

**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 1° 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 1° 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 1° 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

Conto economico	75-85
Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico	75-76
Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico 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

- Il presente Principio deve essere applicato nella presentazione dei bilanci redatti per scopi generali, preparati e presentati in conformità ai Principi contabili internazionali.***
- 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 espone nel prospetto relativo ai principi contabili adottati.
- 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.
- 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.

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<sup>(1)</sup>.***
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.

<sup>(1)</sup> 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** <sup>(2)</sup>;
  - (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.***

<sup>(2)</sup> 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<sup>(3)</sup>.**
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 dagli 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.

<sup>(3)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-18: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Metodi alternativi.

## 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 espone 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.

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.***

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	
	<hr/>	
Costi operativi totali		(X)
		<hr/>
Utile operativo		X
		<hr/> <hr/>

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)
	<hr/>
Utile lordo	X
Altri ricavi operativi	X
Costi di distribuzione	(X)
Spese di amministrazione	(X)
Altri costi operativi	(X)
	<hr/>
Utile operativo	X
	<hr/> <hr/>

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 sottotale 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<sup>(4)</sup>.***
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.***

<sup>(4)</sup> 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 1° 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.

**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 1° 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 1° 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 1° 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).

## 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*** <sup>(1)</sup>.
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)*** <sup>(1)</sup>.
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.

<sup>(1)</sup> 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 1° 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 1° 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 controllate e 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.

*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);

## N. 7

- (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.

## 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 1° 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 1° 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 1° 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.***

*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.

*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<sup>(1)</sup>.**
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.**

<sup>(1)</sup> 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 <sup>(2)</sup>.**
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 1° 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 1° 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;

<sup>(2)</sup> 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).

- (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.

## E s e m p i o

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 1° 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.

## E s e m p i o

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 1° 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.

## 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.

*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 e prevedibili 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 1° 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.