il proprietario di un edificio locato a uso ufficio fornisce servizi di sicurezza e manutenzione ai locatari che occupano l'edificio.

10. In altre circostanze, i servizi forniti costituiscono una componente maggiormente significativa. Per esempio, se l'impresa è proprietaria e gestisce un hotel, i servizi forniti ai clienti sono una componente significativa del progetto considerato nel suo insieme. Perciò, un hotel gestito dal proprietario deve essere considerato un immobile a uso del proprietario, piuttosto che un investimento immobiliare.

11. Può essere difficoltoso stabilire se i servizi sussidiari siano così significativi da far sì che un immobile possa essere qualificato come un investimento immobiliare. Per esempio, il proprietario di un hotel alcune volte trasferisce talune responsabilità a terzi in base a un contratto di gestione. I termini contrattuali della suddetta gestione possono essere assai vari. Da un lato, la posizione del proprietario potrebbe, nella sostanza, essere assimilata a quella di un investitore passivo. Dall'altro lato, il proprietario potrebbe semplicemente aver attribuito a terzi alcune funzioni giornaliere mantenendo una significativa esposizione alla variazione nei flussi finanziari generati dall'attività dell'hotel.

12. È necessario esercitare giudizio per determinare se un immobile si qualifica come investimento immobiliare. L'impresa elabora criteri propri così da poter esercitare un giudizio coerente con la definizione di investimento immobiliare e con le connesse indicazioni contenute nei paragrafi compresi tra 5 e 11. Il paragrafo 66 (a) richiede alle imprese di evidenziare questi criteri quando la classificazione risulta difficoltosa.

13. Secondo quanto previsto dallo IAS 17, Leasing, un locatario non capitalizza l'immobile posseduto tramite leasing operativo. Di conseguenza, il locatario non tratta il suo diritto in tale immobile, come se questo fosse un investimento immobiliare.

14. In alcune circostanze, l'impresa è proprietaria di un immobile che è locato ed è a disposizione della capogruppo o di un'altra controllata. L'immobile non si qualifica come investimento immobiliare nel bilancio consolidato che include entrambe le imprese, poiché esso risulta a uso del proprietario nella prospettiva del gruppo considerato nel suo insieme. Tuttavia l'immobile, nell'ottica della singola impresa che ne è proprietaria, costituisce un investimento immobiliare se soddisfa la definizione di cui al paragrafo 4. Perciò, nel bilancio, il locatore tratta l'immobile come un investimento immobiliare.

RILEVAZIONE

15. ***Un investimento immobiliare deve essere rilevato come attività quando, e solo quando:***

(a) ***è probabile che i benefici economici futuri che sono associati all'investimento immobiliare affluiranno all'impresa; e***

(b) ***il costo dell'investimento immobiliare può essere valutato attendibilmente.***

16. Nel determinare se un elemento soddisfa la prima condizione prevista per la rilevazione, l'impresa deve valutare il grado di certezza connesso al flusso di benefici economici futuri sulla base delle conoscenze disponibili al momento della rilevazione iniziale. La seconda condizione per la rilevazione è, nella normalità dei casi, prontamente soddisfatta poiché l'importo dell'operazione che ha determinato l'acquisto dell'attività identifica il costo medesimo.

VALUTAZIONE INIZIALE

17. ***Un investimento immobiliare deve essere valutato inizialmente al costo. I costi dell'operazione devono essere inclusi nella valutazione iniziale.***

18. Il costo di un investimento immobiliare acquisito comprende il prezzo di acquisto e qualsiasi spesa a esso direttamente attribuibile. Le spese direttamente attribuibili includono, per esempio, i compensi professionali per la prestazione di servizi legali, le imposte per il trasferimento della proprietà degli immobili e qualsiasi altro costo operativo.

19. Il costo di un investimento immobiliare costruito in economia è rappresentato dal suo costo alla data in cui la costruzione o lo sviluppo è terminato. Sino a tale data, le imprese devono applicare lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari. A tale data, l'immobile si qualifica come un investimento immobiliare e si applica il presente Principio (si vedano i paragrafi 51 (e) e 59).

20. Il costo di un investimento immobiliare non è incrementato dai costi di impianto (a meno che questi siano necessari per rendere l'immobile operativo), dalle iniziali perdite operative sostenute prima che l'investimento immobiliare raggiunga il pianificato livello di occupazione, dagli importi anormali di materiale perso, manodopera o da altre risorse impiegate per costruire o migliorare l'immobile.

21. Se il pagamento dell'investimento immobiliare viene differito, il suo costo deve essere fatto coincidere con il prezzo monetario equivalente. La differenza tra tale importo e il pagamento complessivo è rilevata come un interesse passivo lungo tutto il periodo del credito.

SPESE SUCCESSIVE

22. ***Le spese successive relative a un investimento immobiliare che è già stato rilevato devono essere aggiunte al valore contabile dell'investimento immobiliare nel momento in cui diviene probabile che i benefici economici futuri, superiori al normale livello di rendimento originariamente accertato, dell'esistente investimento immobiliare, affluiranno all'impresa. Tutte le altre spese successive devono essere rilevate come un costo nell'esercizio in cui si sono verificate.***

23. Il corretto trattamento contabile dei costi sostenuti successivamente all'acquisizione di un investimento immobiliare dipende da quali circostanze furono tenute in considerazione nel momento della valutazione e della rilevazione iniziale dell'investimento. Per esempio, nel caso in cui il valore contabile di un investimento immobiliare teneva già in considerazione una perdita nel calcolo dei benefici economici futuri, le spese successive sostenute per poter ristabilire i benefici economici attesi dall'attività devono essere capitalizzate. Questo è anche il caso in cui il prezzo di acquisto di un bene includa l'obbligazione assunta dall'impresa a sostenere una spesa necessaria nel futuro per portare il bene a condizioni operative. Un esempio di ciò potrebbe essere rappresentato dall'acquisizione di un edificio che necessita di una ristrutturazione. In tali circostanze, le spese successive devono essere portate a incremento del valore contabile.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE

24. ***Le imprese devono scegliere se fare uso della contabilizzazione al fair value (valore equo) esposta nei paragrafi compresi tra 27 e 49 oppure utilizzare la contabilizzazione al costo di cui al paragrafo 50 come criterio contabile valutativo e devono applicare tale criterio a tutti i propri investimenti immobiliari.***

25. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, statuisce che un cambiamento volontario di principi contabili deve essere effettuato solo se il cambiamento si concretizzerà in una più corretta esposizione in bilancio degli eventi o delle operazioni dell'impresa. È altamente improbabile che un cambiamento dalla contabilizzazione al fair value (valore equo) alla contabilizzazione al costo possa realizzare una migliore rappresentazione contabile.

26. Il presente Principio richiede a tutte le imprese di determinare il fair value (valore equo) degli investimenti immobiliari per la valutazione (contabilizzazione al fair value (valore equo)) o per la sua indicazione nelle note al bilancio (contabilizzazione la costo). Le imprese sono incoraggiate ma non obbligate a determinare il fair value (valore equo) degli investimenti immobiliari sulla base di una stima effettuata da un perito esterno con riconosciute e pertinenti qualifiche professionali e con una recente esperienza nella localizzazione e nella tipologia dell'investimento immobiliare oggetto della valutazione.

N. 40

Contabilizzazione al fair value (valore equo)

27. ***Successivamente alla rilevazione iniziale, le imprese che optano per la contabilizzazione al fair value (valore equo) devono valutare tutti i propri investimenti immobiliari al fair value (valore equo), fatta eccezione per i casi eccezionali esposti nel paragrafo 47.***

28. ***Un provento o una perdita derivante da un cambiamento del fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare deve essere incluso nel risultato economico dell'esercizio in cui si è verificato.***

29. Il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare coincide solitamente con il suo valore di mercato. Il fair value (valore equo) è valutato, tenendo presente la definizione di fair value (valore equo), al prezzo più probabile ragionevolmente ottenibile sul mercato alla data di riferimento del bilancio. Coincide con il miglior prezzo ragionevolmente ottenibile dal venditore e con il prezzo più vantaggioso ragionevolmente ottenibile dal compratore. Tale valore esclude specificatamente stime di prezzi gonfiati o ridotti a causa di speciali termini contrattuali o circostanze, quali finanziamenti atipici, accordi con patti di retrolocazione, corrispettivi e concessioni particolari concessi da soggetti coinvolti nella vendita.

30. L'impresa valuta il fair value (valore equo) senza alcuna deduzione dei costi operativi che l'impresa potrebbe sostenere in una vendita o in altra dismissione.

31. ***Il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare deve riflettere lo stato effettivo del mercato e la situazione presente alla data di riferimento del bilancio e non quella di una data passata o futura.***

32. Il fair value (valore equo) stimato è specifico di un momento a una determinata data. Dato che i mercati e le condizioni di mercato possono mutare, il valore stimato può rivelarsi non corretto o non appropriato se rapportato ad altra data. La definizione di fair value (valore equo), in aggiunta, assume che la vendita e l'adempimento del relativo contratto siano simultanei senza la possibilità che si possa verificare alcuna variazione di prezzo, circostanza che, invece, si potrebbe verificare in un'operazione normale tra parti consapevoli e disponibili se la vendita e l'adempimento non fossero simultanei.

33. Il fair value (valore equo) degli investimenti immobiliari riflette, tra le altre cose, i ricavi derivanti da canoni di locazione correnti. Riflette inoltre ragionevoli e sostenibili assunzioni che rappresentano la visione del mercato di quanto contraenti consapevoli e disponibili ipotizzerebbero in merito al flusso futuro di canoni locativi da locazioni future alla luce delle condizioni correnti del mercato.

34. La definizione di fair value (valore equo) fa riferimento a «contraenti consapevoli e disponibili». In questo contesto, «consapevoli» significa che sia il venditore sia il compratore disposti a trattare sono ragionevolmente informati riguardo la natura e le caratteristiche dell'investimento immobiliare, il suo utilizzo attuale e potenziale e lo stato del mercato alla data di riferimento del bilancio.

35. Un compratore disponibile è motivato ma non costretto a comprare. Il medesimo compratore non è oltremodo desideroso né determinato a comprare a qualsiasi cifra. Egli acquista in accordo con la realtà del mercato corrente e con le aspettative correnti di mercato piuttosto che sulla base di un mercato immaginario e ipotetico la cui esistenza non si può dimostrare o prevedere. Il presunto compratore non pagherebbe un prezzo più alto di quello che il mercato richiede. L'attuale proprietario di un investimento immobiliare è incluso tra i soggetti che costituiscono il mercato di riferimento.

36. Un venditore disponibile non è né oltremodo desideroso né forzato a vendere, né disposto a vendere a qualsiasi prezzo, né preparato a esporre un prezzo non considerato ragionevole nel mercato corrente. Il venditore disponibile è motivato a vendere l'investimento immobiliare a condizioni di mercato al miglior prezzo, qualunque esso sia, ottenibile in un mercato aperto dopo un'adeguata strategia di vendita. Le situazioni reali dell'effettivo proprietario dell'investimento immobiliare non fanno parte del presente ragionamento poiché il venditore disponibile è solo un ipotetico proprietario.

37. L'espressione «dopo un'adeguata strategia di vendita» significa che l'investimento immobiliare verrà esposto nel mercato nella maniera più appropriata con il fine di realizzare la sua dismissione al miglior prezzo ragionevolmente ottenibile. La lunghezza del tempo di esposizione può variare a seconda delle condizioni di mercato, ma deve essere sufficiente a far sì che l'investimento immobiliare sia portato all'attenzione di un adeguato numero di potenziali acquirenti. Si suppone che il periodo di esposizione si riferisca a un arco temporale precedente alla data di riferimento del bilancio.

N. 40

38. La definizione di fair value (valore equo) si riferisce a un'operazione normale tra terzi indipendenti. Un'operazione normale tra terzi indipendenti è un'operazione tra parti che non hanno relazioni particolari o speciali tali da rendere i prezzi delle operazioni inusuali per il mercato. Si presume che l'operazione avvenga tra parti non correlate ciascuna delle quali agisce indipendentemente dall'altra.

39. La miglior evidenza del fair value (valore equo) è normalmente data dai prezzi correnti presenti in un mercato attivo per proprietà immobiliari simili nella medesima localizzazione e condizione e soggette a condizioni simili per affitti e altri contratti. Le imprese devono prendersi cura di identificare qualsiasi differenza nella natura, localizzazione o condizione delle proprietà immobiliari o nei termini contrattuali degli affitti e degli altri contratti connessi.

40. In assenza di prezzi correnti in un mercato attivo del genere di quelli descritti nel paragrafo 39, l'impresa considera le informazioni provenienti da una serie di fonti, inclusi:

(a) i prezzi correnti di un mercato attivo di immobili di diversa natura, condizione o localizzazione (o soggetti ad affitti o altri contratti differenti), rettificati per riflettere tali differenze;

(b) i prezzi recenti di mercati meno attivi, con rettifiche apportate per riflettere qualsiasi cambiamento nelle condizioni economiche che si è verificato dalla data delle operazioni che furono effettuate a quei prezzi; e

(c) le proiezioni sui flussi finanziari attualizzati basate su stime attendibili di flussi finanziari futuri, supportate dalle condizioni di qualsiasi affitto e di altri contratti esistenti e (laddove possibile) da conoscenze acquisite da fatti esterni quali canoni di locazione applicati nel mercato corrente a immobili simili aventi medesime localizzazione e condizioni, nonché usando tassi di attualizzazione che riflettono valutazioni correnti del mercato con riferimento all'incertezza dell'importo e della tempistica dei flussi finanziari.

41. In alcune circostanze, le varie fonti elencate nel precedente paragrafo possono condurre a differenti conclusioni in relazione al calcolo del fair value (valore equo) di un investimento immobiliare. L'impresa considera le motivazioni di tali differenze, al fine di giungere alla stima più attendibile del fair value (valore equo) presente in una forbice di stime ragionevoli relativamente stretta.

42. In circostanze eccezionali, vi sono fin dall'inizio chiare indicazioni quando l'impresa acquista un investimento immobiliare (o nel momento stesso in cui un immobile esistente diviene un investimento immobiliare a seguito del completamento della costruzione o dello sviluppo o dopo un cambiamento di uso dello stesso) che la variabilità nella forbice delle stime ragionevoli del fair value (valore equo) sarà talmente ampia e le probabilità dei vari risultati saranno così difficili da valutare, che l'utilità di una specifica valutazione del fair value (valore equo) non risulta possibile. Ciò potrebbe essere indice del fatto che il fair value (valore equo) dell'immobile non sarà attendibilmente determinabile su base continuativa (vedere paragrafo 47).

43. Il fair value (valore equo) differisce dal valore d'uso, così come definito dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Il fair value (valore equo) riflette la conoscenza e le stime dei soggetti economici presenti sul mercato, come anche i fattori che sono rilevanti per coloro che sono presenti sul mercato in generale. Al contrario, il valore d'uso riflette la conoscenza e le stime dell'impresa, come pure i fattori specifici di una determinata entità economica e non applicabili alle imprese nel loro insieme. Per esempio, il fair value (valore equo) non riflette nessuno dei seguenti fattori:

(a) il valore aggiunto derivante dalla creazione di un portafoglio di immobili in diverse localizzazioni;

(b) le sinergie tra investimenti immobiliari e altre attività;

(c) i diritti o le restrizioni legali riguardanti specificatamente solo l'attuale proprietario; e

(d) i benefici o gli aggravi fiscali riguardanti specificatamente l'attuale proprietario.

N. 40

44. Nel determinare il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare, l'impresa evita il doppio conteggio di attività e passività che sono rilevate nello stato patrimoniale come attività e passività distinte. Per esempio:

(a) i macchinari quali ascensori o condizionatori di aria sono spesso parte integrante di un edificio e sono generalmente inclusi nell'investimento immobiliare, invece che essere rilevati separatamente come immobile, impianto e macchinario;

(b) se un ufficio è affittato già ammobiliato, il fair value (valore equo) dell'ufficio generalmente include il fair value (valore equo) del mobilio, poiché il ricavo derivante dall'affitto tiene in considerazione il fatto che l'ufficio sia ammobiliato. Quando il mobilio è incluso nel fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare, l'impresa non lo rileva come attività distinta; e

(c) il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare esclude risconti o ratei derivanti dal ricavo del leasing operativo, in quanto l'impresa li iscrive come passività o attività distinte.

45. Il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare non riflette investimenti futuri di capitale che miglioreranno o valorizzeranno l'immobile e non riflette i connessi benefici futuri originati da tale spesa futura.

46. In alcune circostanze, l'impresa si attende che il valore attuale dei suoi pagamenti connessi a un investimento immobiliare (fatta eccezione per i pagamenti riferiti alle passività finanziarie rilevate) eccederà il valore attuale dei relativi introiti monetari. L'impresa applica lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, al fine di determinare se deve rilevare una passività e come valutare tale passività.

Impossibilità di valutare attendibilmente il fair value (valore equo)

47. ***Vi è una presunzione relativa che l'impresa sarà in grado di determinare attendibilmente il fair value (valore equo) di un investimento immobiliare su base continuativa. Comunque, in casi eccezionali, vi sono chiare indicazioni sin dal momento in cui l'impresa acquista un investimento immobiliare (o nel momento stesso in cui un immobile esistente diviene un investimento immobiliare a seguito del completamento della costruzione o dello sviluppo o dopo un cambiamento di uso dello stesso) che l'impresa non sarà in grado di determinare il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare su base continuativa. Tale problema sorge quando, e solo quando, operazioni comparabili di mercato non sono frequenti e stime alternative del fair value (valore equo) (per esempio, basate su proiezioni di flussi finanziari attualizzati) non sono disponibili. In siffatte circostanze, l'impresa deve valutare tale investimento immobiliare utilizzando il trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari. Il valore residuo dell'investimento immobiliare deve essere assunto pari a zero. L'impresa deve continuare ad applicare lo IAS 16 sino alla dismissione dell'investimento immobiliare.***

48. Nelle circostanze eccezionali in cui l'impresa è costretta, per le motivazioni esposte nel precedente paragrafo, a valutare un investimento immobiliare facendo uso del trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, deve valutare tutti i propri restanti investimenti immobiliari al fair value (valore equo).

49. ***Se l'impresa ha precedentemente valutato un investimento immobiliare al fair value (valore equo), l'impresa deve continuare a valutare l'immobile al fair value (valore equo) sino alla sua dismissione (o sino a quando l'immobile diviene a uso del proprietario o sino a quando l'impresa dà inizio a un progetto di ristrutturazione dell'immobile perché questo sia venduto nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale) anche se le operazioni di mercato comparabili diventano meno frequenti o i prezzi di mercato meno prontamente disponibili.***

Contabilizzazione al costo

50. ***Dopo la rilevazione iniziale, l'impresa che opta per la contabilizzazione al costo deve valutare tutti i propri investimenti immobiliari facendo uso del trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, ossia al costo al netto di qualsiasi ammortamento e perdita durevole di valore accumulati.***

N. 40

CAMBIAMENTI DI DESTINAZIONE

51. ***I cambiamenti che portano a qualificare un bene che non era un investimento come tale o viceversa, devono essere effettuati quando, e solo quando, vi è un cambiamento nell'uso, evidenziato da:***

(a) ***l'inizio dell'uso dell'immobile da parte del proprietario, per un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare a immobile a uso del proprietario;***

(b) ***l'inizio di un progetto di sviluppo con la prospettiva di una vendita futura, per un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare a rimanenza;***

(c) ***la cessazione dell'uso da parte del proprietario, per un cambiamento da immobile a uso del proprietario a investimento immobiliare;***

(d) ***l'inizio di un contratto di leasing operativo con terzi, per un cambiamento da immobile a uso del proprietario a investimento immobiliare; o***

(e) ***il completamento della costruzione o dello sviluppo per un cambiamento da immobile in via di costruzione o di sviluppo (argomento disciplinato dallo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari) a investimento immobiliare.***

52. Il paragrafo 51 (b) di cui sopra richiede alle imprese di cambiare la destinazione di un immobile da investimento immobiliare a rimanenza quando, e solo quando, vi è un cambiamento nell'uso, evidenziato dall'inizio del progetto di sviluppo con la prospettiva di una vendita futura. Quando l'impresa decide di dismettere un investimento immobiliare senza completarne lo sviluppo, l'impresa continua a trattare l'immobile come un investimento immobiliare sino a quando il suo valore risulta completamente azzerato (eliminato dallo stato patrimoniale) e non lo tratta come una rimanenza. Analogamente, se l'impresa inizia ad apportare nuove migliorie su un investimento immobiliare esistente per un uso continuativo futuro come investimento immobiliare, questo resta un investimento immobiliare e non viene classificato come un immobile a uso del proprietario nel periodo in cui vengono apportate le migliorie.

53. I paragrafi compresi tra 54 e 59 trattano le problematiche concernenti la rilevazione e la valutazione che possono sorgere quando l'impresa utilizza la contabilizzazione al fair value (valore equo) per gli investimenti immobiliari. Quando l'impresa utilizza la contabilizzazione al costo, i cambiamenti di destinazione tra investimento immobiliare, immobile a uso del proprietario e rimanenza non incidono sul valore contabile dell'immobile che ha subito tale cambiamento e non modificano il costo di tale immobile a fini valutativi o informativi.

54. ***Qualora si verifichi un cambiamento di destinazione da investimento immobiliare iscritto al fair value (valore equo) a immobile a uso del proprietario o a rimanenza, deve essere considerato quale valore di riferimento dell'immobile per la successiva contabilizzazione, secondo i criteri propri dello IAS 16 o dello IAS 2, il fair value (valore equo) alla data del cambiamento d'uso.***

55. ***Se un immobile a uso del proprietario diviene un investimento immobiliare che verrà iscritto al fair value (valore equo), l'impresa deve applicare lo IAS 16 sino alla data in cui si verifica il cambiamento d'uso. L'impresa deve trattare una differenza esistente a tale data tra il valore contabile dell'immobile secondo quanto disposto dallo IAS 16 e il fair value (valore equo) allo stesso modo di una rivalutazione previsto dallo IAS 16.***

56. Sino alla data in cui un immobile a uso del proprietario diviene un investimento immobiliare iscritto al fair value (valore equo), l'impresa continua ad ammortizzare l'immobile e a rilevare qualsiasi perdita durevole di valore che si è verificata. L'impresa tratta una differenza esistente a quella data tra il valore contabile dell'immobile secondo quanto previsto dallo IAS 16 e il fair value (valore equo) allo stesso modo di una rivalutazione prevista dallo IAS 16. In altre parole:

(a) qualsiasi decremento risultante nel valore contabile dell'immobile è imputato al conto economico dell'esercizio. Peraltro, nella misura in cui l'importo è incluso nella riserva di rivalutazione di quell'immobile, il decremento è portato a fronte della riserva di rivalutazione; e

N. 40

(b) un incremento risultante nel valore contabile è disciplinato nel modo che segue:

(i) l'incremento, nella misura in cui rettifica una precedente perdita durevole di valore di quell'immobile, è imputato al conto economico dell'esercizio. L'importo rilevato nel conto economico dell'esercizio non deve superare l'ammontare necessario per ripristinare il valore contabile così come questo sarebbe stato determinato (al netto dell'ammortamento) se non fosse stata rilevata alcuna perdita durevole di valore; e

(ii) ogni restante parte dell'incremento è accreditata direttamente a una riserva di rivalutazione nel patrimonio netto. Nella successiva dismissione dell'investimento immobiliare, la riserva di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferita agli utili portati a nuovo. Il trasferimento dalla riserva di rivalutazione agli utili portati a nuovo non transita per conto economico.

57. ***Nel caso in cui si verifichi un cambiamento di destinazione dell'immobile da rimanenza a investimento immobiliare che sarà iscritto al fair value (valore equo), una differenza tra il fair value (valore equo) dell'immobile a tale data e il suo precedente valore contabile deve essere imputata al conto economico dell'esercizio.***

58. Il trattamento contabile dei cambiamenti di destinazione da rimanenze a investimento immobiliare che sarà iscritto al fair value (valore equo) è coerente con la disciplina prevista per le vendite di rimanenze.

59. ***Quando l'impresa termina la costruzione o lo sviluppo di un investimento immobiliare costruito in economia che sarà iscritto al fair value (valore equo), la differenza tra il fair value (valore equo) dell'immobile a tale data e il suo precedente valore contabile deve essere imputata al conto economico dell'esercizio.***

DISMISSIONI

60. ***Il valore di un investimento immobiliare deve essere completamente stornato (eliminato dallo stato patrimoniale) all'atto della sua dismissione o quando l'investimento immobiliare è permanentemente inutilizzato e non si attende che derivi alcun beneficio economico dalla sua cessione.***

61. La dismissione di un investimento immobiliare può verificarsi tramite vendita o tramite stipulazione di un leasing finanziario. Nel determinare la data della dismissione dell'investimento immobiliare, l'impresa applica i criteri previsti dallo IAS 18, Ricavi, per rilevare contabilmente il ricavo originato dalla vendita dei beni e considera la relativa guida operativa contenuta nell'Appendice allo IAS 18. Lo IAS 17, Leasing, si applica a una dismissione conseguente alla stipulazione di un contratto di leasing finanziario o a una vendita con retrolocazione.

62. ***I proventi o gli oneri derivanti dal ritiro o dalla dismissione di investimenti immobiliari devono essere determinati come differenza tra il ricavato netto della dismissione e il valore contabile dell'attività e devono essere imputati al conto economico dell'esercizio come ricavo o perdita (a meno che lo IAS 17, Leasing, preveda altrimenti nel caso di una vendita con retrolocazione).***

63. Il corrispettivo da ricevere per la dismissione di un investimento immobiliare è rilevato inizialmente al fair value (valore equo). In particolare, se viene differito il pagamento per un investimento immobiliare, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente monetario del prezzo. La differenza tra l'importo nominale del corrispettivo e il prezzo monetario equivalente è rilevato secondo lo IAS 18 come interesse attivo secondo un criterio proporzionale basato sul tempo che tenga in considerazione l'effettivo rendimento originato dal credito.

64. L'impresa applica lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, o altri Principi contabili internazionali, quando appropriato, a qualsiasi passività che permane all'impresa dopo la dismissione dell'investimento immobiliare.

N. 40

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Contabilizzazione al fair value (valore equo) e al costo

65. Le disposizioni informative esposte nel seguito si applicano in aggiunta a quelle previste dallo IAS 17, Leasing. Secondo quanto contenuto nello IAS 17, il proprietario di un investimento immobiliare è tenuto a fornire le medesime informazioni che un locatore deve indicare in presenza di un leasing operativo. Secondo quanto disposto dallo IAS 17, l'impresa che possiede un investimento immobiliare tramite un leasing finanziario fornisce le informazioni richieste al locatario in presenza di un leasing finanziario e le informazioni richieste al locatore in presenza di un qualsiasi leasing operativo concesso dall'impresa.

66. ***L'impresa deve indicare:***

(a) ***quando la classificazione risulta difficoltosa (vedere paragrafo 12), i criteri dalla stessa definiti per distinguere un investimento immobiliare da un immobile ad uso del proprietario e da un immobile posseduto per la vendita nel normale svolgimento dell'attività imprenditoriale;***

(b) ***i criteri e le significative assunzioni applicate nel determinare il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare, compresa l'indicazione del fatto che la determinazione del fair value (valore equo) sia stata effettuata sulla base di indicazioni provenienti dal mercato oppure se sia stata significativamente basata su altri fattori (che l'impresa è tenuta a specificare) a causa della natura dell'investimento e della mancanza di dati di mercato comparabili;***

(c) ***la misura in cui il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare (come valutato o indicato nell'informativa di bilancio) si basa su di una stima effettuata da un perito in possesso di riconosciute e pertinenti qualifiche professionali e con una recente esperienza nella localizzazione e nella tipologia dell'investimento immobiliare oggetto della valutazione. Se non ci sono tali valutazioni questo fatto deve essere indicato;***

(d) ***gli importi inclusi nel conto economico per:***

(i) ***canoni derivanti da investimenti immobiliari;***

(ii) ***costi diretti connessi all'operazione (incluse le riparazioni e la manutenzione) derivanti dall'investimento immobiliare che ha prodotto ricavi da canoni di locazione nel corso dell'esercizio; e***

(iii) ***costi diretti connessi all'operazione (incluse le riparazioni e la manutenzione) derivanti dall'investimento immobiliare che non ha prodotto ricavi da canoni di locazione nel corso dell'esercizio;***

(e) ***l'esistenza e gli importi dovuti a restrizioni sulla realizzabilità degli investimenti immobiliari o sul pagamento di ricavi e incassi connessi alla dismissione; e***

(f) ***obbligazioni contrattuali rilevanti per l'acquisizione, la costruzione o lo sviluppo degli investimenti immobiliari o per riparazioni, manutenzione o valorizzazioni.***

Contabilizzazione al fair value (valore equo)

67. ***Oltre alle informazioni richieste dal paragrafo 66, l'impresa che applica la contabilizzazione al fair value (valore equo) di cui ai paragrafi compresi tra 27 e 49 deve anche esporre una riconciliazione del valore contabile dell'investimento immobiliare tra l'inizio e la fine dell'esercizio che presenti le seguenti indicazioni (l'informativa comparativa non è richiesta):***

(a) ***incrementi, con separata evidenziazione degli incrementi risultanti da acquisizioni e quelli risultanti dalla capitalizzazione di spese successive;***

(b) ***incrementi risultanti da acquisizioni avvenute tramite aggregazioni di imprese;***

(c) ***dismissioni;***

N. 40

(d) ***proventi od oneri netti derivanti da rettifiche del fair value (valore equo);***

(e) ***differenze nette di cambio derivanti dalla traduzione del bilancio di una entità economica estera;***

(f) ***cambiamenti di destinazione da rimanenze e immobili a uso del proprietario e viceversa; e***

(g) ***altri movimenti.***

68. ***Nei casi eccezionali in cui l'impresa valuta gli investimenti immobiliari facendo uso del trattamento contabile di riferimento dello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (a causa della mancanza di una stima attendibile del fair value (valore equo), vedere paragrafo 47 di cui sopra), la riconciliazione richiesta dal precedente paragrafo deve riportare gli importi connessi a quell'investimento immobiliare separatamente dagli importi relativi ad altri investimenti immobiliari. In aggiunta, l'impresa deve indicare:***

(a) ***una descrizione degli investimenti immobiliari;***

(b) ***una spiegazione del perché il fair value (valore equo) non può essere valutato attendibilmente;***

(c) ***se possibile, la forbice di valori entro cui è altamente probabile che la stima del fair value (valore equo) sia compresa; e***

(d) ***in merito alle dismissioni di investimenti immobiliari non iscritti al fair value (valore equo);***

(i) ***l'indicazione che l'impresa abbia dismesso l'investimento immobiliare non iscritto al fair value (valore equo);***

(ii) ***il valore contabile di quell'investimento immobiliare alla data della vendita; e***

(iii) ***l'importo del provento o della perdita rilevata.***

Contabilizzazione al costo

69. ***Oltre alle informazioni richieste dal paragrafo 66, l'impresa che applica la contabilizzazione del costo di cui al paragrafo 50 deve, inoltre, indicare:***

(a) ***il criterio di ammortamento utilizzato;***

(b) ***le vite utili o il tasso di ammortamento utilizzato;***

(c) ***il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (aggregato alle perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio;***

(d) ***una riconciliazione del valore contabile dell'investimento immobiliare tra l'inizio e la fine dell'esercizio che presenti le seguenti indicazioni (l'informativa comparativa non è richiesta):***

(i) ***incrementi con separata evidenziazione degli incrementi risultanti da acquisizioni e quelli risultanti dalla capitalizzazione di spese successive;***

(ii) ***incrementi di valore risultanti da acquisizioni avvenute tramite aggregazioni di imprese;***

(iii) ***dismissioni;***

(iv) ***ammortamenti;***

(v) ***l'importo delle perdite durevoli di valore rilevate, e l'importo delle perdite durevoli di valore ripristinate nel corso dell'esercizio secondo quanto previsto dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività;***

(vi) ***differenze nette di cambio derivanti dalla traduzione del bilancio di una entità economica estera;***

(vii) ***cambiamenti di destinazione da rimanenze e immobili a uso del proprietario e viceversa; e***

(viii) ***altri movimenti; e***

(e) ***il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare. Nei casi eccezionali descritti nel paragrafo 47, quando l'impresa non può determinare il fair value (valore equo) dell'investimento immobiliare attendibilmente, l'impresa deve evidenziare:***

(i) ***una descrizione dell'investimento immobiliare;***

(ii) ***una spiegazione del perché il fair value (valore equo) non può essere determinato attendibilmente; e***

(iii) ***se possibile, la forbice di valori entro cui è altamente probabile che la stima del fair value (valore equo) sia compresa.***

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

Contabilizzazione al fair value (valore equo)

70. ***In base a quanto previsto dalla contabilizzazione al fair value (valore equo), l'impresa deve indicare l'effetto dell'adozione del presente principio alla data di effettiva entrata in vigore (o data precedente) come rettifica al patrimonio netto iniziale dell'esercizio in cui il Principio è per la prima volta adottato. In aggiunta:***

(a) ***se l'impresa ha in precedenza indicato pubblicamente (nel bilancio o in altro luogo) il fair value (valore equo) dei propri investimenti immobiliari in esercizi precedenti (determinati secondo un criterio che soddisfa la definizione data di fair value (valore equo) di cui al paragrafo 4 e la guida operativa contenuta nei paragrafi da 29 a 46), l'impresa è incoraggiata ma non obbligata a:***

(i) ***rettificare il patrimonio netto iniziale dell'esercizio precedentemente presentato per cui tali fair value (valore equo) erano pubblicamente indicati; e***

(ii) ***rettificare i dati comparativi degli esercizi interessati; e***

(b) ***se l'impresa non ha in precedenza indicato pubblicamente l'informazione prevista in (a), l'impresa non deve riscrivere l'informativa comparativa e deve indicare tale fatto.***

71. Il presente Principio richiede una diversa disciplina contabile rispetto a quella prevista dal trattamento contabile di riferimento e da quella alternativa in materia di cambiamenti di principi contabili dello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Lo IAS 8 dispone che l'informazione comparativa debba essere rettificata (trattamento contabile di riferimento) o che sia fornita l'informativa aggiuntiva comparativa rettificata (pro forma) (trattamento contabile alternativo consentito) a meno che ciò non sia possibile.

72. Quando l'impresa adotta per la prima volta il presente principio, la rettifica al patrimonio netto iniziale include anche la riclassificazione di ogni importo iscritto nella riserva di rivalutazione dell'investimento immobiliare.

Contabilizzazione al costo

73. Lo IAS 8 si applica a qualsiasi cambiamento di principio contabile che si verifica quando l'impresa applica per la prima volta il presente Principio e opta per utilizzare la contabilizzazione al costo. L'effetto del cambiamento del principio contabile include la riclassificazione di qualsiasi importo posseduto iscritto nella riserva di rivalutazione dell'investimento immobiliare.

N. 41

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

74. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2001 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio per esercizi che iniziano prima del 1º gennaio 2001, tale fatto deve essere indicato.***

75. Il presente Principio sostituisce lo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con riferimento agli investimenti immobiliari.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 41

Agricoltura

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel dicembre 2000 ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva.

INTRODUZIONE

1. Lo IAS 41 definisce il trattamento contabile, l'esposizione del bilancio e l'informativa integrativa da fornire in presenza di attività agricole, problematica non precedentemente considerata da altri Principi contabili internazionali. Con attività agricola si intende la gestione da parte dell'impresa della trasformazione biologica di animali o piante viventi (attività biologiche) per la loro vendita come prodotti agricoli o come ulteriori attività biologiche.

2. Lo IAS 41 definisce, tra le altre cose, il trattamento contabile dei prodotti biologici nel corso della loro crescita, degenerazione, produzione e procreazione e per la valutazione iniziale del prodotto agricolo al momento del raccolto. Si richiede una valutazione al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita dalla valutazione iniziale dei prodotti biologici sino al momento del loro raccolto, a eccezione del caso in cui il fair value (valore equo) non possa essere alla sua prima rilevazione attendibilmente valutato. Per altro, lo IAS 41 non tratta il processo dei prodotti agricoli dopo il raccolto; per esempio, la trasformazione dell'uva in vino e della lana in filato.

3. Vi è la presunzione relativa che il fair value (valore equo) di una attività biologica possa essere attendibilmente valutato. Per altro, tale presunzione può essere vinta solo nella valutazione iniziale di una attività biologica per la quale i prezzi o i valori determinati dal mercato non sono disponibili e per la quale le stime alternative del fair value (valore equo) sono chiaramente inattendibili. In tale circostanza, lo IAS 41 richiede alle imprese di valutare tali attività biologiche al loro costo al netto di qualsiasi ammortamento accumulato e di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata. Una volta che il fair value (valore equo) di tale attività biologica diviene attendibilmente valutabile, una impresa deve valutarla al suo fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita. In tutti i casi, le imprese devono valutare i prodotti agricoli al momento del loro raccolto al loro fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita.

4. Lo IAS 41 richiede che i cambiamenti di fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita di una attività biologica siano inclusi nel calcolo del risultato dell'esercizio in cui questi hanno luogo. Nell'attività agricola, un cambiamento delle qualità fisiche di un animale vivente o pianta migliora o peggiora direttamente i benefici economici all'impresa. In base al concetto della operazione effettuata, cioè il criterio contabile del costo storico, un'impresa che si occupa di piantagioni boschive potrebbe non mostrare alcun ricavo fino al primo raccolto e vendita che potrebbero anche avvenire forse trent'anni dopo che le stesse sono state piantate. Dall'altra parte, un sistema contabile che rileva e valuta la crescita biologica facendo uso dei fair value (valore equo) correnti rileva cambiamenti di fair value (valore equo) per tutto l'arco temporale compreso tra il momento in cui gli alberi sono piantati e il raccolto.

5. Lo IAS 41 non stabilisce alcun nuovo principio per i terreni connessi all'attività agricola per i quali, invece, le imprese devono applicare lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari o lo IAS 40, Investimenti immobiliari, a seconda di quale Principio si riveli nella situazione attuale più appropriato. Lo IAS 16 richiede che il terreno sia valutato al costo al netto di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata o al loro valore rivalutato. Lo IAS 40 richiede che i terreni che rientrano nella categoria degli investimenti immobiliari siano valutati al loro fair value (valore equo) o al costo al netto di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata. Le attività biologiche che sono fisicamente connesse al terreno (per esempio, gli alberi in una foresta) sono valutate al loro fair value (valore equo) al netto dei loro costi stimati al punto di vendita separatamente dal terreno.

6. Lo IAS 41 richiede che i contributi pubblici non vincolati connessi a una attività biologica valutata al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita siano valutati come un provento quando, e solo quando, il contributo pubblico diviene esigibile. Se un contributo pubblico è vincolato, inclusi gli impegni in cui il contributo pubblico prevede che l'impresa non debba impegnarsi in determinate attività agricole, l'impresa deve rilevare il contributo pubblico come provento quando, e solo quando, le condizioni previste per tale contributo sono soddisfatte. Se un contributo pubblico si riferisce a una attività biologica valutata al suo costo al netto dell'ammortamento accumulato e di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata deve essere applicato lo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica.

7. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2003 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

8. Lo IAS 41 non stabilisce alcuna specifica disposizione transitoria. L'applicazione dello IAS 41 è contabilizzata in conformità allo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

9. L'Appendice A fornisce alcuni esempi illustrativi di applicazione dello IAS 41. L'Appendice B, Motivazioni per le conclusioni, schematizza le motivazioni per cui il Board ha optato per l'applicazione delle disposizioni previste dallo IAS 41.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-9
Definizioni connesse all'agricoltura	5-7
Definizioni generali	8-9
Rilevazione e valutazione	10-33
Proventi e oneri	26-29
Impossibilità a valutare attendibilmente il fair value (valore equo)	30-33
Contributi pubblici	34-38
Esposizione e informazioni integrative	39-57
Esposizione	39
Informazioni integrative	40-57
Generale	40-53
Informazioni aggiuntive per le attività biologiche nei casi in cui il fair value (valore equo) non può essere valutato attendibilmente	54-56

N. 41

Contributi pubblici 57

Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie 58-59

I principi evidenziati graficamente in grassetto corsivo devono essere letti nel contesto della documentazione e delle indicazioni per l'applicazione contenute nel presente Principio e nel contesto della Prefazione ai Principi contabili internazionali. I Principi contabili internazionali non sia applicano a elementi non rilevanti (vedere paragrafo 12 della Prefazione).

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è di disciplinare il trattamento contabile, l'esposizione del bilancio e l'informativa connessa all'attività agricola.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per contabilizzare, quando connessi ad attività agricole:***

   (a) ***le attività biologiche;***

   (b) ***i prodotti agricoli al momento del raccolto;***

   (c) ***i contributi pubblici disciplinati dai paragrafi 34 e 35.***

2. Il presente Principio non si applica a:

   (a) terreni impiegati per l'attività agricola (vedere IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, e IAS 40, Investimenti immobiliari); e

   (b) attività immateriali connesse ad attività agricole (vedere IAS 38, Attività immateriali).

3. Il presente Principio si applica ai prodotti agricoli, ossia ai prodotti che rappresentano il raccolto delle attività biologiche dell'impresa, sino al momento del raccolto. Da quel momento in avanti viene applicato lo IAS 2, Rimanenze, o qualsiasi altro Principio contabile internazionale che risulti opportuno. Pertanto, il presente Principio non tratta il processo del prodotto agricolo successivo al raccolto, per esempio il processo che trasforma l'uva in vino da parte del vinicoltore che ha coltivato l'uva medesima. Benché tale processo possa rappresentare una estensione logica e naturale dell'attività agricola e gli eventi che hanno luogo possono presentare talune analogie con la trasformazione biologica, non è incluso nella definizione di attività agricola considerata nel presente Principio.

4. La tabella che segue fornisce alcuni esempi di attività biologiche, prodotti agricoli e prodotti che sono il risultato dei processi successivi al raccolto:

Attività biologica	Prodotto agricolo	Prodotti che rappresentano il risultato del processo successivo
Pecora	Lana	Filato, tappeto
Alberi di una piantagionedi foreste	Tronchi	Legname
Piante	Cotone abito Canna raccolta	Filo di cotone Zucchero
Bestiame caseario	Latte	Formaggio
Suini	Corpo prosciutto	Salsicce
Boscaglia	Fogliame lavorato	Tè, tabacco
Viti	Uva	Vino
Alberi da frutta	Frutta raccolta	Frutta lavorata

N. 41

DEFINIZIONI

Definizioni connesse all'agricoltura

5. ***I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati specificati:***

L'attività agricola è la gestione di un'impresa che si occupa della trasformazione biologica delle attività biologiche per la loro vendita come prodotti agricoli o come ulteriori attività biologiche.

Il prodotto agricolo è il prodotto raccolto dell'attività biologica dell'impresa.

L'attività biologica è un animale vivente o una pianta.

La trasformazione biologica comprende i processi di crescita, degenerazione, maturazione, produzione e procreazione che originano mutamenti qualitativi o quantitativi in un'attività biologica.

Un gruppo di attività biologiche è un insieme similare di animali viventi o piante.

Il raccolto è la separazione fisica del prodotto dall'attività biologica o la cessazione delle fasi di vita di un'attività biologica.

6. Un'attività agricola copre campi di attività diversi tra loro: per esempio, allevamenti di bestiame, terreni boschivi, raccolti annuali o continui, coltivazioni di frutteti e piantagioni, floricoltura e acquacoltura (incluso l'allevamento dei pesci). Esistono, pur nella diversità, alcuni aspetti comuni:

(a) la tendenza a evolversi: Animali e piante viventi possono subire trasformazioni biologiche;

(b) la gestione della trasformazione: Tale gestione facilita la trasformazione biologica migliorando, o almeno, stabilizzando, le condizioni necessarie perché il processo possa avere luogo (per esempio, livelli nutritivi, umidità, temperatura, fertilità e luce). Tale gestione distingue l'attività agricola dalle altre attività. Per esempio, il raccolto derivante da risorse non gestite (quali per esempio pesca e deforestazione) non costituisce un'attività agricola; e

(c) la valutazione delle mutazioni: I cambiamenti qualitativi (per esempio, la definizione genetica, la densità, la maturazione, la copertura dei grassi, il contenuto delle proteine e la forza delle fibre) o quantitativi (per esempio, la progenie, il peso, i metri cubi, la lunghezza o il diametro delle fibre e il numero dei germogli) causati dalle trasformazioni biologiche possono essere misurati e monitorati come funzione gestionale di routine.

7. La trasformazione biologica dà luogo alle seguenti tipologie di risultati:

(a) cambiamenti delle attività attraverso (i) crescita (incremento nella quantità o nel miglioramento della qualità di un animale o di una pianta); (ii) degenerazione (decremento nella quantità o deterioramento della qualità di un animale o di una pianta); o (iii) procreazione (creazione di ulteriori animali viventi o piante); o

(b) produzione di prodotti agricoli quali il lattice, le foglie di tè, la lana e il latte.

Definizioni generali

8. ***I seguenti termini vengono utilizzati nel presente Principio con i significati specificati:***

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

(a) ***gli elementi commercializzati sul mercato risultano omogenei;***

(b) ***compratori e venditori disponibili possono essere normalmente trovati in qualsiasi momento; e***

(c) ***i prezzi sono disponibili al pubblico.***

Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale.

N. 41

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

I contributi pubblici sono quelli definiti dallo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica.

9. Il fair value (valore equo) di un'attività è basato sulla attuale localizzazione e condizione dell'attività in oggetto. Quale risultato possiamo avere, per esempio, che il fair value (valore equo) del bestiame in una fattoria è il prezzo del bestiame nei pertinenti mercati al netto dei costi di trasporto e degli altri costi che devono essere sostenuti per portare il bestiame al mercato.

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

10. ***L'impresa deve rilevare un'attività biologica o un prodotto agricolo quando e solo quando:***

(a) ***l'impresa detiene il controllo dell'attività in virtù di eventi passati;***

(b) ***è probabile che i benefici economici futuri associati all'attività affluiranno all'impresa; e***

(c) ***il fair value (valore equo) o il costo dell'attività può essere valutato attendibilmente.***

11. Nell'attività agricola, la detenzione del controllo può essere evinto, per esempio, dalla proprietà legale del bestiame e dalla marchiatura o altro tipo di segno presente sul bestiame al momento dell'acquisizione, nascita o svezzamento. I benefici futuri sono normalmente giudicati dalla valutazione delle qualità fisiche significative.

12. ***Un'attività biologica deve essere valutata alla rilevazione iniziale e a ogni data di riferimento del bilancio al suo fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita, fatta eccezione per il caso descritto nel paragrafo 30 in cui il fair value (valore equo) non può essere valutato attendibilmente.***

13. ***Un prodotto agricolo raccolto dalle attività biologiche dell'impresa deve essere valutato al suo fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita al momento del raccolto. Tale valutazione è il costo alla data in cui viene applicato lo IAS 2, Rimanenze, o altro Principio contabile internazionale applicabile.***

14. I costi al punto di vendita includono le commissioni a mediatori e agenti, i contributi dovuti ad autorità di sorveglianza e alle borse merci, le imposte e gli oneri su trasferimenti. I costi al punto di vendita escludono i costi di trasporto e gli altri costi necessari per portare fisicamente le attività nel luogo in cui avviene la vendita.

15. Il calcolo del fair value (valore equo) di un'attività biologica o di un prodotto agricolo può essere facilitato raggruppando le attività biologiche o i prodotti agricoli in relazione ad alcune caratteristiche significative; per esempio, per età o qualità. L'impresa sceglie tali caratteristiche in relazione a quelle utilizzate nel mercato come base per il calcolo del prezzo.

16. Le imprese spesso stipulano contratti per vendere le loro attività biologiche o i loro prodotti agricoli a una data futura. I prezzi del contratto non sono necessariamente rilevanti nel valutare il fair value (valore equo), poiché il fair value (valore equo) riflette la situazione attuale del mercato in cui un compratore e un venditore disponibile effettuano una operazione. Quale risultato, il fair value (valore equo) di un'attività biologica o di un prodotto agricolo non è modificato a causa dell'esistenza di un contratto. In alcune circostanze, un contratto di vendita di una attività biologica o di un prodotto agricolo può rappresentare un contratto oneroso, come definito nello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Ai contratti onerosi si applica lo IAS 37.

17. Se esiste un mercato attivo dell'attività biologica o del prodotto agricolo, il prezzo quotato in tale mercato costituisce il criterio appropriato per la valutazione del fair value (valore equo) dell'attività. Se l'impresa ha accesso a differenti mercati attivi deve utilizzare quello ritenuto più significativo. Per esempio, se l'impresa ha accesso a due mercati attivi, dovrebbe usare il prezzo disponibile nel mercato che si suppone sarà quello usato.

18. Se non esiste alcun mercato attivo, le imprese utilizzano per la valutazione del fair value (valore equo), quando disponibili, uno o più tra i seguenti riferimenti:

(a) il prezzo della più recente transazione di mercato avvenuta, sempre che non si sia verificato alcun rilevante cambiamento nelle circostanze economiche tra la data della operazione e la data di riferimento del bilancio;

(b) i prezzi di mercato di attività simili con le rettifiche per riflettere le differenze; e

(c) i parametri di riferimento del settore quali il valore di un frutteto espresso per vassoio d'export (*export tray*), *bushel* o ettaro e il valore del bestiame espresso per chilogrammo di carne.

19. In alcune circostanze, le fonti informative elencate nel paragrafo 18 possono portare a diverse conclusioni sul fair value (valore equo) di una attività biologica o di un prodotto agricolo. L'impresa considera le motivazioni di tali differenze, al fine di giungere alla più attendibile stima di fair value (valore equo) entro un campo relativamente stretto di stime ragionevoli.

20. In alcune circostanze, può non essere presente alcun prezzo o valore determinato dal mercato di una attività biologica alle sue attuali condizioni. In tali circostanze, l'impresa impiega nella determinazione del fair value (valore equo) il valore attuale dei flussi finanziari attesi dall'attività attualizzati a un tasso corrente di mercato prima delle imposte.

21. La finalità di un calcolo del valore attuale dei flussi finanziari netti attesi è di determinare il fair value (valore equo) di una attività biologica nella sua attuale localizzazione e condizione. L'impresa considera tale fatto nel determinare un appropriato tasso di attualizzazione che deve essere usato e nello stimare i flussi finanziari netti attesi. La condizione attuale di una attività biologica esclude qualsiasi incremento di valore derivante da trasformazioni biologiche e da future attività dell'impresa, quali quelle connesse al miglioramento delle future trasformazioni biologiche, del raccolto e della vendita.

22. L'impresa non include alcun flusso finanziario dovuto al finanziamento delle attività, all'imposizione fiscale o al ripristino delle attività biologiche dopo il raccolto (per esempio, il costo per ripiantare alberi in una foresta dopo il taglio).

23. Nel concordare il prezzo della transazione in una operazione fra controparti indipendenti, compratori e venditori consapevoli e disponibili considerano la possibilità di variazioni nei flussi finanziari. Ne consegue che il fair value (valore equo) riflette la possibilità di tali variazioni. In relazione a ciò, l'impresa incorpora le aspettative in merito a possibili variazioni dei flussi finanziari nei flussi finanziari attesi o nel tasso di attualizzazione o in qualche combinazione dei due. Nel determinare un tasso di attualizzazione, l'impresa utilizza assunzioni coerenti a quelle impiegate nella stima dei flussi finanziari attesi al fine di evitare che alcune assunzioni siano considerate due volte oppure ignorate.

24. Il costo può alcune volte approssimare il fair value (valore equo), particolarmente quando:

(a) si sono verificate solo piccole trasformazioni biologiche dal sostenimento del costo iniziale (per esempio, per le semenzali di alberi da frutta piantati immediatamente prima della data di riferimento del bilancio); o

(b) l'impatto della trasformazione biologica sul prezzo non è attesa essere rilevante (per esempio, per l'iniziale crescita nel ciclo produttivo di una piantagione di pini di trenta anni).

25. Le attività biologiche sono spesso fisicamente attaccate al terreno (per esempio, gli alberi in una foresta). Può non presentarsi alcun mercato distinto per le attività biologiche che sono attaccate al terreno ma può esistere un mercato attivo per le attività combinate, ossia, per le attività biologiche, terreni grezzi, e miglioramenti dei terreni considerati nel loro insieme. L'impresa può utilizzare le informazioni che riguardano le attività combinate per determinare il fair value (valore equo) delle attività biologiche. Per esempio, il fair value (valore equo) dei terreni grezzi e i miglioramenti dei terreni possono essere dedotti dal fair value (valore equo) delle attività combinate per giungere al fair value (valore equo) delle attività biologiche.

N. 41

Proventi e oneri

26. ***Un provento o un onere derivante alla rilevazione iniziale di una attività biologica al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita e da un cambiamento del fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita di una attività biologica deve essere incluso nel risultato dell'esercizio in cui si verifica.***

27. Una perdita si può originare alla rilevazione iniziale di un'attività biologica, poiché i costi stimati al punto di vendita sono dedotti dalla determinazione del fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita di un'attività biologica. Un provento si può originare alla rilevazione iniziale di un'attività biologica, per esempio quando nasce un vitello.

28. ***Un provento o un onere derivante alla rilevazione iniziale di un prodotto agricolo al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita deve essere incluso nel risultato dell'esercizio in cui si origina.***

29. Un provento o un onere si può originare alla rilevazione iniziale di un prodotto agricolo come conseguenza del raccolto.

Impossibilità a valutare attendibilmente il fair value (valore equo)

30. ***Vi è la presunzione che il fair value (valore equo) di una attività biologica possa essere valutato attendibilmente. Tuttavia, tale presunzione può essere vinta solo in sede di rilevazione iniziale di una attività biologica i cui prezzi o valori determinati dal mercato non sono disponibili e le cui stime alternative del fair value (valore equo) sono giudicate essere chiaramente inattendibili. In tale circostanza, l'attività biologica deve essere valutata al suo costo al netto di qualsiasi ammortamento accumulato e di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata. Una volta che il fair value (valore equo) di tale attività biologica può essere valutato attendibilmente, le imprese devono valutare l'attività al suo fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita.***

31. La presunzione di cui al paragrafo 30 può essere vinta solo in sede di rilevazione iniziale. Le imprese che hanno precedentemente valutato un'attività biologica al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita continuano a valutare l'attività biologica al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita sino alla dismissione.

32. In tutte le circostanze, le imprese devono valutare i prodotti agricoli al momento della raccolta al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita. Il presente Principio parte dal presupposto che è sempre possibile valutare attendibilmente il fair value (valore equo) del prodotto agricolo al momento del raccolto.

33. Nella determinazione del costo, dell'ammortamento accumulato e delle riduzioni durevoli di valore, le imprese devono fare riferimento rispettivamente allo IAS 2, Rimanenze, allo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari e allo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

CONTRIBUTI PUBBLICI

34. ***Un contributo pubblico non vincolato connesso a un'attività biologica valutata al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita deve essere rilevato come provento quando, e solo quando, il contributo pubblico diviene esigibile.***

35. ***Se un contributo pubblico connesso a una attività biologica valutata al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati di vendita è vincolato, inclusi i casi in cui il contributo pubblico prevede che l'impresa non si possa impegnare in specifiche attività agricole, l'impresa deve rilevare il contributo pubblico come un provento quando, e solo quando, le condizioni necessarie per usufruire del contributo pubblico sono soddisfatte.***

36. I termini e le condizioni dei contributi pubblici possono variare. Per esempio, un contributo pubblico può richiedere all'impresa di coltivare in un luogo particolare per cinque anni e di restituire il contributo per intero se ha coltivato per meno di cinque anni. In tale circostanza, il contributo pubblico non può essere rilevato sino a che non sono passati i cinque anni. Tuttavia, se il contributo consente che parte del medesimo sia trattenuto al passare del tempo, l'impresa rileva il contributo pubblico come provento secondo un criterio temporale.

37. Se un contributo pubblico fa riferimento a un'attività biologica valutata al costo al netto di qualsiasi ammortamento accumulato e di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata (vedere paragrafo 30), si applica lo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica.

38. Il presente Principio richiede un trattamento diverso dallo IAS 20, se un contributo pubblico fa riferimento a un'attività biologica valutata al fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita oppure se un contributo pubblico richiede che l'impresa non si impegni in una determinata attività agricola. Lo IAS 20 si applica solo a un contributo pubblico connesso a un'attività biologica valutata al costo al netto di qualsiasi ammortamento accumulato e di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata.

ESPOSIZIONE E INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Esposizione

39. ***Le imprese devono esporre separatamente il valore contabile delle proprie attività biologiche nel prospetto di stato patrimoniale.***

Informazioni integrative

Generale

40. ***Le imprese devono indicare in aggregato il provento o l'onere originato durante l'esercizio in corso in sede di prima rilevazione delle attività biologiche e dei prodotti agricoli e il cambiamento del fair value (valore equo) al netto costi stimati di vendita delle attività biologiche.***

41. ***Le imprese devono fornire una descrizione di ciascun gruppo di attività biologiche.***

42. L'informativa di cui al paragrafo 41 può essere di natura sia discorsiva sia quantitativa.

43. Si incoraggiano le imprese a fornire una descrizione quantitativa di ciascun gruppo di attività biologiche, distinguendo, come ritenuto più appropriato, tra attività biologiche consumabili e fruttifere oppure tra attività biologiche mature o non mature. Per esempio, l'impresa può indicare i valori contabili delle attività biologiche consumabili e delle attività biologiche fruttifere suddivise per gruppo. L'impresa può, inoltre, dividere tali valori contabili tra attività mature e attività non mature. Le distinzioni proposte forniscono informazioni che possono risultare utili nella valutazione della tempistica dei futuri flussi finanziari. Le imprese devono indicare il criterio con cui tali distinzioni sono effettuate.

44. Le attività biologiche consumabili sono quelle attività che devono essere raccolte in quanto divenute prodotti agricoli oppure vendute come attività biologiche. Esempi di attività biologiche consumabili sono il bestiame destinato alla produzione della carne, il bestiame destinato alla vendita, i pesci da allevamento, le piante quali il granturco e i cereali e gli alberi fatti crescere per una successiva vendita come legname grezzo. Le attività biologiche fruttifere sono le attività biologiche diverse da quelle consumabili; per esempio, il bestiame da cui viene prodotto il latte, le viti, gli alberi da frutta e gli alberi da cui viene tratta la legna senza abbattere l'albero. Le attività biologiche fruttifere non sono prodotti agricoli ma piuttosto prodotti che si rigenerano autonomamente.

45. Le attività biologiche possono essere classificate come attività biologiche mature o come attività biologiche non mature. Le attività biologiche mature sono quelle che hanno raggiunto le caratteristiche necessarie per essere raccolte (per le attività biologiche consumabili) oppure che sono in grado di sostenere raccolti regolari (per le attività biologiche fruttifere).

46. ***Se non indicato altrove nell'informativa pubblicata con il bilancio, le imprese devono descrivere:***

(a) ***la natura delle proprie attività con riferimento a ciascun gruppo di attività biologiche; e***

N. 41

(b) ***le valutazioni o le stime non finanziarie di quantità fisiche di:***

(i) ***ciascun gruppo di attività biologiche dell'impresa alla fine dell'esercizio; e***

(ii) ***la produzione agricola realizzata nel corso dell'esercizio.***

47. ***Le imprese devono indicare i criteri e le principali assunzioni considerati nel determinare il fair value (valore equo) di ciascun gruppo di prodotti agricoli al momento del raccolto e di ciascun gruppo di attività biologiche.***

48. ***Le imprese devono indicare il fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita del prodotto agricolo raccolto nel corso dell'esercizio, determinato al momento del raccolto.***

49. ***Le imprese devono indicare:***

(a) ***l'esistenza e i valori contabili delle attività biologiche con restrizioni al titolo di proprietà e i valori contabili delle attività biologiche date come garanzie per debiti assunti;***

(b) ***l'importo di impegni assunti per lo sviluppo o per l'acquisizione di attività biologiche; e***

(c) ***le strategie finanziarie di gestione del rischio connesse all'attività agricola.***

50. ***Le imprese devono presentare una riconciliazione dei cambiamenti di valori contabili delle attività biologiche tra l'inizio e la fine dell'esercizio in corso. L'informativa comparativa non è obbligatoria. La riconciliazione deve includere:***

(a) ***il provento o l'onere derivante dal cambiamento del fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita;***

(b) ***gli incrementi dovuti agli acquisti;***

(c) ***i decrementi dovuti alle vendite;***

(d) ***i decrementi dovuti al raccolto;***

(e) ***gli incrementi risultanti dalle aggregazioni di imprese;***

(f) ***le differenze nette di cambio derivanti dalla traduzione del bilancio di un'entità economica estera; e***

(g) ***gli altri cambiamenti.***

51. Il fair value (valore equo) di una attività biologica al netto dei costi al punto di vendita può cambiare in relazione a cambiamenti fisici o a cambiamenti di prezzi del mercato. L'informativa distinta dei cambiamenti fisici e del prezzo risulta utile nella valutazione del risultato dell'esercizio in corso e delle prospettive future, in particolar modo quando siamo in presenza di un ciclo produttivo superiore all'anno. In tali circostanze, si incoraggiano le imprese a indicare, per gruppi o in altra maniera, l'ammontare dei cambiamenti di fair value (valore equo) al netto dei costi stimati al punto di vendita inclusi nel risultato d'esercizio dovuti a cambiamenti fisici e di prezzo. Tale informazione è generalmente meno utile quando il ciclo produttivo è inferiore all'anno (per esempio, nell'allevamento dei polli o nella raccolta dei cereali).

52. La trasformazione biologica si può concretizzare in un numero di tipologie di cambiamenti fisici — crescita, degenerazione, produzione e procreazione — ciascuno osservabile e valutabile. Ciascuno di questi cambiamenti fisici ha una relazione diretta con i benefici economici futuri. Anche un cambiamento del fair value (valore equo) di una attività biologica dovuto alla raccolta rappresenta un cambiamento fisico.

53. Un'attività agricola è spesso esposta a rischi climatici, malattie e altri rischi naturali. Se si verifica un evento che per importo, natura o incidenza si rivela importante per capire il risultato economico d'esercizio dell'impresa, la natura e l'importo degli elementi connessi di ricavi e reddito devono essere indicati secondo le previsioni contenute nello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori fondamentali e cambiamenti di principi contabili. Esempi possono essere una esplosione di una violenta epidemia, una inondazione, gravi siccità o gelate e una invasione di insetti.

Informazioni aggiuntive per le attività biologiche nei casi in cui il fair value (valore equo) non può essere valutato attendibilmente

54. ***Se l'impresa valuta le attività biologiche al loro costo al netto di ogni ammortamento accumulato e di ogni perdita durevole di valore accumulata (vedere paragrafo 30) alla fine dell'esercizio, deve indicare con riferimento a tali attività biologiche:***

(a) ***una descrizione delle attività biologiche;***

(b) ***una spiegazione del perché il fair value (valore equo) non può essere valutato attendibilmente;***

(c) ***se possibile, il campo di stime entro cui il fair value (valore equo) è altamente probabile che si trovi;***

(d) ***il tasso di ammortamento utilizzato;***

(e) ***le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati; e***

(f) ***il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (aggregato con le perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio.***

55. ***Se, durante l'esercizio in corso, l'impresa valuta le attività biologiche al loro costo al netto di ogni ammortamento accumulato e di ogni perdita durevole di valore accumulata (vedere paragrafo 30), essa deve indicare qualsiasi provento od onere rilevato per la dismissione di tali attività biologiche e la riconciliazione richiesta dal paragrafo 50 deve indicare separatamente gli ammontari relativi a tali attività biologiche. In aggiunta, la riconciliazione deve indicare i seguenti ammontari inclusi nel risultato d'esercizio connesso a tali attività biologiche:***

(a) ***perdite durevoli di valore;***

(b) ***ripristini di valore; e***

(c) ***ammortamenti.***

56. ***Se il fair value (valore equo) di una attività biologica precedentemente valutata al costo al netto di ogni ammortamento accumulato e di ogni perdita durevole di valore accumulata diviene attendibilmente valutabile durante l'esercizio in corso, l'impresa deve indicare con riferimento a tali attività biologiche:***

(a) ***una descrizione delle attività biologiche;***

(b) ***una spiegazione del perché il fair value (valore equo) è divenuto attendibilmente valutabile; e***

(c) ***l'effetto di tale cambiamento.***

Contributi pubblici

57. ***Le imprese devono indicare con riferimento alle attività agricole trattate nel presente Principio le seguenti informazioni:***

(a) ***la natura e la misura dei contributi pubblici rilevati in bilancio;***

(b) ***le condizioni non soddisfatte e le altre sopravvenienze connesse ai contributi pubblici; e***

(c) ***i decrementi rilevanti attesi dei contributi pubblici erogati.***

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

58. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dal primo bilancio che inizia dal 1º gennaio 2003. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio a partire da un esercizio che inizia prima del 1º gennaio 2003, tale fatto deve essere indicato.***

59. Il presente Principio non stabilisce alcuna specifica disposizione transitoria. L'adozione del presente principio è contabilizzata in conformità a quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-1

Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Utilizzo di diversi metodi di valutazione delle rimanenze

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 2, Rimanenze.

Problema

1. Lo IAS 2.21 e 2.23, consente l'utilizzo di diversi metodi di valutazione delle rimanenze (FIFO, costo medio ponderato o LIFO) per rimanenze che sono normalmente fungibili o che non sono prodotte o destinate a progetti specifici.

2. Il problema consiste nel determinare se un'impresa possa adottare metodi di valutazione differenti per tipi differenti di rimanenze.

Interpretazione

3. L'impresa deve utilizzare il medesimo metodo di valutazione per tutte le rimanenze di natura e utilizzo simile per l'impresa. Per le rimanenze di natura o utilizzo differenti (per esempio, materie prime impiegate in un settore di attività e materie prime della stessa natura utilizzate in un settore di attività differente), può essere giustificata l'adozione di metodi di valutazione differenti. Una diversa localizzazione geografica delle rimanenze (e delle normative fiscali relative) non è sufficiente a giustificare l'adozione di metodi di valutazione differenti.

   Data di approvazione: luglio 1997.

   Data di entrata in vigore: entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o in data successiva; è incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere rilevati secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-2

Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Capitalizzazione di oneri finanziari

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 23, Oneri finanziari.

Problema

1. Lo IAS 23.07 e 23.11, consente di scegliere fra:

   (a) la rilevazione di tutti gli oneri finanziari come oneri nell'esercizio in cui essi sono sostenuti (trattamento contabile di riferimento); o

(b) la capitalizzazione degli oneri finanziari direttamente attribuibili all'acquisizione, costruzione o produzione di beni con riferimento ai quali può essere effettuata una capitalizzazione come parte del costo di quel bene (trattamento contabile alternativo consentito).

2. Il problema consiste nel determinare se un'impresa che abbia scelto un criterio di capitalizzazione degli oneri finanziari debba applicare questo criterio a tutti i beni con riferimento ai quali può essere effettuata una capitalizzazione ovvero se essa possa scegliere di capitalizzare gli oneri finanziari per alcuni beni e non per altri.

Interpretazione

3. Laddove l'impresa scelga il trattamento contabile alternativo consentito, tale trattamento deve essere applicato coerentemente a tutti gli oneri finanziari direttamente attribuibili all'acquisizione, costruzione o produzione di tutti i beni dell'impresa con riferimento ai quali può essere effettuata una capitalizzazione. Se tutte le condizioni previste dallo IAS 23.11, sono soddisfatte, l'impresa deve continuare a capitalizzare tali oneri finanziari anche se il valore contabile del bene eccede il suo valore recuperabile. Tuttavia, lo IAS 23.19, spiega che il valore contabile del bene deve essere, in tali casi, svalutato per rilevare contabilmente le perdite durevoli del valore.

Data di approvazione: luglio 1997.

Data di entrata in vigore: entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o in data successiva; è incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere rilevati secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie dello IAS 23.30. Perciò, adottando il trattamento contabile alternativo consentito, un'impresa può decidere di non capitalizzare tutti gli oneri finanziari sostenuti prima della data di entrata in vigore della presente Interpretazione.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-3

Eliminazione di utili e perdite non realizzati da operazioni con società collegate

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.

Problema

1. Nonostante lo IAS 28.16, faccia riferimento alle procedure di consolidamento esposte nello IAS 27, esso non fornisce un'indicazione esplicita sull'eliminazione di utili e perdite non realizzati derivanti da operazioni fra società che avvengono nei due sensi tra un investitore (o le sue controllate consolidate) e le collegate. Operazioni «verso l'alto» sono, per esempio, vendite di beni da una collegata all'investitore (o sue controllate consolidate). Operazioni «verso il basso» sono, per esempio, vendite di beni dall'investitore (o da sue controllate consolidate) a una collegata.

2. Il problema consiste nel determinare in quale misura un investitore debba eliminare utili e perdite non realizzati derivanti da operazioni fra un investitore (o le sue controllate consolidate) e le collegate valutate utilizzando il metodo del patrimonio netto.

Interpretazioni

3. Quando una collegata è valutata utilizzando il metodo del patrimonio netto, gli utili e le perdite non realizzati derivanti da operazioni «verso l'alto» e «verso il basso» tra un investitore (o sue controllate consolidate) e le collegate devono essere eliminati proporzionalmente alla partecipazione dell'investitore nella collegata.

SIC-6

4. Le perdite non realizzate non possono essere eliminate nella misura in cui l'operazione fornisca prova di una perdita durevole del valore del bene trasferito.

Data di approvazione: luglio 1997.

Data di entrata in vigore: entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1998 o in data successiva; è incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere rilevati secondo quanto previsto dalle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-6

Costi per la modifica del software esistente

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio dello IASB.

Problema

1. Le imprese possono sostenere considerevoli costi per la modifica dei sistemi esistenti di software. Per esempio, tali costi possono essere sostenuti al fine di continuare l'operatività anche dopo il cambio di millennio (spesso riferito come «costi di software per il 2000») o dopo l'introduzione di una nuova valuta (per esempio «euro»).

2. I problemi consistono nel determinare:

   (a) se tali costi possano essere capitalizzati; e, se no,

   (b) quando tali costi debbano essere rilevati come costo.

3. Questa Interpretazione non prende in considerazione (a) i costi per l'adattamento del software destinato alla vendita, (b) gli acquisti effettuati per la sostituzione del software, (c) i miglioramenti del sistema («aggiornamento») oltre quelli necessari per mantenere le prestazioni dei sistemi ai livelli previsti e (d) la rilevazione delle perdite durevoli di valore connesse al software del computer esistente.

Interpretazione

4. I costi sostenuti al fine di ristabilire o conservare i benefici economici futuri che un'impresa può attendere dal normale livello di rendimento originariamente valutato dei sistemi di software esistenti devono essere rilevati come un costo quando e solo quando i lavori di ripristino o di manutenzione sono eseguiti (per esempio, per continuare l'operatività come originariamente previsto dopo il cambio del millennio o dopo l'introduzione dell'euro).

Informazioni integrative

5. Il bisogno di importanti modificazioni di software può dar luogo a incertezze. In conformità allo IAS 1.08 (rivisto nella sostanza nel 1997), le imprese sono incoraggiate a esporre, fuori dal bilancio, informazioni in merito alle principali incertezze cui dover far fronte (per esempio, una descrizione delle attività e sia del costo sostenuto sia di quello che si intende sostenere in esercizi futuri con riguardo a significative modificazioni del software).

Data di approvazione: ottobre 1997.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 1º giugno 1998. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-7

Introduzione dell'euro

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere.

Problema

1. A partire dal 1º gennaio 1999, data dell'effettivo inizio dell'Unione Economica e Monetaria (UEM), l'euro diverrà a tutti gli effetti una valuta e i tassi di conversione tra l'euro e le valute nazionali partecipanti saranno irrevocabilmente fissati, quindi, a partire da tale data, il rischio di successive differenze di cambio collegate a tali valute è eliminato.

2. Il problema consiste nell'applicazione dello IAS 21 nel passaggio dalle monete nazionali dei Paesi membri dell'Unione Europea partecipanti all'euro («passaggio»).

Interpretazione

3. Le disposizioni dello IAS 21 riguardanti la conversione delle operazioni in moneta estera e i bilanci delle operazioni estere devono essere applicate rigorosamente al passaggio. La stessa logica si applica alla determinazione di tassi di cambio quando i Paesi aderiranno all'UEM in stadi successivi.

4. Ciò, in particolare, significa che:

   (a) le attività e le passività monetarie in moneta estera risultanti da operazioni devono continuare a essere convertite nella moneta di conto al tasso di chiusura. Qualsiasi differenza di cambio risultante deve essere rilevata immediatamente come ricavo o costo, eccetto nel caso in cui l'impresa debba continuare ad applicare il principio contabile attualmente utilizzato per la contabilizzazione degli utili e delle perdite di cambio connessi a contratti in moneta estera utilizzati per ridurre il rischio di cambio su operazioni future o impegni (coperture anticipate);

   (b) differenze complessive di cambio relative alla conversione dei bilanci di società estere devono continuare a essere classificate come voce del patrimonio netto e devono essere rilevate come ricavo o costo solo al momento della dismissione dell'investimento netto in una società estera; e

   (c) differenze di cambio risultanti dalla conversione di passività denominate nelle valute aderenti non devono essere incluse nel valore contabile delle connesse attività.

   Data di approvazione: ottobre 1997.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 1º giugno 1998. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-8

Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento principale

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 1, Presentazione del bilancio.

SIC-8

Problema

1. Un'impresa desidera descrivere il proprio bilancio come pienamente conforme ai Principi contabili internazionali («IAS») per la prima volta. Questa potrebbe, per esempio, aver precedentemente presentato il proprio bilancio applicando solamente le disposizioni nazionali in materia («Principi contabili nazionali») come sistema contabile di riferimento principale. L'impresa potrebbe, anche, aver presentato il proprio bilancio basandosi in parte sui Principi contabili nazionali e in parte sugli IAS, nel qual caso i Principi contabili nazionali sarebbero considerati come sistema contabile di riferimento principale. Lo IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997) e lo IAS 8 non forniscono una guida esplicita su come contabilizzare il passaggio dai Principi contabili nazionali agli IAS come sistema contabile di riferimento principale.

2. I problemi consistono nel determinare:

   (a) come il bilancio dell'impresa debba essere preparato e presentato nell'esercizio in cui gli IAS sono per la prima volta pienamente applicati come sistema contabile di riferimento principale; e

   (b) quando gli IAS sono per la prima volta pienamente applicati come sistema contabile di riferimento principale, come le specifiche disposizioni transitorie contenute nei singoli Principi e Interpretazioni debbano essere applicate ai saldi delle poste che esistevano già alla data di entrata in vigore degli stessi.

Interpretazione

3. Nell'esercizio in cui gli IAS sono per la prima volta applicati pienamente come sistema contabile di riferimento principale, il bilancio dell'impresa deve essere preparato e presentato come se fosse sempre stato preparato in conformità ai Principi e alle Interpretazioni in vigore nell'esercizio della prima applicazione. Perciò, i Principi e le Interpretazioni vigenti nell'esercizio di prima applicazione devono essere retrospettivamente applicati, a eccezione dei casi in cui:

   (a) Principi o Interpretazioni specifici richiedano o permettano un trattamento transitorio differente; o

   (b) l'importo della rettifica relativa agli esercizi precedenti non può essere ragionevolmente determinato.

4. L'informazione comparativa deve essere preparata e presentata in conformità agli IAS.

5. Qualsiasi rettifica derivante dal passaggio agli IAS deve essere trattata come una rettifica degli utili portati a nuovo nel bilancio d'apertura del primo periodo presentato in conformità agli IAS.

6. Quando gli IAS sono applicati pienamente come sistema contabile di riferimento principale per la prima volta, un'impresa deve applicare le disposizioni transitorie dei Principi e delle Interpretazioni in vigore solo per gli esercizi che si concludono alla data prevista nei rispettivi Principi e Interpretazioni.

Informazioni integrative

7. Nell'esercizio in cui gli IAS sono applicati pienamente per la prima volta come sistema contabile di riferimento principale, l'impresa deve evidenziare:

   (a) il caso in cui l'importo della rettifica degli utili portati a nuovo nel bilancio d'apertura non può essere ragionevolmente determinato e il motivo;

   (b) il caso in cui non è possibile fornire l'informazione comparativa e il motivo; e

   (c) per ciascuno IAS che permette una scelta tra più principi contabili transitori, il principio scelto.

8. Le imprese sono incoraggiate ad evidenziare, in conformità con le disposizioni informative contenute nello IAS 1.11 (rivisto nella sostanza nel 1997), il fatto che gli IAS sono per la prima volta pienamente applicati.

Data di approvazione: gennaio 1998.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 1º agosto 1998.

SIC-9

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-9

Aggregazioni di imprese — Classificazione come acquisizione o unione di imprese

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese ([1]).

Problema

1. Al fine di classificare una aggregazione di imprese, lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998) («IAS 22») contiene sia indicazioni generali nel paragrafo 8 sia una guida aggiuntiva nei paragrafi da 10 a 12 per ciò che concerne le acquisizioni e nei paragrafi da 13 a 16 per ciò che concerne le unioni di imprese. Lo IAS 22 sostiene chiaramente che risulterà possibile identificare un acquirente virtualmente in tutti i casi e, perciò, si suppone che le unioni di imprese si verifichino solo in circostanze eccezionali. Tuttavia, il Principio non fornisce una guida esplicita sull'interazione tra le definizioni e le due sezioni contenenti la guida sulle acquisizioni e sulle unioni di imprese.

2. I problemi consistono nel determinare:

   (a) come le definizioni e la guida integrativa dello IAS 22 devono essere interpretate e applicate nella classificazione di un'aggregazione di imprese; e

   (b) se una aggregazione di imprese secondo le disposizioni dello IAS 22 può non essere classificata né come un'acquisizione né come un'unione di imprese.

3. La presente Interpretazione non tratta le operazioni tra imprese sotto un comune controllo.

Interpretazione

4. Una aggregazione di imprese deve essere contabilizzata come un'acquisizione, a meno che non sia possibile identificare alcun acquirente. Un acquirente può essere identificato virtualmente in tutte le aggregazioni di imprese, cioè gli azionisti di una delle imprese aggreganti ottengono il controllo sull'impresa aggregata.

5. La classificazione di una aggregazione di imprese deve basarsi su di una complessiva valutazione di tutti i fatti e di tutte le circostanze pertinenti alla specifica operazione. La guida fornita nello IAS 22 fornisce esempi di importanti fattori che devono essere considerati, non una serie esaustiva di condizioni che devono essere soddisfatte. Singole caratteristiche di una entità aggregata quali il potere di voto o i relativi fair value (valore equo) delle società aggreganti non devono essere valutate separatamente al fine di determinare come una aggregazione di imprese deve essere contabilizzata.

6. Lo IAS 22.15 (a), (b) e (c) descrive le caratteristiche essenziali di una unione di imprese. L'impresa deve classificare una aggregazione di imprese come un'acquisizione, a meno che tutte e tre queste caratteristiche siano presenti. Anche se sussistono tutte e tre le caratteristiche, l'impresa deve classificare l'aggregazione di imprese come una unione di imprese solo se è in grado di dimostrare che l'acquirente non può essere identificato.

7. Tutte le aggregazioni di imprese sono, secondo quanto disposto nello IAS 22, o un'«acquisizione» o un'«unione di imprese».

   Data di approvazione: gennaio 1998.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione deve essere applicata per la contabilizzazione delle aggregazioni di imprese la cui prima rilevazione cade negli esercizi con inizio dal 1º agosto 1998 o da data successiva.

([1]) Lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1993) è stato sostituito dallo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, entrato in vigore a partire dal 1º luglio 1999. I riferimenti incrociati contenuti nella presente Interpretazione sono stati aggiornati per essere coerenti con quanto contenuto nello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998).

SIC-10/SIC-11

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-10

Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione alle attività operative

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica.

Problema

1. In alcuni Paesi l'assistenza pubblica alle imprese può avere quale scopo l'incoraggiamento o un aiuto a lungo termine delle attività economiche di determinate zone geografiche o settori industriali. Le condizioni per ricevere tale assistenza possono non essere specificatamente collegate alle attività operative proprie dell'impresa. Esempi di tale assistenza sono i trasferimenti di risorse da parte dei governi alle imprese che:

   (a) operano in un determinato settore industriale;

   (b) continuano a operare in settori industriali recentemente privatizzati; oppure

   (c) iniziano o continuano a intraprendere le proprie attività in aree economicamente sottosviluppate.

2. Il problema consiste nel determinare se tale assistenza pubblica sia un «contributo pubblico» che rientra nell'ambito di applicazione dello IAS 20 e se, perciò, debba essere contabilizzato in conformità alle disposizioni del citato Principio.

Interpretazione

3. L'assistenza pubblica alle imprese soddisfa la definizione di contributi pubblici di cui allo IAS 20, anche se non vi sono condizioni specificatamente connesse alle attività operative dell'impresa oltre alla richiesta di operare in determinate aree geografiche o settori industriali. Tali contributi non devono, perciò, essere direttamente accreditati a patrimonio netto.

   Data di approvazione: gennaio 1998.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 1º agosto 1998. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie previste dallo IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-11

Valute estere — Capitalizzazione delle perdite derivanti da drastiche svalutazioni della valuta

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere.

SIC-12

Problema

1. Un'impresa ha passività iscritte in moneta estera derivanti dall'acquisizione di attività. Dopo l'acquisizione delle attività, la moneta di conto dell'impresa subisce una drastica svalutazione o perdita di potere. Come risultato, si originano significative perdite su cambi quando le passività sono valutate al loro tasso di chiusura secondo le disposizioni dello IAS 21.11 (a). Il trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 21.21 prevede che molte condizioni debbano essere soddisfatte prima che l'impresa possa includere tali perdite su cambi nel valore contabile delle connesse attività.

2. I problemi consistono nel determinare:

   (a) a quale esercizio devono essere riferite le condizioni per cui la passività «non può essere estinta» e per cui non esistono «mezzi pratici di copertura»; e

   (b) quando l'acquisizione di un'attività si può considerare «recente».

Interpretazione

3. Le perdite su cambi da conversione di passività devono essere incluse nel valore contabile di un'attività collegata solo se tali passività non potevano essere estinte e se non era possibile coprirle prima del verificarsi della drastica svalutazione o perdita di valore della moneta di conto. Il valore contabile rettificato dell'attività non deve superare il suo valore recuperabile.

4. Affinché sia possibile includere le perdite su cambi da conversione di passività nel valore contabile di un'attività collegata, si deve dimostrare che la moneta estera necessaria per estinguere la passività non era accessibile all'impresa che redige il bilancio e che non vi era mezzo pratico per coprire il rischio di cambio (per esempio, tramite derivati quali contratti *forward*, opzioni o altri strumenti finanziari). Si suppone che ciò si verifichi solo raramente, per esempio, per mancanza improvvisa di moneta estera a causa di restrizioni sui cambi imposti da un governo o da una banca centrale e nessuna disponibilità di strumenti di copertura.

5. Una volta soddisfatte le condizioni per la capitalizzazione delle perdite su cambi, l'impresa deve capitalizzare le ulteriori perdite su cambi verificatesi dopo la prima drastica perdita di valore o svalutazione della moneta di conto solo nella misura in cui tutte le condizioni per la capitalizzazione continuano a essere soddisfatte.

6. Si considerano acquisizioni «recenti» di attività le acquisizioni effettuate entro i dodici mesi precedenti alla drastica svalutazione o perdita di valore della moneta di conto.

   Data di approvazione: gennaio 1998.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore dal 1º agosto 1998. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie di cui allo IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-12

Consolidamento — Società a destinazione specifica (società veicolo)

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate.

SIC-12

Problema

1. Una società può essere costituita per raggiungere un obiettivo limitato e ben definito (per esempio, realizzare un contratto di leasing, attività di ricerca e sviluppo o una cartolarizzazione di attività finanziarie). Tali società a destinazione specifica («SDS») possono assumere la forma giuridica di società di capitali, società fiduciaria, società di persone o società di fatto. Le SDS spesso sono costituite con accordi legali che impongono rigidi e alcune volte permanenti vincoli alle facoltà decisionali dei propri organi direttivi, fiducianti o della direzione aziendale sull'attività delle SDS. Frequentemente, queste disposizioni specificano che le politiche gestionali delle attività correnti delle SDS non possono essere modificate, eccetto forse che dal suo fondatore o dal suo sponsor (cioè essi agiscono, come si dice, con «autopilota»).

2. Lo sponsor (o l'impresa per il cui interesse la SDS è stata creata) frequentemente trasferisce attività alle SDS, ottiene il diritto di far uso delle attività possedute dalla SDS o esegue servizi per le SDS, mentre altre parti («fornitori di capitali») possono fornire fondi alle SDS. L'impresa che intrattiene operazioni con una SDS (frequentemente il fondatore o lo sponsor) può in sostanza controllare la SDS.

3. Un interesse beneficiario in una SDS può, per esempio, assumere la forma di uno strumento di debito, uno strumento rappresentativo di capitale, un diritto di partecipazione, un interesse residuale o un contratto di locazione. Alcuni interessi beneficiari possono semplicemente fornire al possessore un tasso di rendimento fisso o stabilito, mentre altri danno al possessore diritti o accesso ad altri benefici economici futuri delle attività della SDS. Nella maggior parte dei casi, il promotore o lo sponsor (o l'impresa per il cui conto la SDS è stata creata) mantiene un significativo interesse beneficiario sulle attività della SDS, sebbene possa possedere piccola o nessuna parte del patrimonio della stessa.

4. Lo IAS 27 richiede il consolidamento delle entità economiche che sono controllate dalla società che redige il bilancio. Tuttavia, il Principio non fornisce una esplicita guida sul consolidamento delle SDS.

5. Il problema consiste nel determinare in quali circostanze l'impresa debba consolidare una SDS.

6. La presente Interpretazione non si applica ai programmi pensionistici dei dipendenti o ai programmi retributivi sotto forma di patrimonio netto.

7. Un trasferimento di attività da parte di un'impresa a una SDS può essere qualificato come una vendita da parte dell'impresa. Anche se il trasferimento si qualifica come vendita, le disposizioni dello IAS 27 e questa Interpretazione possono significare che l'impresa deve consolidare la SDS. La presente Interpretazione non considera né le circostanze in cui l'impresa deve applicare il trattamento della vendita né l'eliminazione delle conseguenze di tale vendita nel bilancio consolidato.

Interpretazione

8. Una SDS deve essere consolidata quando la sostanza della relazione tra un'impresa e una SDS indica che la SDS è controllata dall'impresa.

9. Nel contesto di una SDS, il controllo può originare dalla predeterminazione delle attività della SDS (operante con «autopilota») o altrimenti. Lo IAS 27.12 indica parecchie circostanze che si concretizzano nel controllo anche se un'impresa possiede metà o anche meno dei diritti di voto di un'altra impresa. Analogamente, il controllo può esistere anche nei casi in cui un'impresa possiede una piccola o nessuna parte del patrimonio della SDS. L'applicazione del concetto di controllo richiede, in ciascun caso, una valutazione contestuale di tutti i fattori rilevanti.

10. In aggiunta alle situazioni descritte nello IAS 27.12, le seguenti circostanze, per esempio, possono indicare che esiste una relazione in cui un'impresa controlla una SDS e conseguentemente è tenuta a consolidare la SDS (una guida aggiuntiva è fornita nell'Appendice della presente Interpretazione):

    (a) nella sostanza, le attività della SDS sono gestite per conto dell'impresa in relazione alle sue specifiche esigenze aziendali così che l'impresa ottenga benefici dall'attività della SDS;

    (b) nella sostanza, l'impresa ha poteri decisionali per ottenere la maggioranza dei benefici della SDS o, predisponendo un meccanismo «autopilota», l'impresa ha delegato questi poteri decisionali;

(c) nella sostanza, l'impresa detiene diritti a ottenere la maggioranza dei benefici della SDS e, perciò, può essere esposta ai rischi inerenti alle attività della SDS; o

(d) nella sostanza, l'impresa detiene la maggioranza dei rischi residuali o di proprietà connessi alla SDS o le sue attività al fine di ottenere benefici dalla loro gestione.

11. La predeterminazione della gestione corrente di una SDS decisa da un'impresa (sponsor o altra parte con un interesse beneficiario) non rappresenterebbe il tipo di restrizioni di cui allo IAS 27.13 (b).

Data di approvazione: giugno 1998.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dagli esercizi che hanno inizio al 1º luglio 1999 o data successiva; è incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie di cui allo IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-13

Imprese a controllo congiunto — Conferimenti in natura da parte dei partecipanti al controllo

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 31 (rivisto nella sostanza nel 1998), Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture.

Problema

1. Lo IAS 31.39 (rivisto nella sostanza nel 1998) si riferisce sia ai contributi sia alle vendite tra un partecipante al controllo e una joint venture come segue: «Quando un partecipante al controllo apporta o vende beni a una joint venture, la rilevazione di ogni quota di utile o perdita derivante dall'operazione deve riflettere il contenuto dell'operazione». Inoltre, lo IAS 31.19 (rivisto nella sostanza nel 1998) statuisce che: «L'impresa a controllo congiunto è una joint venture che comporta la costituzione di una società di capitali, di una società di persone o di un'altra forma d'impresa in cui ogni partecipante ha una partecipazione». Non esiste guida esplicita in merito alla rilevazione degli utili e delle perdite risultanti da conferimenti di attività non monetarie a imprese a controllo congiunto («ICC»).

2. I conferimenti a una ICC sono trasferimenti di attività da parte di partecipanti al controllo in cambio di una partecipazione nella ICC. Tali conferimenti possono prendere diverse forme. I conferimenti possono essere effettuati simultaneamente da parte dei partecipanti al controllo o al momento di creazione della ICC o successivamente. Il corrispettivo ricevuto dal partecipante (partecipanti) al controllo in cambio di attività conferite alla ICC può anche comprendere denaro o altro corrispettivo che non dipenda dai flussi finanziari futuri della ICC («corrispettivo aggiuntivo»).

3. I problemi consistono nel determinare:

(a) quando l'appropriata quota di utili e perdite risultanti da un conferimento di un'attività non monetaria alla ICC in cambio di una partecipazione nella ICC debba essere imputata al conto economico dal partecipante;

(b) come il corrispettivo aggiuntivo debba essere contabilizzato dal partecipante; e

(c) come qualsiasi utile e perdita non realizzato debba essere esposto nel bilancio consolidato del partecipante.

SIC-14

4. La presente Interpretazione tratta la contabilizzazione del partecipante al controllo per conferimenti non monetari a una ICC in cambio di una partecipazione nella ICC che è contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto oppure quello del consolidamento proporzionale.

Interpretazione

5. Nell'applicare lo IAS 31.39 ai conferimenti non monetari dati a una ICC in cambio di una partecipazione azionaria nella ICC, un partecipante al controllo deve imputare al conto economico dell'esercizio la quota dell'utile o della perdita attribuibile alla partecipazione azionaria degli altri partecipanti al controllo a eccezione di quando:

   (a) i rischi e i benefici significativi delle proprietà dell'attività (delle attività) non monetaria conferita non sono stati trasferiti alla ICC;

   (b) l'utile o la perdita derivante dal conferimento non monetario non possono essere valutati attendibilmente; o

   (c) le attività non monetarie conferite sono simili a quelle conferite da altri partecipanti al controllo. Le attività non monetarie sono simili a quelle conferite da altri partecipanti quando essi hanno natura e utilizzo simile nello stesso settore di attività e un fair value (valore equo) simile. Un conferimento soddisfa la verifica di similarità solo se tutti i componenti significativi delle attività coinvolte sono simili a quelli conferiti dagli altri partecipanti.

   Se si verifica qualche eccezione di quelle previste tra (a) e (c), l'utile o la perdita sarebbe considerato non realizzato e non sarebbe, perciò, imputato al conto economico, a meno che non si applichi anche il paragrafo 6.

6. Se, oltre a ricevere una partecipazione nella ICC, un partecipante al controllo riceve attività monetarie o attività non monetarie non simili a quelle conferite, in riferimento all'operazione deve essere rilevata in conto economico un'appropriata porzione dell'utile o della perdita.

7. Gli utili e le perdite non realizzati su attività non monetarie conferite alle ICC devono essere eliminati a fronte delle sottostanti attività secondo il metodo di consolidamento proporzionale o a fronte della partecipazione secondo il metodo del patrimonio netto. Tali utili e perdite non realizzati non devono essere esposti come utili e perdite differiti nello stato patrimoniale del partecipante al controllo.

   Data di approvazione: giugno 1998.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva; è incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-14

Immobili, impianti e macchinari — Rimborsi per riduzioni durevoli di valore o perdite di beni

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (rivisto nella sostanza nel 1998).

SIC-14

Problema

1. Le imprese possono ricevere risarcimenti monetari o non monetari da terzi per riduzioni durevoli di valore o per la perdita di elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari. Spesso il risarcimento monetario ricevuto deve essere usato per impellenti ragioni economiche, per ripristinare i beni che hanno subito una riduzione durevole di valore o per acquistare o costruire nuovi beni al fine di rimpiazzare le attività perse o cedute. Lo IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998) non fornisce una guida esplicita su come contabilizzare tali rimborsi monetari o non monetari.

2. Esempi di tali casi possono includere:

   (a) indennizzi da parte di società assicuratrici dopo una riduzione durevole di valore o una perdita di elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari, dovuta a disastri naturali, furti o a un errato utilizzo;

   (b) rimborsi governativi per espropri di elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari; per esempio, un terreno che deve essere usato per fini pubblici;

   (c) risarcimenti connessi alla conversione involontaria di elementi rientranti tra gli elementi di immobili, impianti e macchinari; per esempio, la ricollocazione di impianti da una definita area urbana a un'area non urbana in conformità a una politica nazionale sul territorio; o

   (d) la sostituzione complessiva o parziale di un'attività che ha subito una riduzione durevole di valore o di un'attività persa.

3. Il problema consiste nel determinare come contabilizzare:

   (a) le riduzioni durevoli di valore o la perdita di elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari;

   (b) il relativo risarcimento da parte di terzi; e

   (c) il successivo ripristino, acquisto o costruzione di attività.

Interpretazione

4. Le riduzioni durevoli di valore o la perdita di elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari, le connesse richieste o pagamenti risarcitori da parte di terzi e ogni successivo acquisto o costruzione di beni sostitutivi sono eventi economici distinti e devono essere contabilizzati come tali. I tre eventi economici devono essere contabilizzati separatamente come segue:

   (a) le riduzioni durevoli di valore degli elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari devono essere rilevate secondo le disposizioni dello IAS 36; la cessazione o la dismissione di elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari devono essere rilevate secondo le disposizioni dello IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998);

   (b) il risarcimento monetario o non monetario da parte di terzi per elementi rientranti tra gli immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione durevole di valore, sono stati persi o dismessi deve essere imputato a conto economico quando vi sono le condizioni per la rilevazione in bilancio; e

   (c) il costo di beni ripristinati, acquistati, costruiti in sostituzione di quelli precedenti, o ricevuti come risarcimento deve essere determinato ed esposto in bilancio come prescritto dallo IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998).

Informazioni integrative

5. Il risarcimento monetario o non monetario rilevato per una riduzione durevole di valore o per una perdita di elementi rientranti tra gli elementi di immobili, impianti e macchinari deve essere indicato separatamente.

   Data di approvazione: giugno 1998.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º luglio 1999 o da data successiva; è incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

SIC-15/SIC-18

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-15

Leasing operativo — Incentivi

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 17, Leasing (rivisto nella sostanza nel 1997).

Problema

1. Nella negoziazione di un leasing operativo nuovo o da rinnovare, il locatore può fornire incentivi al locatario al fine di agevolare la conclusione dell'accordo. Esempi di tali incentivi sono un pagamento anticipato per contanti al locatario o l'indennizzo o l'assunzione da parte del locatore di costi del locatario (quali costi di rilocalizzazione, migliorie su immobili in affitto e costi connessi a un preesistente impegno di locazione del locatario). In alternativa, può essere pattuito che per i periodi iniziali della durata del leasing non debba essere pagato alcun canone oppure che l'ammontare dell'affitto sia a canoni ridotti.

2. Il problema consiste nel determinare come debbano essere rilevati gli incentivi di un leasing operativo nel bilancio sia del locatario sia del locatore.

Interpretazione

3. Tutti gli incentivi accordati per un leasing operativo nuovo o da rinnovare devono essere rilevati come una parte integrante del corrispettivo netto concordato per l'uso dell'attività locata, indipendentemente dalla natura o forma dell'incentivo o dalla tempistica dei pagamenti.

4. Il locatore deve rilevare il costo complessivo degli incentivi come una riduzione del provento derivante dal noleggio lungo la durata del leasing con un metodo a quote costanti a meno che un altro criterio sistematico sia rappresentativo del modo in cui il beneficio dell'attività locata è diminuito.

5. Il locatario deve rilevare il beneficio complessivo degli incentivi come una riduzione del costo del noleggio lungo la durata del leasing con un metodo a quote costanti, a meno che un altro criterio sia rappresentativo del modo in cui il locatario percepisce i benefici dall'utilizzo dell'attività locata.

6. I costi sostenuti dal locatario, inclusi i costi connessi a una locazione preesistente (per esempio costi di chiusura di rilocalizzazione o di migliorie su immobili in affitto), devono essere contabilizzati dal locatario in conformità ai Principi contabili internazionali applicabili a questi costi, inclusi i costi che sono effettivamente rimborsati tramite un accordo sugli incentivi.

Data di approvazione: giugno 1998.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione deve essere applicata a partire dai contratti di locazione con inizio dal 1º gennaio 1999 o da data successiva.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-18

Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Metodi alternativi

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio.

Problema

1. Alcuni Principi IASC permettono esplicitamente all'impresa la possibilità di scegliere tra principi contabili alternativi applicati nella preparazione del bilancio. Alcuni Principi che permettono esplicitamente la presenza di opzioni indicano il modo in cui tale scelta deve essere esercitata. Per esempio, lo IAS 39.104 indica che l'impresa deve scegliere uno dei due principi per la rilevazione dei cambiamenti nel fair value (valore equo) delle attività finanziarie disponibili per la vendita, e che deve applicare il principio scelto a tutte la attività finanziarie disponibili per la vendita. Altri Principi non si pronunciano in merito al modo in cui dover esercitare la scelta.

2. Il problema consiste nel determinare come esercitare la scelta di principio contabile nel contesto di quei Principi IASC che permettono esplicitamente una scelta del principio contabile ma non si pronunciano sul modo in cui esercitare la scelta stessa. La questione principale è se, una volta effettuata la scelta del principio da utilizzare, questa debba essere seguita coerentemente per tutte le poste contabilizzate secondo le specifiche disposizioni che prevedono la scelta medesima.

Interpretazione

3. Se vi è la possibilità di poter scegliere fra più di un principio contabile secondo le disposizioni di un Principio contabile internazionale o di una Interpretazione, l'impresa deve scegliere e applicare coerentemente uno di questi principi, a meno che il Principio o l'Interpretazione specificatamente richieda o permetta una classificazione delle poste (operazioni, eventi, saldi, importi ecc.) per le quali potrebbero risultare appropriati principi differenti. Se un Principio richiede o permette la classificazione delle poste, il principio contabile più appropriato deve essere selezionato e applicato coerentemente a ciascuna classificazione. (Una guida integrativa è presente nell'Appendice A e nell'Appendice B della presente Interpretazione).

4. Una volta che è stato scelto il principio iniziale ritenuto corretto secondo le disposizioni di cui al paragrafo 3, un cambiamento di principio contabile può essere effettuato solo in conformità allo IAS 8.42 e applicato a tutte le poste o categorie di poste nella maniera specificata nel paragrafo 3.

Data di approvazione: maggio 1999.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1º luglio 2000 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-19

Moneta di conto — Valutazione e presentazione dei bilanci secondo quanto disposto dallo IAS 21 e dallo IAS 29

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere (rivisto nella sostanza nel 1993) e IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate (rivisto nella forma nel 1994) [1].

Problema

1. Il paragrafo 4 dello IAS 21 statuisce che in considerazione del fatto che il Principio non specifica la moneta in cui le imprese presentano il proprio bilancio, queste solitamente usano la moneta del Paese in cui sono domiciliate. Nonostante che lo IAS 21 definisca il termine «moneta di conto» come la moneta usata dall'impresa nella presentazione del bilancio, la moneta di conto usata dall'impresa ha anche significative implicazioni nelle valutazioni contabili degli elementi del bilancio medesimo.

[1] Si veda anche l'Interpretazione SIC-30: Moneta di conto — Conversione dalla moneta di valutazione alla moneta di presentazione.

SIC-19

2. Lo IAS 21.7 definisce una valuta estera come una valuta diversa da quella di conto di un'impresa. Perciò, la scelta della moneta di conto implica che tutte le altre valute debbano seguire la disciplina prevista per le valute estere. Le procedure per contabilizzare le operazioni in valuta estera e per convertire il bilancio di attività estere sono specificate dallo IAS 21. Lo IAS 21.36 indica ulteriori conseguenze derivanti dall'aver scelto una moneta di conto per una entità estera che tiene i propri conti nella moneta in uso in una economia iperinflazionata. Il bilancio di tale entità estera è riscritto secondo lo IAS 29 prima che esso sia convertito nella moneta di conto della società che redige il bilancio. Lo IAS 29.8, inoltre, richiede che siano rideterminati i valori da parte dell'impresa che presenta il proprio bilancio facendo uso della moneta di una economia iperinflazionata come moneta di conto.

3. I problemi consistono nel determinare:

   (a) come un'impresa deve scegliere una valuta per la valutazione degli elementi del proprio bilancio (la «moneta di valutazione»);

   (b) se un'impresa può usare una moneta diversa dalla moneta di valutazione per presentare il proprio bilancio (la «moneta di presentazione»); e

   (c) se la moneta di presentazione può essere diversa dalla moneta di valutazione, allora, come il bilancio deve essere convertito dalla moneta di valutazione a quella di presentazione.

4. Lo IAS 21.5 statuisce che la rideterminazione dei valori di bilancio dell'impresa dalla moneta in cui essa presenta il bilancio in conformità agli IAS in un'altra moneta per agevolare gli utilizzatori abituati a tale moneta o per finalità simili è un problema non considerato dallo IAS 21. Di conseguenza, le rideterminazioni dei valori effettuate a tali fini non sono prese in considerazione nella presente Interpretazione.

Interpretazione

5. La moneta di valutazione deve fornire informazioni riguardanti l'impresa che siano utili e che riflettano la sostanza economica degli eventi di riferimento e delle circostanze significative per tale impresa. Se una specifica moneta è usata in misura talmente significativa per l'impresa, o ha un impatto così importante sulla stessa, questa può rappresentare una moneta appropriata per essere usata come moneta di valutazione (una guida aggiuntiva è contenuta nell'Appendice A della presente Interpretazione). Tutte le operazioni effettuate in monete diverse dalla moneta di valutazione devono essere trattate come operazioni in valuta estera quando si applica lo IAS 21.

6. Una volta scelta la moneta di valutazione, questa non deve essere modificata a meno che non vi sia un cambiamento negli eventi sottostanti e nelle circostanze significative per l'impresa così come specificato in conformità al paragrafo 5 della presente Interpretazione.

7. Se la moneta di valutazione, determinata in conformità a quanto previsto dal paragrafo 5 della presente Interpretazione, costituisce la moneta di una economia iperinflazionata, allora:

   (a) il bilancio proprio dell'impresa deve essere riscritto in conformità a quanto disposto dallo IAS 29; e

   (b) quando l'impresa è un'entità estera come definita dallo IAS 21 ed è inclusa nel bilancio di un'altra impresa che redige il bilancio, il proprio bilancio deve essere riscritto in conformità a quanto disposto dallo IAS 29 prima che questo sia convertito nella moneta di conto dell'altra impresa che redige il bilancio.

8. Se la moneta di un Paese che non si trova in economia iperinflazionata è ritenuta una moneta di valutazione appropriata in base a quanto detto nel paragrafo 5 della presente Interpretazione, l'impresa non è obbligata a riscrivere il proprio bilancio in conformità allo IAS 29.

9. Sebbene l'impresa normalmente presenti il proprio bilancio nella stessa moneta della moneta di valutazione determinata secondo quanto previsto dal paragrafo 5 della presente Interpretazione, può scegliere di presentare il proprio bilancio utilizzando un'altra moneta. Il metodo di conversione del bilancio di una impresa che redige il bilancio dalla moneta di valutazione a una moneta diversa per la presentazione non è specificato nei Principi contabili internazionali. Per altro, considerato che il bilancio deve presentare attendibilmente la situazione patrimoniale-finanziaria, l'andamento finanziario e i flussi finanziari, il metodo di conversione applicato dall'impresa non deve dare luogo a una informativa incoerente con la valutazione delle poste di bilancio utilizzando una moneta scelta in base a quanto disposto nel paragrafo 5 della presente Interpretazione. Nel caso di un'impresa che controlli entità estere e che rediga il bilancio consolidato, la moneta utilizzata nel presentare il bilancio consolidato è normalmente la stessa della moneta di valutazione della capogruppo anche se spesso differirà dalle monete di valutazione utilizzate dalle singole entità estere. (L'Appendice B fornice una illustrazione dell'applicazione della presente Interpretazione al bilancio consolidato.)

Informazioni integrative

10. Devono essere indicate le seguenti informazioni:

    (a) se la moneta di valutazione è diversa dalla moneta del Paese in cui l'impresa è domiciliata, il motivo che ha portato a tale scelta;

    (b) il motivo per qualsiasi cambiamento di moneta di valutazione o di presentazione; e

    (c) se il bilancio è presentato in una moneta differente dalla moneta di valutazione dell'impresa, il motivo che ha portato a tale scelta e la descrizione del metodo usato nel processo di conversione.

    Nel bilancio consolidato, i riferimenti alla moneta di valutazione per le finalità di tali disposizioni informative sono indirizzati alla moneta di valutazione della capogruppo.

    Data di approvazione: febbraio 2000.

    Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dagli esercizi che hanno inizio dal 1º gennaio 2001 o data successiva. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie contenute nello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-20

Contabilizzazione con il metodo del patrimonio netto — Rilevazione di perdite

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate.

Problema

1. In alcune circostanze, un investitore può possedere una serie di investimenti finanziari in una collegata o in una joint venture contabilizzata con il metodo del patrimonio netto. Per esempio, la partecipante può possedere investimenti finanziari come, per esempio, azioni ordinarie o privilegiate, finanziamenti, anticipi, titoli di debito, opzioni di acquisto di azioni ordinarie o crediti commerciali.

2. Lo IAS 28.22 indica che nell'applicare il metodo del patrimonio netto, una volta che la quota delle perdite di pertinenza della partecipante è pari o superiore al valore contabile della partecipazione, la partecipante normalmente cessa di imputare la propria quota di perdite ulteriori in conto economico. La partecipazione è iscritta a un valore pari a zero. Per altro, le perdite ulteriori devono essere coperte da accantonamenti nella misura in cui la partecipante si sia impegnata o abbia eseguito versamenti per conto della collegata stessa che la partecipante ha garantito, o per i quali essa si è altrimenti impegnata.

3. Nell'applicazione del metodo del patrimonio netto i problemi consistono nel definire:

    (a) quali investimenti finanziari sono inclusi nel «valore contabile di una partecipazione» cui si fa riferimento nello IAS 28.22; e

    (b) se la rilevazione della quota delle perdite di pertinenza della partecipante nella collegata o nell'impresa a controllo congiunto (partecipata) superiore al valore contabile della partecipazione viene mantenuta anche quando l'impresa mantiene altre tipologie di investimenti finanziari nella partecipata non compresi nel valore contabile della partecipazione.

SIC-21

4. La presente Interpretazione considera l'applicazione del metodo del patrimonio netto secondo quanto previsto nello IAS 28. In base a quanto disposto dal trattamento contabile alternativo consentito contenuto nello IAS 31.32, un'impresa applica il metodo del patrimonio netto nell'iscrizione in bilancio della propria partecipazione in una impresa a controllo congiunto e, perciò, anche in tal caso, si applica la presente Interpretazione.

Interpretazione

5. Gli investimenti finanziari possono manifestarsi in una varietà di modi, per esempio alcuni di essi hanno la forma di azioni ordinarie o azioni privilegiate. Per la finalità dell'applicazione dello IAS 28.22, il valore contabile di una partecipazione deve includere solamente il valore contabile degli strumenti che forniscono diritti non vincolati alla partecipazione di utili o perdite e una quota residua di natura patrimoniale nella partecipata.

6. Se la quota delle perdite di pertinenza della partecipante risulta superiore al valore contabile della partecipazione medesima, il valore di quest'ultima è azzerato e la rilevazione di perdite ulteriori deve essere attualizzata, a meno che la partecipante abbia sostenuto obbligazioni per la partecipata o debba adempiere a obbligazioni della partecipata per cui essa stessa si è resa garante o per le quali si sia altrimenti impegnata, sia qualora ciò implichi un finanziamento sia qualora non implichi alcun finanziamento. Nella misura in cui la partecipante ha sostenuto tali obbligazioni, la partecipante continua a rilevare la propria quota di perdite della partecipata.

7. Gli investimenti finanziari in una partecipata che non sono inclusi nel valore contabile della partecipazione in base a quanto previsto dal paragrafo 5 della presente Interpretazione sono contabilizzati in conformità ad altri Principi contabili internazionali, per esempio allo IAS 39, e precedentemente all'applicazione dello IAS 39, allo IAS 25 (rivisto nella forma nel 1994).

8. Continue perdite da parte di una partecipata devono essere considerate sintomo evidente che gli investimenti finanziari compresi nel valore contabile di una partecipazione secondo quanto previsto nel paragrafo 5 della presente Interpretazione e degli altri investimenti finanziari possono aver subito una perdita durevole di valore. La perdita durevole del valore contabile di un interesse finanziario che è incluso nel valore di un'attività è determinato basandosi sul valore contabile successivo a qualsiasi rettifica per perdite rilevate con il metodo del patrimonio netto.

9. Se la partecipante ha garantito o si è altrimenti impegnata per obbligazioni verso la partecipata o per adempiere a obbligazioni della partecipata, in aggiunta a continuare a rilevare la propria quota di perdite della partecipata, la partecipante deve determinare se debba essere previsto un accantonamento in conformità a quanto previsto dallo IAS 37. (Precedentemente all'applicazione dello IAS 37, la rilevazione di un accantonamento era quantificato in relazione alle disposizioni contenute nello IAS 10 (rivisto nella forma nel 1994).)

Informazioni integrative

10. Se una partecipante cessa di rilevare la propria quota di perdite di pertinenza di una partecipata, la partecipante deve indicare nelle note al bilancio l'importo della propria quota di perdite di pertinenza della partecipata non rilevata, sia la parte creata nel corso dell'esercizio sia come valore complessivo.

Data di approvazione: agosto 1999.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 15 luglio 2000. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-21

Imposte sul reddito — Recupero delle attività rivalutate non ammortizzabili

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

La Bozza della Interpretazione SIC-D21, Imposte sul reddito — Omnibus, fu pubblicata per commenti nel settembre 1999. La Bozza della Interpretazione includeva sia la tematica considerata nella presente Interpretazione sia la tematica inclusa nella Interpretazione SIC-25, Imposte sul reddito — Cambiamenti nella condizione fiscale di una impresa o dei suoi azionisti.

Riferimento: IAS 12, Imposte sul reddito (rivisto nella sostanza nel 1996).

Problema

1. Secondo quanto previsto dallo IAS 12.51, la quantificazione delle passività e delle attività fiscali differite deve riflettere gli effetti fiscali che derivano dalla modalità con cui l'impresa si attende, alla data di riferimento del bilancio, di recuperare o estinguere il valore contabile di quelle attività e passività che danno luogo a differenze temporanee.

2. Lo IAS 12.20 osserva che la rivalutazione di un'attività non sempre influisce sul reddito imponibile (perdita fiscale) dell'esercizio in cui ha luogo tale rivalutazione e che il valore ai fini fiscali dell'attività può non essere rettificata a seguito della rivalutazione. Se il recupero futuro del valore contabile risulterà imponibile, qualsiasi differenza tra il valore contabile dell'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali costituisce una differenza temporanea e dà luogo a una passività o a una attività fiscale.

3. La problematica consiste nel definire come interpretare il termine «recupero» con riferimento a un'attività che non è ammortizzata (attività non ammortizzabile) e che è rivalutata secondo quanto previsto dal paragrafo 29 dello IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998).

4. La presente Interpretazione si applica, inoltre, agli investimenti immobiliari che sono iscritti a importi rivalutati in base a quanto disposto dallo IAS 25.23 (b) ma che sarebbero considerati non ammortizzabili se lo IAS 16 dovesse essere applicato.

Interpretazione

5. Le passività o le attività fiscali differite che originano dalla rivalutazione di un'attività ritenuta ammortizzabile secondo quanto disposto dallo IAS 16.29 devono essere quantificate facendo riferimento agli effetti fiscali che deriverebbero dal recupero del valore contabile di quell'attività attraverso una vendita, indipendentemente dal criterio di valutazione del valore contabile di tale attività. In relazione a ciò, se la normativa fiscale prevede una specifica aliquota fiscale applicabile all'importo imponibile originato dalla vendita di un bene, la quale risulta differente rispetto all'aliquota fiscale applicabile all'importo imponibile originato dall'uso del bene, l'aliquota applicata in precedenza è utilizzata nella quantificazione della passività o della attività fiscale differita collegata ad attività non ammortizzabili.

   Data di approvazione: agosto 1999.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 15 luglio 2000. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-22

Aggregazioni di imprese — Rettifiche successive apportate ai fair value (valore equo) e all'avviamento inizialmente iscritti

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese.

SIC-22

Problema

1. Nella contabilizzazione iniziale di un'aggregazione d'impresa, un acquirente può non disporre di tutte le informazioni disponibili per poter identificare e stimare in modo attendibile il fair value (valore equo) delle attività e delle passività acquisite oppure le attività e passività identificabili acquisite possono non avere ancora i requisiti per essere contabilizzate come attività e passività distinte. Ciò può essere dovuto alla complessità dell'attività acquisita, alla necessità di preparare e distribuire informazioni finanziarie tempestive, o ad altre ragioni.

2. Lo IAS 22.71 (rivisto nella sostanza nel 1998) indica che nella contabilizzazione di un'acquisizione di un'impresa, Le attività e le passività identificabili che sono acquisite ma che non soddisfano i requisiti per una rilevazione distinta nel momento della contabilizzazione iniziale devono essere rilevate successivamente se e quando soddisfano tali requisiti. I valori iscritti per le attività e per le passività identificabili acquisite devono essere rettificati quando, successivamente all'acquisizione, sono disponibili ulteriori conoscenze che facilitano la stima dei valori attribuiti alle attività e passività identificabili quando l'acquisizione fu contabilizzata inizialmente. Anche il valore assegnato all'avviamento positivo o negativo deve essere rettificato quando necessario, nella misura in cui:

   (a) la rettifica non incrementi il valore contabile dell'avviamento oltre il suo valore recuperabile, come definito nello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività; e

   (b) tale rettifica è effettuata entro la fine del primo esercizio contabile che inizia dopo quello dell'acquisizione (fatta eccezione per la rilevazione di una passività identificabile secondo quanto previsto dal paragrafo 31, nel qual caso valgono i termini di cui al paragrafo 31 (c));

   altrimenti le rettifiche alle attività e passività identificabili devono essere rilevate come provento o come onere.

3. I problemi consistono nel definire se, nelle limitate circostanze in cui devono essere apportate le rettifiche così come descritto dallo IAS 22.71:

   (a) una rettifica al fair value (valore equo) iniziale delle attività e passività acquisite debba includere gli effetti dell'ammortamento e gli altri cambiamenti che si sarebbero verificati se fossero stati applicati i fair value (valore equo) rettificati a partire dalla data di acquisizione;

   (b) una rettifica dell'avviamento positivo o negativo debba includere l'effetto dell'ammortamento dell'importo rettificato assegnato all'avviamento positivo o negativo dalla data di acquisizione; e

   (c) con quale modalità le rettifiche alle attività e passività acquisite e all'avviamento positivo o negativo debbano essere esposte.

4. La presente Interpretazione non si applica ai seguenti elementi poiché essi sono specificatamente trattati altrove nei Principi contabili internazionali:

   (a) le attività e la passività fiscali differite rilevate sulla base dello IAS 12 (rivisto nella sostanza nel 1996), paragrafi da 66 a 68; e

   (b) lo storno degli accantonamenti inizialmente effettuati per cessare o ridurre le attività dell'acquisita, sulla base dello IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), paragrafi 75 e 76.

Interpretazione

5. Una rettifica apportata al valore contabile di attività e passività identificabili acquisite, effettuate nelle limitate circostanze descritte nello IAS 22.71, devono essere calcolate come se i fair value (valore equo) rettificati fossero stati applicati a partire dalla data di acquisizione. Come conseguenza, la rettifica deve includere sia l'effetto del cambiamento dei fair value (valore equo) inizialmente assegnati sia l'effetto dell'ammortamento e degli altri cambiamenti che si sarebbero verificati se i fair value (valore equo) rettificati fossero stati applicati a partire dalla data dell'acquisizione.

6. Se la rettifica alle attività e passività identificabili è effettuata prima del termine del primo periodo amministrativo annuale successivo all'acquisizione, il valore contabile dell'avviamento positivo o negativo deve essere rettificato, quando necessario, al valore che sarebbe stato determinato se i fair value (valore equo) rettificati fossero stati disponibili alla data dell'acquisizione. Come conseguenza, anche l'ammortamento dell'avviamento o la rilevazione dell'avviamento negativo è rettificato a partire dalla data dell'acquisizione. Per altro, una rettifica al valore contabile dell'avviamento deve essere apportata solo nella misura in cui questa non incrementi il valore contabile dell'avviamento oltre il suo valore recuperabile.

7. Le rettifiche dovute a svalutazioni e ammortamenti, le perdite durevoli di valore e gli altri importi, determinati secondo quanto previsto dai paragrafi 5 e 6 della presente Interpretazione, devono essere inclusi nell'utile o nella perdita d'esercizio nella relativa categoria di ricavo o di costo di conto economico. Sono addebitati o accreditati a patrimonio netto solamente quegli elementi successivi alla data di acquisizione per i quali altri Principi richiedono o consentono la diretta rilevazione a patrimonio netto; la presente Interpretazione non altera il trattamento già previsto da altri Principi.

Informazioni integrative

8. Le rettifiche apportate al valore contabile di attività o passività identificabili oppure all'avviamento positivo o negativo devono essere indicate e illustrate nel bilancio dell'esercizio in cui la rettifica è effettuata. Deve essere indicato l'importo di una rettifica che fa riferimento a esercizi precedenti o comparativi.

Data di approvazione: ottobre 1999.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dalle rettifiche apportate negli esercizi annuali con chiusura a partire dal 15 luglio 2000.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-23

Immobili, impianti e macchinari — Costi dovuti a significative verifiche o revisioni generali

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non possano essere presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun Principio applicabile ed ad ogni applicabile Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (rivisto nella sostanza nel 1998).

Problema

1. Lo IAS 16.23 (rivisto nella sostanza nel 1998) richiede la capitalizzazione delle spese successive relative a un elemento di immobili, impianti e macchinari che migliorino le prestazioni dell'attività oltre il suo livello ordinario di prestazioni originariamente valutato. Tutte le spese successive, quali per esempio i costi di riparazione o manutenzione che ripristinano o mantengono i benefici economici futuri che un'impresa può aspettarsi dall'ordinario livello di prestazioni dell'attività originariamente valutato, devono essere rilevati come costo nell'esercizio in cui sono sostenuti.

2. Lo IAS 16.27 indica che le parti più importanti di alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possano richiedere sostituzioni a intervalli regolari. Tali parti devono essere contabilizzate come elementi distinti poiché hanno vite utili differenti da quelle degli elementi di immobili, impianti o macchinari cui esse sono correlate.

3. L'impresa acquista un immobile, un impianto o un macchinario e sostiene tutti i costi necessari per portarlo nelle condizioni richieste per il suo uso prestabilito. L'impresa potrà in futuro dover effettuare sul bene, durante la sua vita utile, a intervalli regolari, significative verifiche o revisioni generali al fine di ottenerne un impiego continuo. Un esempio di ciò è dato dall'acquisto di un aereo che richiede una revisione ogni tre anni.

4. Il problema consiste nel definire se l'impresa, quando sostiene i costi relativi a significative verifiche o revisioni generali, effettuate a intervalli regolari durante la vita utile, sugli elementi di immobili, impianti e macchinari, debba capitalizzare tali costi in quanto elemento dell'attività o se debba invece considerali come costo dell'esercizio.

SIC-24

Interpretazione

5. I costi di significative verifiche o revisioni generali di un elemento di immobili, impianti e macchinari sostenuti a intervalli regolari durante la vita utile di un'attività ed effettuati per consentire un impiego continuo della stessa devono essere rilevati come costo nell'esercizio in cui sono sostenuti salvo quando:

   (a) coerentemente con quanto previsto dallo IAS 16.12, l'impresa ha identificato come elemento distinto del bene l'importo relativo a una significativa verifica o revisione generale e ha già ammortizzato tale elemento al fine di riflettere il consumo dei benefici che sono sostituiti o reintegrati da successive significative verifiche o revisioni generali (se l'attività è iscritta al costo storico o rivalutata);

   (b) è probabile che affluiranno all'impresa benefici economici futuri associati all'attività; e

   (c) il costo di significative verifiche o revisioni generali per l'impresa può essere attendibilmente valutato.

   Se tali requisiti sono soddisfatti, il costo deve essere capitalizzato e contabilizzato.

   Data di approvazione: ottobre 1999.

   Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 15 luglio 2000. L'applicazione dell'approccio sui componenti descritto nella presente Interpretazione costituisce un cambiamento nel criterio di ammortamento ed è trattato come un cambiamento di stima contabile, coerentemente a quanto disposto dallo IAS 16.52. Conseguentemente, la quota di ammortamento dell'esercizio in corso e di quelli futuri devono essere modificate.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-24

Utile per azione — Strumenti finanziari e altri contratti che possono essere convertiti in azioni

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 33, Utile per azione.

Problema

1. Esistono varie tipologie di strumenti finanziari o di altri contratti che possono essere regolati dalla società che redige il bilancio tramite pagamento di attività finanziarie o tramite pagamento sotto forma di trasferimento di azioni ordinarie della società che redige il bilancio al possessore. In alcune circostanze, la modalità di regolamento è scelta dall'emittente di strumenti finanziari mentre, in altre circostanze, tale modalità di regolamento è scelto dal possessore dello strumento finanziario. Un esempio di tale tipologia di strumento può essere un'obbligazione contrattuale della società che redige il bilancio che può essere regolata tramite pagamento in contanti o tramite emissione di azioni ordinarie della società che redige il bilancio.

2. Il problema consiste nel definire se gli strumenti finanziari o gli altri contratti che possono essere regolati tramite pagamento di attività finanziarie o tramite pagamento sotto forma di emissione di azioni ordinarie da parte della società che redige il bilancio, a scelta dell'emittente o del possessore, siano, secondo quanto previsto dallo IAS 33, potenziali azioni ordinarie.

3. La presente Interpretazione considera i contratti che specificano tali criteri alternativi di regolamento nei loro termini contrattuali.

Interpretazione

4. Tutti gli strumenti finanziari o gli altri contratti che possono dare luogo all'emanazione di azioni ordinarie della società che redige il bilancio per il possessore di strumenti finanziari o di altri contratti, a scelta dell'emittente o del possessore, costituiscono potenziali azioni ordinarie dell'impresa.

Data di approvazione: febbraio 2000.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 1º dicembre 2000. L'informazione comparativa esposta e illustrata nel bilancio in base a quanto disposto dallo IAS 33.47-52 deve essere riscritta al fine dell'applicazione della presente Interpretazione.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-25

Imposte sul reddito — Cambiamenti di condizione fiscale di un'impresa o dei suoi azionisti

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

La Bozza della Interpretazione SIC-D21, Imposte sul reddito — Omnibus, fu pubblicata per commenti nel settembre 1999. La Bozza della Interpretazione includeva sia la tematica considerata nella presente Interpretazione sia la tematica inclusa nella Interpretazione SIC-21, Imposte sul reddito — Cambiamenti nella posizione fiscale di una impresa o dei suoi azionisti.

Riferimento: IAS 12, Imposte sul reddito (rivisto nella sostanza nel 1996).

Problema

1. Un cambiamento nella condizione fiscale di un'impresa o dei suoi azionisti può avere conseguenze in quanto in grado di aumentare o di diminuire le sue passività o attività fiscali. Ciò può, per esempio, verificarsi nel caso di una quotazione pubblica di strumenti rappresentativi di capitale dell'impresa o nel caso di una ridefinizione del patrimonio netto dell'impresa. Ciò può, inoltre, verificarsi nel caso di un movimento di un azionista di controllo in un Paese estero. Quale risultato di un evento del genere, un'impresa può essere tassata in maniera diversa; può, per esempio, acquisire o perdere incentivi fiscali o divenire soggetta a una aliquota fiscale diversa nel futuro.

2. Un cambiamento di condizione fiscale di un'impresa o dei suoi azionisti può avere un effetto immediato sulle attività o sulle passività fiscali correnti dell'impresa. Il cambiamento può, inoltre, aumentare o diminuire le passività o le attività fiscali differite rilevate dall'impresa a seconda dell'effetto che il cambiamento ha sulla condizione fiscale che originerà dal recupero o dall'estinzione del valore contabile delle attività o delle passività dell'impresa.

3. Il problema consiste nel determinare come l'impresa debba contabilizzare le conseguenze fiscali di un cambiamento nella condizione fiscale o in quella dei suoi azionisti.

Interpretazione

4. Un cambiamento di condizione fiscale dell'impresa o dei suoi azionisti non dà luogo ad aumenti o diminuzioni negli importi rilevati direttamente in patrimonio netto. Le conseguenze fiscali correnti e differite di un cambiamento di condizione fiscale devono essere incluse nell'utile (perdita) d'esercizio, a meno che tali conseguenze facciano riferimento a operazioni ed eventi che si concretizzano, nello stesso periodo o in un periodo diverso, in un accreditamento diretto o in un onere per l'importo rilevato di patrimonio netto. Tali conseguenze fiscali che fanno riferimento ai cambiamenti dell'importo rilevato di patrimonio netto, nello stesso periodo o in un periodo diverso (non incluso nell'utile o perdita d'esercizio), devono essere addebitate o accreditate direttamente in patrimonio netto.

SIC-27

Data di approvazione: agosto 1999.

Data di entrata in vigore: la presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 15 luglio 2000. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-27

La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimenti: IAS 1, Presentazione del bilancio (rivisto nella sostanza nel 1997), IAS 17, Leasing (rivisto nella sostanza nel 1997), IAS 18, Ricavi (rivisto nella sostanza nel 1993).

Problema

1. Le imprese possono effettuare un'operazione o una serie di operazioni (un accordo) tra loro collegate con un terzo o parti non correlate (un Investitore) nella forma legale del leasing. Per esempio, un'Impresa potrebbe locare determinati beni a un Investitore e, quindi, retrolocare i medesimi beni, o alternativamente, vendere legalmente i beni e retrolocare i medesimi beni. La forma legale di ciascun accordo nonché i suoi termini contrattuali e le sue condizioni possono variare in modo significativo. Nell'esempio del leasing con retrolocazione, si potrebbe verificare che l'accordo sia stato così formulato al fine di poter ottenere un vantaggio fiscale a favore dell'investitore che si concretizza in un accordo economico a vantaggio dell'investitore che viene suddiviso con l'impresa tramite un compenso, e non comporta l'effettivo diritto ad utilizzare l'attività in oggetto.

2. Quando un accordo con un Investitore implica l'esistenza di un contratto di leasing, i problemi che emergono consistono nel definire:

   (a) come determinare se più operazioni sono tra loro collegate e se devono essere contabilizzata come se fossero un'unica operazione;

   (b) se l'accordo rientra nella definizione di leasing in base a quanto disposto dallo IAS 17; e, se diversamente,

      (i) se un distinto conto investimenti e le obbligazioni derivanti dalle operazioni di leasing debbano essere considerati rispettivamente attività e passività proprie dell'Impresa (si consideri quale esempio, il caso descritto nel paragrafo 2 (a) dell'Appendice A);

      (ii) come l'Impresa debba contabilizzare le altre obbligazioni derivanti dall'accordo; e

      (iii) come l'Impresa debba contabilizzare il compenso che potrebbe ricevere da un Investitore.

Interpretazione

3. Una serie di operazioni nella forma legale del leasing sono collegate e devono essere contabilizzate come una sola operazione quando l'effetto economico complessivo non può essere compreso se non facendo riferimento alla serie delle operazioni nel suo insieme. È questo il caso, per esempio, in cui più operazioni sono tra loro strettamente correlate, negoziate come un'unica operazione, ed hanno luogo contestualmente o in maniera concatenata. (l'Appendice A fornisce esempi applicativi della presente Interpretazione.)

4. La contabilizzazione deve riflettere la sostanza dell'accordo. Devono essere valutati tutti gli aspetti e le implicazioni dell'accordo al fine di determinarne la sostanza, dando peso a quegli aspetti e a quelle implicazioni che hanno un effetto economico.

5. Lo IAS 17 si applica quando la sostanza di un accordo prevede il trasferimento del diritto a fare uso del bene per un prefissato periodo temporale. Indicatori che individualmente dimostrano che un accordo potrebbe, nella sostanza, non rappresentare un accordo di leasing, del tipo di quelli indicati nello IAS 17 sono, per esempio, (l'Appendice B fornisce l'illustrazione pratica della presente Interpretazione):

   (a) un'Impresa consegna tutti i rischi e tutti i benefici connessi alla proprietà del bene in oggetto e usufruisce sostanzialmente di tutti i diritti per il suo uso previsti già prima dell'accordo;

   (b) la motivazione prevalente dell'accordo è quella di ottenere un particolare vantaggio fiscale, e non di trasmettere il diritto ad usare un bene; e

   (c) in base agli accordi contrattuali, è prevista una opzione il cui esercizio è da ritenersi quasi certo (per esempio, una opzione di vendita (put) esercitabile ad un prezzo sufficientemente superiore al fair value (valore equo) atteso quando lo stessa diverrà esercitabile).

6. Le definizioni e la guida contenuta nei paragrafi 49-64 del Quadro sistematico devono essere applicate nel determinare se, nella sostanza, un distinto conto investimenti e le obbligazioni contratte per il pagamento del leasing siano per l'impresa attività e passività. Indicatori che congiuntamente dimostrano che, nella sostanza, un distinto conto investimenti e le obbligazioni per i pagamenti della locazione non soddisfano le definizioni di un'attività e di una passività e non devono essere rilevate dall'impresa includono:

   (a) l'Impresa non è in grado di controllare il conto investimento per indirizzarlo verso i propri obiettivi e non è obbligata a pagare canoni di locazione. Ciò si verifica quando, per esempio, un importo anticipato è allocato in un separato conto investimenti al fine di salvaguardare l'Investitore e potrebbe essere usato solo per pagare l'Investitore, questi concorda che le obbligazioni derivanti dai canoni di locazione debbano essere pagate tramite i fondi del conto investimenti, e l'Impresa non è in grado di effettuare tali pagamenti tramite il suddetto conto;

   (b) l'Impresa detiene solo un remoto rischio per rimborsare l'intero importo di qualsiasi compenso ricevuto da un Investitore e probabilmente pagando un importo aggiuntivo, o, quando non è stato ricevuto alcun compenso, detiene solo un remoto rischio per il pagamento di un importo previsto per altre obbligazioni (per esempio, una garanzia). Esiste solo un remoto rischio di pagamento quando, per esempio, i termini contrattuali dell'accordo richiedono che un importo anticipato sia investito in beni privi di rischio che si suppone genereranno flussi finanziari sufficienti per soddisfare le obbligazioni derivanti dai pagamenti di locazione; e

   (c) fatta eccezione per i primi flussi finanziari alla stipula dell'accordo, i soli flussi finanziari attesi nell'accordo sono rappresentati dai canoni di locazione coperti esclusivamente dai fondi contenuti nel separato conto investimenti creato con i flussi finanziari iniziali.

7. Altre obbligazioni contenute in un accordo, incluse eventuali garanzie concesse e obbligazioni sostenute a breve termine, devono essere contabilizzate in base a quanto disposto nello IAS 37 o nello IAS 39, in relazione ai termini contrattuali previsti.

8. Le condizioni contenute nel paragrafo 20 dello IAS 18 devono essere applicate ai fatti e alle circostanze di ciascun accordo nel determinare se rilevare un compenso come un ricavo che un'Impresa potrebbe ricevere. Devono essere considerati fattori quali l'eventuale coinvolgimento continuo sotto forma di rilevanti obbligazioni legate all'andamento economico futuro necessario per guadagnare un compenso, se sono trattenuti i rischi, i termini contrattuali di eventuali accordi di garanzia, ed il rischio di dover ripagare il compenso. Indicatori che individualmente dimostrano che non è corretto rilevare l'intero compenso come ricavo quando ricevuto, se ricevuto all'inizio dell'accordo, includono:

   (a) obbligazioni finalizzate a gestire o ritirarsi da determinate significative attività sono condizioni che dimostrano che il compenso è ricevuto, e, perciò, l'esecuzione di un accordo legalmente vincolante non è il più significativo atto richiesto dall'accordo;

   (b) sono inserite limitazioni per l'uso del bene sottostante che hanno l'effetto pratico di limitare e modificare in maniera rilevante la capacità di utilizzo del bene medesimo da parte dell'impresa (per esempio, far cessare, vendere o dare in garanzia il bene);

(c) la possibilità di indennizzare eventuali importi legati a compensi e il pagamento di eventuali importi aggiuntivi non sono remoti. Ciò si verifica quando, per esempio:

(i) il bene sottostante non rappresenta un bene particolare richiesto dall'Impresa per svolgere la propria attività, e, perciò, vi è possibilità che l'impresa possa pagare un importo per completare in tempi brevi l'accordo; o

(ii) l'Impresa deve, per accordi contrattuali, oppure può con discrezione parziale o totale, investire un importo anticipato in attività che comportano un rischio non irrilevante (per esempio, valute estere, tassi di interesse o crediti). In tale circostanza, il valore investito insufficiente a soddisfare le obbligazioni derivanti dai canoni di locazione non è remoto, e, perciò, vi è la possibilità che l'Impresa sia tenuta a pagare parte dell'importo.

9. Il compenso deve essere presentato in conto economico basandosi sulla sua sostanza e natura economica.

Informazioni integrative

10. Nella identificazione dell'informativa ritenuta necessaria per comprendere l'accordo e il trattamento contabile adottato devono essere considerati tutti gli aspetti di un accordo che, nella sostanza, non coinvolgono un contratto di leasing in base a quanto disposto nello IAS 17. Un'Impresa deve indicare per ogni esercizio in cui l'accordo è efficace quanto segue:

(a) una descrizione dell'accordo incluso:

(i) il bene in oggetto e qualsiasi relativo vincolo d'uso;

(ii) la durata dell'accordo e le altre fondamentali condizioni previste nell'accordo;

(iii) le operazioni tra loro collegate, incluse eventuali opzioni; e

(b) il trattamento contabile applicato a qualsiasi compenso ricevuto, l'importo rilevato come ricavo nell'esercizio, e le voci di conto economico in cui lo stesso è stato allocato.

11. L'informativa richiesta in accordo al paragrafo 10 della presente Interpretazione deve essere fornita individualmente per ciascun accordo o congiuntamente per ciascuna classe di accordi. Una classe è un gruppo di accordi con attività sottostanti di natura simile (per esempio, centrali nucleari).

Data dell'approvazione: febbraio 2000.

Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 31 dicembre 2001. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in accordo con le disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-28

Aggregazioni di imprese — «Data dello scambio» e fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 22, Aggregazioni di imprese (rivisto nella sostanza nel 1998).

SIC-28

Problema

1. Un'impresa può emettere azioni proprie come corrispettivo di acquisto pagato in un'aggregazione di imprese contabilizzata come un'acquisizione secondo quanto disposto nello IAS 22. Lo IAS 22.21 prevede che un'acquisizione debba essere contabilizzata al costo e che gli strumenti rappresentativi di capitale emessi dall'acquirente debbano essere valutati al fair value (valore equo) alla data dello scambio.

2. Se gli strumenti rappresentativi di capitale come corrispettivo di acquisto pagato e quotati in un mercato pubblico e il loro prezzo di mercato alla data dello scambio non rappresenta un indicatore attendibile del fair value (valore equo), lo IAS 22.24 indica che debbano essere considerati i movimenti di prezzo per un periodo ragionevole prima e dopo che la comunicazione dei termini previsti per l'acquisizione.

3. I problemi consistono nel determinare:

   (a) quale sia la «data dello scambio» quando si determina il fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale emanati come corrispettivo pagato in un'acquisizione;

   (b) quando sia appropriato considerare altri elementi e metodi valutativi in aggiunta al prezzo pubblico alla data dello scambio di uno strumento rappresentativo di capitale quotato; e

   (c) quale informativa debba essere indicata quando un prezzo pubblico di uno strumento rappresentativo di capitale quotato non è stato usato come fair value (valore equo) dello strumento, e quale informativa debba essere fornita quando uno strumento rappresentativo di capitale non ha alcun prezzo pubblico.

4. Lo IAS 22.65 prevede che l'importo connesso a rettifiche al corrispettivo di acquisto subordinate a uno o più eventi successivi devono essere inclusi nel costo dell'acquisizione con riferimento alla data dell'acquisizione se la rettifica è probabile e l'importo può essere valutato attendibilmente. Lo IAS 22.68 prevede che il costo dell'acquisizione debba essere rettificato quando un'incertezza che influisce sull'ammontare si risolve successivamente alla data dell'acquisizione. Conseguentemente, la presente Interpretazione non si applica agli strumenti rappresentativi di capitale emessi come rettifica al potenziale corrispettivo pagato su uno o più eventi, a meno che le rettifiche siano probabili e gli importi possano essere valutati attendibilmente alla data dell'acquisizione.

Interpretazione

5. Quando un'acquisizione è ottenuta tramite un'unica operazione di scambio (cioè, non in più fasi), la «data di scambio» coincide con la data di acquisizione, ossia, la data in cui l'acquirente ottiene il controllo sul capitale netto e sulle operazioni dell'acquisita. Quando un'acquisizione è ottenuta in più fasi (per esempio, acquisti successivi di azioni), il fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale emessi come corrispettivo dell'importo pagato a ciascun stadio deve essere determinato alla data in cui ciascun singolo investimento è rilevato nel bilancio dell'acquirente.

6. Il prezzo pubblico alla data dello scambio di uno strumento rappresentativo di capitale quotato fornisce la migliore evidenza disponibile del fair value (valore equo) dello strumento e deve, perciò, essere usato, salvo in alcune rare circostanze. Altri elementi e metodi valutativi devono essere considerati solo in quei rari casi in cui può essere dimostrato che il prezzo pubblico a quella data rappresenta un indicatore non attendibile, e che gli altri elementi e i metodi valutativi forniscono una misurazione più attendibile del fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale. Il prezzo pubblico alla data dello scambio è un indicatore non attendibile solo quando è stato condizionato da una anomala fluttuazione del prezzo o dalla ristrettezza del mercato.

Informazioni integrative

7. Quando esiste un prezzo pubblico di uno strumento rappresentativo di capitale emesso come corrispettivo dell'importo pagato, ma non è stato usato come fair value (valore equo) dello strumento, le imprese devono indicare:

   (a) tale fatto;

   (b) le motivazioni per cui il prezzo pubblico non rappresenta il fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale;

SIC-29

(c) il metodo e le significative assunzioni applicate nella determinazione del valore del fair value (valore equo); e

(d) l'importo complessivo della differenza tra il prezzo pubblico e l'importo determinato come fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale.

8. Quando uno strumento rappresentativo di capitale emesso come corrispettivo dell'importo pagato non presenta alcun prezzo pubblico alla data dello scambio, un'impresa deve indicare tale fatto nonché il metodo e le assunzioni significative applicati nel determinare il fair value (valore equo).

Data di approvazione: febbraio 2001.

Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dalle acquisizioni che hanno avuto iniziale rilevazione contabile al 31 dicembre 2001 o a data successiva.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-29

Informazioni integrative — Accordi per servizi in concessione

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 1, Presentazione del bilancio (rivisto nella sostanza nel 1997).

Problema

1. Un'impresa (concessionaria) potrebbe stipulare un accordo con un'altra impresa (concessore) per l'erogazione di servizi che diano pubblico accesso a importanti servizi economici e sociali. Il concessionario potrebbe essere un'impresa del settore pubblico o privato, nonché un organismo governativo. Esempi di accordi di servizi in concessione comprendono la depurazione dell'acqua e la fornitura di servizi, autostrade, parcheggi, tunnel, ponti, aeroporti e telecomunicazioni. Esempi di accordi che non rappresentano accordi di servizi in concessione includono imprese che esternalizzano l'operazione dei propri servizi interni (per esempio, dipendenti della mensa, manutenzione dell'edificio e supporto amministrativo e informatico).

2. Un accordo di servizio in concessione generalmente coinvolge il concessore il quale affida per il periodo di tempo della concessione al concessionario:

(a) il diritto di erogare servizi che diano pubblico accesso a importanti servizi economici e sociali, e

(b) in alcuni casi, il diritto a usare determinate attività materiali, immateriali e/o finanziarie,

in cambio il concessionario:

(a) si impegna a fornire per il periodo della concessione i servizi in base a specifici termini e condizioni, e

(b) laddove possibile, si impegna a restituire al termine del periodo di concessione i diritti ricevuti all'inizio del periodo della concessione e/o acquisiti nel periodo della concessione.

3. La caratteristica comune di tutti gli accordi dei servizi dati in concessione riguarda il fatto che il concessionario sia riceve un diritto sia contrae un'obbligazione a fornire servizi pubblici.

4. Il problema consiste nel determinare che tipo di informativa debba essere inserita nelle note al bilancio da parte del concessionario e del concessore.

5. Taluni aspetti e l'informativa connessa a alcuni accordi connessi al servizio oggetto della concessione sono già considerati dai vigenti Principi contabili internazionali (per esempio, lo IAS 16 si applica all'acquisizione di elementi di immobili, impianti e macchinari, lo IAS 17 si applica alle locazioni di beni, e lo IAS 38 si applica alle acquisizioni di attività immateriali). Per altro, un accordo di servizio in concessione potrebbe implicare la necessità di fare uso di contratti esecutivi che non sono considerati nei Principi contabili internazionali, a meno che i contratti non siano onerosi, caso in cui si applica lo IAS 37. Conseguentemente, la presente Interpretazione prende in considerazione le informazioni aggiuntive degli accordi dei servizi dati in concessione.

Interpretazione

6. Tutti gli aspetti degli accordi dei servizi dati in concessione devono essere considerati nella determinazione dell'appropriata informativa da inserire nelle note al bilancio. Un concessionario e un concessore devono indicare in ciascun esercizio, quanto segue:

   (a) una descrizione dell'accordo;

   (b) le condizioni dell'accordo che, data la loro significatività, potrebbero influenzare l'importo, la tempistica e la certezza dei flussi finanziari futuri (per esempio, il periodo della concessione, le date di rideterminazione del prezzo e le condizioni base su cui i nuovi calcoli del prezzo e della negoziazione sono determinati);

   (c) la natura e la portata (per esempio, la quantità, il periodo temporale o l'importo quando appropriato) di:

      (i) i diritti a usare determinate attività;

      (ii) le obbligazioni contratte per la fornitura o i diritti di richiesta di fornitura di servizi;

      (iii) le obbligazioni ad acquisire o costruire elementi di immobili, impianti e macchinari;

      (iv) le obbligazioni a consegnare o i diritti a ricevere determinate attività a conclusione del periodo di concessione;

      (v) le opzioni di rinnovo e di chiusura anticipata dell'accordo;

      (vi) altri diritti e obbligazioni (per esempio, importanti costi di revisione); e

   (d) i cambiamenti dell'accordo avvenuti nel corso del periodo.

7. L'informativa richiesta in conformità al paragrafo 6 della presente Interpretazione deve essere fornita individualmente per ciascun accordo di concessione del servizio o insieme per ciascuna classe di accordi di concessione di servizi. Una classe è un gruppo di accordi di servizi in concessione che comprendono servizi di natura similare (per esempio, riscossione di pedaggi, servizi di telecomunicazioni e depurazione dell'acqua).

   Data di approvazione: maggio 2001.

   Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 31 dicembre 2001.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-30

Moneta di conto — Conversione dalla moneta di valutazione alla moneta di presentazione

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere (rivisto nella sostanza nel 1993), IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate (rivisto nella forma nel 1994).

SIC-30

Problema

1. Il SIC-19, Moneta di conto — Valutazione e presentazione dei bilanci secondo quanto disposto dallo IAS 21 e dallo IAS 29, considera la problematica di come un'impresa debba convertire il proprio bilancio da una valuta usata per valutare le poste nel proprio bilancio (moneta di valutazione) ad un'altra valuta usata a fini espositivi (moneta di presentazione). Il SIC-19 non specifica quale criterio di conversione debba essere applicato, ma richiede che il metodo di conversione impiegato non porti ad una informativa che risulti incoerente con la valutazione delle poste di bilancio.

2. Il SIC-19.15 si sofferma su tale disposizione nell'esempio di un'impresa russa che fa uso del rublo russo quale appropriata moneta di valutazione e che traduce il proprio bilancio in un'altra moneta (per esempio, euro) per l'esposizione. È previsto che il metodo applicato per la conversione da rubli russi a euro non debba, per esempio, avere l'effetto di sostituire gli euro al rublo russo come moneta di valutazione.

3. Lo IAS 21.5 statuisce che il Principio non tratta la conversione del bilancio di un'impresa dalla sua moneta di conto a un'altra valuta, effettuata per facilitare gli utilizzatori abituati a quella valuta o per motivi analoghi.

4. I problemi consistono nel determinare:

   (a) come le poste di bilancio debbano essere convertite da una moneta di valutazione ad una moneta di presentazione quando il bilancio è presentato in una valuta diversa dalla moneta di valutazione individuata in base a quanto disposto dal SIC-19; e

   (b) quale informative debba essere fornita:

      (i) quando il bilancio è presentato in una valuta diversa dalla moneta di valutazione individuata in base a quanto disposto dal SIC-19; o

      (ii) quando una informativa aggiuntiva non richiesta dai Principi contabili internazionali è esposta in bilancio e in una moneta, diversa dalla moneta usata nella presentazione del bilancio, per facilitare alcuni utilizzatori.

5. La presente Interpretazione deve essere letta e applicata in relazione alle disposizioni del SIC-19. Il termine «bilancio» si riferisce anche al bilancio consolidato, come definito nello IAS 27.4.

Interpretazione

6. Quando il bilancio è presentato in una valuta diversa dalla moneta di valutazione determinata in base alle disposizioni del SIC-19, e la moneta di valutazione non è la moneta di un'economia iperinflazionata, le disposizioni del SIC-19.9 devono essere applicate nel modo di seguito esposto:

   (a) le attività e le passività di tutti gli stati patrimoniali presentati (cioè, inclusi i dati comparativi) devono essere convertite al tasso di chiusura esistente alla data di ciascun stato patrimoniale presentato;

   (b) costi e ricavi di tutti i periodi presentati (cioè, inclusi i dati comparativi) devono essere convertiti ai tassi di cambio esistenti alle date delle operazioni o al tasso che approssima gli effettivi tassi di cambio;

   (c) le poste rappresentative del patrimonio netto diverse dall'utile (perdita) d'esercizio che è incluso nel saldo dell'utile (perdita) accumulato devono essere convertite al tasso di chiusura esistente alla data di ciascun stato patrimoniale presentato; e

   (d) tutte le differenze di cambio risultanti dalla conversione in base all'applicazione del metodo di cui ai paragrafi 6 (a)-(c) della presente Interpretazione devono essere rilevate direttamente in patrimonio netto.

7. Quando il bilancio è presentato in una moneta diversa dalla moneta di valutazione individuata nel SIC-19, e la moneta di valutazione è la moneta di un'economia iperinflazionata, le disposizioni del SIC-19.9 devono essere applicate nel modo che segue:

   (a) attività, passività e poste di patrimonio netto contenute di gli stati patrimoniali presentati (cioè, inclusi i dati comparativi) devono essere convertite al tasso di chiusura esistente alla data del più recente stato patrimoniale presentato; e

   (b) ricavi e costi per tutti gli esercizi presentati (cioè, inclusi i dati comparativi) devono essere convertiti al tasso di chiusura esistente alla fine del più recente periodo esposto.

Informazioni integrative

8. Quando il bilancio è presentato in una moneta diversa dalla moneta di valutazione individuata in base a quanto disposto nel SIC-19, un'impresa deve dichiarare che la moneta di valutazione riflette la sostanza economica degli eventi e le circostanze relative all'impresa, in aggiunta all'indicazione delle informazioni richieste dal SIC-19.10.

9. Quando il bilancio è presentato in una moneta diversa dalla moneta di valutazione individuata in base a quanto disposto dal SIC-19, e la moneta di valutazione è la moneta di un'economia iperinflazionata, un'impresa deve indicare i tassi di cambio di chiusura tra la moneta di valutazione e la moneta di presentazione esistenti alla data di ciascun stato patrimoniale presentato, in aggiunta all'informativa richiesta dallo IAS 29.39.

10. Quando l'informativa aggiuntiva non richiesta dai Principi contabili internazionali è esposta in bilancio e in una moneta, diversa dalla moneta usata nel presentare il bilancio, per agevolare alcuni utilizzatori, le imprese devono:

    (a) identificare chiaramente l'informazione come informazione supplementare per distinguerla dall'informazione richiesta dai Principi contabili internazionali e convertita in conformità ai paragrafi 6 e 7 della presente Interpretazione (quale sia applicabile);

    (b) indicare la moneta di valutazione usata per preparare il bilancio e il metodo di conversione usato per determinare l'informativa aggiuntiva fornita;

    (c) indicare il motivo per cui la moneta di valutazione riflette la sostanza economica degli eventi e dei fatti sottostanti dell'impresa e che l'informativa aggiuntiva è fornita in un'altra moneta a fini esclusivamente di agevolazione; e

    (d) indicare la moneta in cui l'informativa supplementare è esposta.

    La dichiarazione prevista dai paragrafi 8 e 10 (c) è richiesta per il bilancio consolidato in tutti i casi salvo quelli in cui le monete di valutazione utilizzate dalle imprese del gruppo e la moneta di presentazione coincidano, e nel caso in cui venga fornita l'informativa aggiuntiva, la moneta esposta coincida anch'essa. Ai fini delle disposizioni informative di cui ai paragrafi 9 e 10 (b) nel bilancio consolidato, i riferimenti alla moneta di valutazione devono essere fatti alla moneta di valutazione della capogruppo.

    Data di approvazione: maggio 2001.

    Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2002 o da data successiva. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie contenute nello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-31

Ricavi — Operazioni di baratto comprendenti servizi pubblicitari

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 18, Ricavi (rivisto nella sostanza nel 1993).

Problema

1. Un'impresa (Venditore) può accordarsi per una operazione di baratto per fornire servizi pubblicitari in cambio di ricevere altri servizi pubblicitari dal suo cliente (Cliente). Tale pubblicità può essere diffusa in internet o tramite cartelloni pubblicitari, annunci su televisione o radio, pubblicazioni su periodici o quotidiani, o tramite altro mezzo.

SIC-32

2. In alcuni casi, non vi è scambio di denaro o di altro corrispettivo tra le imprese. In alcun'altre circostanze, possono essere scambiati importi uguali o approssimativamente uguali di denaro o altro corrispettivo.

3. Un Venditore che fornisce servizi pubblicitari nel corso dello svolgimento della propria attività ordinaria rileva i ricavi in base a quanto disposto dallo IAS 18 da una operazione di baratto che comprende una pubblicità quando, tra le altre condizioni, i servizi scambiati sono dissimili (IAS 18.12) e l'importo del ricavo può essere valutato attendibilmente (IAS 18.20 (a)). La presente Interpretazione si applica solamente ad uno scambio di servizi dissimili. Uno scambio di servizi pubblicitari simili non è una operazione che genera ricavi in base a quanto disposto dallo IAS 18.

4. Il problema consiste nel determinare sotto quali circostanze un Venditore può attendibilmente valutare il ricavo al fair value (valore equo) dei servizi pubblicitari ricevuti o forniti in una operazione di baratto.

Interpretazione

5. Il ricavo derivante da una operazione di baratto comprendente pubblicità non può essere valutato attendibilmente al fair value (valore equo) dei servizi pubblicitari ricevuti. Per altro, un Venditore può attendibilmente valutare il ricavo al fair value (valore equo) dei servizi pubblicitari che fornisce in una operazione di baratto, facendo riferimento solo a operazioni non di baratto che:

   (a) comprendono pubblicità simile alla pubblicità contenuta nella operazione di baratto;

   (b) si verificano frequentemente;

   (c) rappresentano un numero di operazioni ed un importo prevalente se comparato con tutte le operazioni che concernono l'erogazione di servizi pubblicità simili alla pubblicità prevista nella operazione di baratto;

   (d) sono sotto forma di denaro e/o altre forme di corrispettivo (per esempio, titoli negoziabili, attività non monetarie, e altri tipi di servizi) che hanno un fair value (valore equo) attendibilmente valutabile; e

   (e) non hanno la medesima controparte presente nella operazione di baratto.

   Data di approvazione: maggio 2001.

   Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 31 dicembre 2001. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-32

Attività immateriali — Costi connessi a siti web

Il paragrafo 11 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997), Presentazione del bilancio, richiede che i bilanci non siano presentati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano conformi a tutte le disposizioni di ciascun pertinente Principio e Interpretazione emessa dallo Standing Interpretations Committee. Le Interpretazioni del SIC non si applicano a elementi non rilevanti.

Riferimento: IAS 38, Attività immateriali.

Problema

1. Le impresa potrebbero sostenere costi interni per lo sviluppo e il funzionamento del proprio sito web sia per l'utilizzo interno che esterno. Un sito web progettato per uso esterno potrebbe essere utilizzato per vari fini quali la promozione e la pubblicità dei prodotti e dei servizi dell'impresa, la fornitura di servizi elettronici e la vendita di prodotti e servizi. Un sito web progettato per l'utilizzo interno potrebbe essere utilizzato per archiviarvi le politiche societarie e i dettagli dei clienti nonché per cercare importanti informazioni.

2. Le fasi dello sviluppo di un sito web possono essere descritte come segue:

   (a) Pianificazione — include l'effettuazione di studi di fattibilità; la definizione delle finalità e delle caratteristiche tecniche, la valutazione di più alternative proposte e la scelta delle soluzioni ritenute migliori.

   (b) Sviluppo degli aspetti applicativi e infrastrutturali — comprende l'ottenimento di un dominio, l'acquisto e lo sviluppo di un hardware e di un software operativo, l'installazione di applicazioni sviluppate e di verifiche sotto sollecitazione.

   (c) Sviluppo del design grafico — comprende la progettazione dell'aspetto grafico delle pagine web.

   (d) Sviluppo del contenuto — comprende la creazione, l'acquisto, la preparazione e il caricamento delle informazioni, sia che esse siano di testi o di natura grafica, sul sito web prima del completamento dello sviluppo del sito web medesimo. L'informazione può essere immagazzinata in distinti database che risultino integrati nel (o accessibili dal) sito web o codificati direttamente nelle pagine web.

3. Una volta che lo sviluppo di un sito web è stato completato, inizia la fase operativa. Durante questa fase, un'impresa mantiene e migliora le applicazioni, l'infrastruttura, il design grafico e il contenuto del sito web.

4. Nella contabilizzazione dei costi interni sostenuti per lo sviluppo e l'esecuzione del sito web dell'impresa per un utilizzo interno o esterno, i problemi consistono nel determinare:

   (a) se il sito web è un'attività immateriale generata internamente che è soggetta alle disposizioni dello IAS 38; e

   (b) il corretto trattamento contabile per tali spese.

5. La presente Interpretazione non si applica alle spese sostenute per l'acquisto, lo sviluppo e il funzionamento dell'hardware di un sito web (per esempio, creatori di siti web, organizzatori di siti web, disegnatori di siti web e connessioni ad Internet). Tali spese devono essere contabilizzate in base a quanto disposto dallo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (rivisto nella sostanza nel 1998). In aggiunta, quando un'impresa sostiene delle spese da un fornitore «provider» di servizi via Internet che ospita il sito web dell'impresa, la spesa deve essere rilevata come un costo in base a quanto previsto dallo IAS 8.7 e dal Quadro sistematico quando i servizi sono ricevuti.

6. Lo IAS 38 non si applica alle attività immateriali possedute da un'impresa per la vendita nel normale svolgimento dell'attività (si veda IAS 2, Rimanenze, e IAS 11, Commesse a lungo termine) o per locazioni che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 17, Leasing (rivisto nella sostanza nel 1997). In relazione a ciò, la presente Interpretazione non si applica alle spese sostenute per lo sviluppo o il funzionamento di un sito web (o il software di un sito web) destinato alla vendita a un'altra impresa. Quando un sito web è locato tramite un contratto di leasing operativo, il locatore deve applicare la presente Interpretazione. Quando un sito web è locato tramite un contratto di leasing finanziario, il locatario deve applicare la presente Interpretazione dopo l'iniziale rilevazione del bene locato.

Interpretazione

7. Il sito web di un'impresa originato dallo sviluppo e destinato all'utilizzo interno o esterno costituisce un'attività immateriale generata internamente soggetta alle disposizioni di cui allo IAS 38.

8. Un sito web sviluppato internamente deve essere rilevato come un'attività immateriale se, e solo se, oltre a conformarsi alle generiche disposizioni descritte nello IAS 38.19 per la rilevazione e la valutazione iniziale, un'impresa può soddisfare le disposizioni contenute nello IAS 38.45. In particolare, un'impresa può essere in grado di soddisfare la disposizione di dimostrare come il proprio sito web genererà probabili benefici economici futuri in relazione a quanto disposto dallo IAS 38.45 (d) quando, per esempio, il sito web riesce a generare ricavi, inclusi i ricavi diretti derivanti dal processo di ordini di vendita. Un'impresa non è in grado di dimostrare che un sito web sviluppato esclusivamente o prevalentemente per promuovere o pubblicizzare i propri prodotti e servizi genererà in futuro probabili benefici economici e, pertanto, deve rilevare tutte le spese sostenute per lo sviluppo di tale sito web come costo quando queste sono sostenute.

SIC-33

9. Qualsiasi spesa interna legata allo sviluppo e al funzionamento del sito web di un'impresa deve essere contabilizzata in conformità allo IAS 38. Per determinare il trattamento contabile più appropriato, devono essere valutata la natura di ciascuna attività per la quale la spesa è sostenuta (per esempio formazione dei dipendenti e mantenimento del sito web) e la fase di sviluppo o successiva allo sviluppo del sito web (una guida aggiuntiva è fornita nell'Appendice alla presente Interpretazione). Per esempio:

   (a) la fase di pianificazione è simile per natura alla fase di ricerca prevista dallo IAS 38.42-44. Le spese sostenute in questa fase devono essere rilevate come costo quando queste sono sostenute;

   (b) la fase di sviluppo di natura applicativa e infrastrutturale, la fase della progettazione grafica e la fase di sviluppo del contenuto, nella misura in cui il contenuto è sviluppato per finalità diverse da quelle di pubblicizzare e promuovere i prodotti e i servizi propri dell'impresa, sono simili per natura alla fase di sviluppo di cui allo IAS 38.45-52. Le spese sostenute in queste fasi devono essere incluse nel costo di un sito web rilevato come attività immateriale in conformità a quanto previsto dal paragrafo 8 della presente Interpretazione quando la spesa può essere direttamente attribuita, o ripartita con un criterio ragionevole e coerente, alla preparazione del sito web per il suo uso predeterminato. Per esempio, le spese sostenute per acquistare o creare il contenuto del sito (fatta eccezione per il contenuto che pubblicizza e promuove i prodotti e i servizi dell'impresa) specificatamente per un sito web, o le spese che rendono possibile l'utilizzo del contenuto (per esempio il corrispettivo utilizzato per acquisire una licenza di riproduzione) sul sito web, devono essere incluse nel costo di sviluppo quando le condizioni sono soddisfatte. Per altro, in conformità allo IAS 38.59, le spese per un elemento immateriale precedentemente addebitate al conto economico in un precedente bilancio non deve essere rilevato come parte del costo di un'attività immateriale ad una data successiva (per esempio quando i costi di un diritto d'autore sono stati pienamente ammortizzati, e il contenuto è successivamente fornito in un sito web);

   (c) spese sostenute nella fase di sviluppo del contenuto, nella misura in cui il contenuto è sviluppato per pubblicizzare e promuovere i prodotti e i servizi dell'impresa (per esempio fotografie digitali dei prodotti), devono essere rilevate come un costo quando sostenute in conformità allo IAS 38.57 (c). Per esempio, nella contabilizzazione delle spese per servizi professionali per potere avere fotografie digitali dei prodotti di un'impresa e per migliorare la loro esposizione, le spese devono essere rilevate come un costo quando sono sostenute a meno che queste non soddisfino le condizioni di cui allo IAS 38.60;

   (d) la fase operativa inizia una volta che lo sviluppo del sito web è completato. Le spese sostenute in tale fase devono essere rilevate come un costo quando sono sostenute a meno che queste non soddisfino le condizioni di cui allo IAS 38.60.

10. Un sito web che è rilevato come un'attività immateriale in conformità al paragrafo 8 della presente Interpretazione deve essere valutato dopo la rilevazione iniziale applicando le disposizioni di cui allo IAS 38.63-78. La migliore stima della vita utile di un sito web deve essere breve.

Data di approvazione: maggio 2001.

Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dal 25 marzo 2002. Gli effetti derivanti dall'adozione della presente Interpretazione devono essere contabilizzati usando le disposizioni transitorie di cui agli IAS 38.118-121. perciò, quando un sito web non soddisfa le condizioni previste per essere rilevato come un'attività immateriale, anche se questo era precedentemente rilevato come un'attività, la pertinente posta deve essere eliminata dal bilancio alla data in cui la presente Interpretazione entra in vigore. Quando esiste un sito web e la spesa sostenuta per svilupparlo soddisfa le condizioni previste perché il sito possa essere rilevato come un'attività immateriale, anche se questo non era precedentemente rilevato come un'attività, non deve essere rilevata alcuna attività immateriale alla data in cui la presente Interpretazione entra in vigore. Quando un sito web è già esistente, la spesa sostenuta per svilupparlo soddisfa le condizioni previste perché questo sia rilevato come un'attività immateriale, e questo era precedentemente rilevato come un'attività e inizialmente valutato al costo, si ritiene l'importo inizialmente rilevato corretto.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRETAZIONE SIC-33

Consolidamento e metodo del patrimonio netto — Diritti di voto potenzialmente esercitabili e attribuzione del capitale posseduto

Paragraph 11 of IAS 1 (revised 1997), Presentation of Financial Statements, requires that financial statements should not be described as complying with International Accounting Standards unless they comply with all the requirements of each applicable Standard and each applicable Interpretation issued by the Standing Interpretations Committee. SIC Interpretations are not expected to apply to immaterial items.

SIC-33

Riferimento: IAS 27, Bilancio consolidato e contabilizzazione delle controllate (rivisto nella forma nel 1994), IAS 28, Contabilizzazione delle collegate (rivisto nella sostanza nel 2000), IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione (rivisto nella sostanza nel 2000).

Problema

1. Le imprese potrebbero essere in possesso di garanzie su warrant, opzioni di acquisto (call) su azioni, strumenti di debito o rappresentativi di capitale che sono convertibili in azioni, o altri strumenti simili che hanno la possibilità, se esercitati o convertiti, di dare all'impresa diritti di voto o di ridurre il diritto di voto di terzi sulle politiche finanziarie e operative di un'altra impresa (diritti di voto potenzialmente esercitabili).

2. I problemi consistono nel determinare:

   (a) Quando valutare se un'impresa controlla o influenza significativamente un'altra impresa in relazione rispettivamente agli IAS 27 e 28;

      (i) se l'esistenza e l'effetto dei diritti di voto potenzialmente esercitabili debba essere considerate, in aggiunta ai fattori descritti nello IAS 27.12 e nello IAS 28.4-5; e

      (ii) se così, se debbano essere valutati eventuali altri fatti o circostanze connesse ai diritti di voto potenzialmente esercitabili;

   (b) se la quota attribuita alla capogruppo e ai soci di minoranza nella preparazione del bilancio consolidato in base a quanto contenuto nello IAS 27, e la quota attribuita a un partecipante che contabilizza la propria partecipazione in una controllata usando il metodo del patrimonio netto previsto dallo IAS 28, debba essere determinato in base all'effettivo capitale posseduto attualmente o in base al capitale posseduto che sarebbe posseduto se i diritti di voto potenzialmente esercitabili fossero esercitati o convertiti; e

   (c) l'appropriato trattamento contabile per i diritti di voto potenzialmente eserctabili sino a che essi sono esercitati o cessano di esistere.

Interpretazione

3. L'esistenza e l'effetto dei diritti di voto potenzialmente esercitabili che sono effettivamente (ossia, correntemente) esercitabili o effettivamente convertibili devono essere considerati, in aggiunta ai fattori descritti nello IAS 27.12 e nello IAS 28.4-5, quando si valuta se un'impresa controlla (come definito nello IAS 27.6) o influenza significativamente (come definito nello IAS 28.3) un'altra impresa. Devono essere considerati tutti i diritti di voto potenzialmente esercitabili, inclusi quelli potenzialmente esercitabili posseduti da altre imprese. I diritti di voto potenzialmente esercitabili non sono effettivamente esercitabili o effettivamente convertibili quando, per esempio, essi non possono essere esercitati o convertiti sino a una determinata data futura o sino al verificarsi di una data futura.

4. Devono essere esaminati tutti gli elementi e le circostanze che condizionano i diritti di voto potenzialmente esercitabili in conformità a quanto disposto nel paragrafo 3 della presente Interpretazione, fatta eccezione per l'intenzione della direzione aziendale e per la possibilità finanziaria di esercitare o convertire. Altri elementi che devono essere considerati includono i termini di esercizio dei diritti di voto potenzialmente esercitabili e le possibili operazioni ad essi connesse (l'Appendice A fornisce esemplificazioni relative all'applicazione della presente Interpretazione).

5. La quota attribuita alla capogruppo e ai soci di minoranza nella preparazione del bilancio consolidato in base allo IAS 27, e la quota attribuita al partecipante che contabilizza la propria partecipazione usando il metodo del patrimonio netto in base allo IAS 28, deve essere determinato basandosi esclusivamente sull'effettivo capitale posseduto. Un'impresa, può, in sostanza, possedere effettivamente una quota di capitale quando, per esempio, vende e simultaneamente concorda di rivendere, ma non perde il controllo, l'accesso ai benefici economici associati a un capitale posseduto. In tale circostanza, la quota attribuita deve essere determinato prendendo in considerazione l'eventuale esercizio dei diritti di voto potenzialmente esercitabili e altri strumenti derivati che, nella sostanza, danno effettivamente accesso a benefici economici associati con il capitale posseduto (l'Appendice B fornisce esemplificazioni all'applicazione della presente Applicazione).

SIC-33

6. Nella preparazione del bilancio consolidato e nella contabilizzazione con il metodo del patrimonio netto, gli strumenti che incorporano diritti di voto potenzialmente esercitabili devono essere contabilizzati rispettivamente come parte della partecipazione in una controllata e della partecipazione in una collegata solamente quando la quota di capitale posseduto è attribuita prendendo in considerazione l'eventuale esercizio di tali diritti di voto potenzialmente esercitabili in conformità al paragrafo 5 della presente Interpretazione. In tutte le altre circostanze, gli strumenti che incorporano diritti di voto potenzialmente esercitabili devono essere contabilizzati in conformità allo IAS 39.

Data di approvazione: agosto 2001.

Data di entrata in vigore: La presente Interpretazione entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1º gennaio 2002 o da data successiva. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati in conformità alle disposizioni transitorie dello IAS 8.46.