

## N. 11

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 11  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)****Commesse a lungo termine**

Il presente Principio contabile internazionale così come rivisto sostituisce lo IAS 11, La contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato dal Board nel marzo 1978. Il Principio rivisto è entrato in vigore per i bilanci a partire dagli esercizi con inizio dal 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 45. Il testo così modificato entra in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

## SOMMARIO

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

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

## FINALITÀ

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

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle commesse a lungo termine nei bilanci degli appaltatori.***
2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 11, La contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato nel 1978.

## DEFINIZIONI

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

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

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

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

4. Una commessa a lungo termine può essere stipulata per la costruzione di un singolo bene, quale un ponte, un edificio, una diga, una conduttura, una strada, una nave o una galleria. Una commessa a lungo termine può anche riguardare la costruzione di un insieme di beni che sono strettamente connessi o interdipendenti in termini di progettazione, tecnologia e funzione o della loro destinazione o utilizzazione finale; esempi di tali commesse comprendono quelle stipulate per la costruzione di raffinerie e altre parti complesse di impianti o macchinari.
5. Per le finalità del presente Principio, le commesse a lungo termine comprendono:
- (a) commesse per la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione del bene, quali quelle per i servizi di capoprogetto e di architetti; e
  - (b) commesse per la distruzione o per il rifacimento di beni, e la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.
6. Le commesse a lungo termine possono essere pattuite in vari modi che, per le finalità del presente Principio, si classificano come commesse a prezzo predeterminato e commesse a margine garantito. Alcune commesse a lungo termine possono avere caratteristiche sia della commessa a prezzo predeterminato sia di quella a margine garantito; è il caso, per esempio, di una commessa a margine garantito con un prezzo massimo concordato. In tali casi, l'appaltatore deve prendere in considerazione tutte le condizioni previste nei paragrafi 23 e 24 per determinare quando rilevare i ricavi e i costi di commessa.

## COMBINAZIONI E SUDDIVISIONI DI COMMESSE A LUNGO TERMINE

7. Le disposizioni del presente Principio sono normalmente applicate distintamente per ciascuna commessa a lungo termine. In certi casi, comunque, è necessario applicare il Principio agli elementi di una singola commessa separatamente identificabili, o a un gruppo di commesse, allo scopo di riflettere il contenuto di una commessa o di un gruppo di commesse.
8. ***Quando una commessa si riferisce a vari beni, la costruzione di ciascun bene deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:***
- (a) ***sono state presentate offerte distinte per ciascun bene;***
  - (b) ***ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa a ciascun bene; e***
  - (c) ***si possono identificare i costi e i ricavi di ciascun bene.***
9. ***Un gruppo di commesse, sia con un singolo sia con più di un committente, deve essere trattato come una singola commessa a lungo termine quando:***
- (a) ***il gruppo di commesse è negoziato come un unico pacchetto;***
  - (b) ***le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un progetto singolo con un margine di profitto globale; e***

**N. 11**

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

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

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

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

**RICAVI DI COMMESSA**

11. *I ricavi di commessa devono comprendere:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

15. Gli incentivi sono ammontari addizionali corrisposti all'appaltatore se sono stati raggiunti o superati livelli prefissati di prestazioni. Per esempio, un contratto può prevedere il pagamento di un incentivo all'appaltatore in caso di completamento anticipato della commessa. Gli incentivi vengono inclusi nei ricavi di commessa quando:
- (a) la commessa è così avanzata che è probabile che i risultati fissati saranno raggiunti o superati; e
  - (b) l'ammontare degli incentivi può essere determinato con attendibilità.

#### COSTI DI COMMESSA

16. ***I costi di commessa devono comprendere:***
- (a) ***i costi che si riferiscono direttamente alla commessa specifica;***
  - (b) ***i costi che sono attribuibili all'attività di commessa in generale e che possono essere allocati alla commessa stessa; e***
  - (c) ***qualunque altro costo che può essere specificatamente addebitato al committente sulla base delle clausole contrattuali.***
17. I costi che si riferiscono direttamente a una particolare commessa comprendono:
- (a) i costi inerenti al cantiere, inclusa la supervisione del luogo;
  - (b) i costi dei materiali utilizzati nella costruzione;
  - (c) l'ammortamento degli impianti e macchinari impiegati nella commessa;
  - (d) i costi di spostamento degli impianti, macchinari e materiali al e dal luogo d'esecuzione della commessa;
  - (e) i costi di locazione di impianti e macchinari;
  - (f) i costi di progettazione e assistenza tecnica che sono direttamente connessi alla commessa;
  - (g) i costi stimati per lavori di modifica, compresi i costi di garanzia attesi; e
  - (h) le richieste danni da parte di terzi.

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

18. I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a particolari commesse comprendono:
- (a) l'assicurazione;
  - (b) i costi di progettazione e assistenza tecnica non direttamente connessi a una specifica commessa; e
  - (c) le spese generali di commessa.

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

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

## N. 11

20. I costi che non possono essere attribuiti all'attività di commessa o che non possono essere imputati a una commessa devono essere esclusi dai costi di una commessa a lungo termine. Tali costi comprendono:
- (a) i costi generali amministrativi il cui rimborso non sia previsto nel contratto;
  - (b) i costi di vendita;
  - (c) i costi di ricerca e sviluppo il cui rimborso non sia previsto nel contratto; e
  - (d) l'ammortamento di impianti e macchinari non utilizzati in una particolare commessa.
21. I costi di commessa devono comprendere i costi attribuibili a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. Tuttavia, anche i costi che sono direttamente connessi a una commessa e che sono sostenuti per assicurarsi la commessa devono essere inclusi come parte dei costi di commessa se possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità e se è probabile che la commessa sarà ottenuta. Quando i costi sostenuti per ottenere una commessa sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti, essi non devono essere compresi nei costi di commessa quando la commessa è ottenuta in un esercizio successivo.

## RILEVAZIONE DI RICAVI E COSTI DI COMMESSA

22. **Quando il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità, i ricavi e i costi di commessa riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati rispettivamente come ricavo e costo in relazione allo stato di avanzamento dell'attività di commessa alla data di riferimento del bilancio. Una perdita attesa dalla commessa a lungo termine deve essere rilevata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.**
23. **Nel caso di commesse a prezzo predeterminato, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:**
- (a) **i ricavi totali della commessa possono essere determinati con attendibilità;**
  - (b) **è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa;**
  - (c) **sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa sia lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere misurati con attendibilità; e**
  - (d) **i costi di commessa attribuibili alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.**
24. **Nel caso di una commessa a margine garantito, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:**
- (a) **è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa; e**
  - (b) **i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o no specificamente rimborsabili, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità.**
25. La rilevazione dei ricavi e dei costi con riferimento allo stato di avanzamento di una commessa è spesso definito metodo della percentuale di completamento. Secondo questo metodo, i ricavi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti per giungere allo stato di avanzamento, imputando al conto economico i ricavi, i costi e i profitti che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato. Questo metodo fornisce utili informazioni sull'avanzamento dell'attività di commessa e sui risultati ottenuti in un esercizio.
26. Secondo il metodo della percentuale di completamento, il ricavo di commessa deve essere imputato come ricavo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro è svolto. I costi di commessa sono solitamente imputati come costo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro al quale essi si riferiscono è svolto. Tuttavia, qualsiasi eccedenza attesa di costi totali di commessa sui ricavi totali della commessa deve essere imputata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.
27. Un appaltatore può avere sostenuto costi di commessa relativi ad attività future della commessa. Tali costi di commessa sono rilevati come attività purché sia probabile che essi saranno recuperati. Tali costi rappresentano un importo dovuto dal committente e spesso sono classificati come lavori in corso di commessa.

28. Il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa. Tuttavia, quando si manifesta un'incertezza sulla recuperabilità di un ammontare già incluso nei ricavi di commessa e già imputato nel conto economico, l'ammontare inesigibile o l'ammontare riguardo al quale il recupero è divenuto improbabile deve essere rilevato come costo invece che come rettifica dell'ammontare dei ricavi di commessa.
29. L'impresa è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo avere stipulato un contratto di commessa se esso stabilisce:
- (a) i diritti che ciascuna parte può far valere sul bene che deve essere costruito;
  - (b) il corrispettivo previsto; e
  - (c) i modi e i tempi del pagamento.

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

30. Lo stato di avanzamento di una commessa può essere determinato in vari modi. L'impresa deve adottare il metodo che misuri attendibilmente il lavoro svolto. A seconda della natura della commessa, i metodi possono includere:
- (a) la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per lavori svolti fino alla data di riferimento e i costi totali stimati di commessa;
  - (b) ispezioni del lavoro svolto;
  - (c) il completamento di una quantità fisica del lavoro di commessa.

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

31. Quando lo stato di avanzamento è determinato con riferimento ai costi di commessa sostenuti a quella data, solo costi di commessa riferibili al lavoro svolto possono essere inclusi nei costi sostenuti a quella data. Esempi di costi di commessa che devono essere esclusi sono:
- (a) i costi di commessa che riguardano attività future della commessa, quali i costi di materiali consegnati in un luogo di svolgimento della commessa o immagazzinati per essere impiegati in una commessa ma non ancora installati, utilizzati o applicati nelle prestazioni di commessa, a meno che i materiali siano stati preparati specificatamente per la commessa; e
  - (b) i pagamenti effettuati in anticipo a sub-appaltatori per il lavoro svolto in sub-appalto.

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

- (a) ***i ricavi devono essere rilevati solo nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati; e***
- (b) ***i costi di commessa devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.***

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

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

**N. 11**

34. I costi di commessa che non è probabile possano essere recuperati devono essere rilevati immediatamente come costo. Esempi di casi in cui il recupero dei costi di commessa sostenuti può non essere probabile, e in cui i costi di commessa possono dover essere rilevati immediatamente come costo, includono le commesse:
- (a) che non sono pienamente esecutive, cioè, la cui validità è fortemente in discussione;
  - (b) il completamento delle quali è soggetto all'esito di controversie pendenti o a provvedimenti legislativi in corso di approvazione;
  - (c) relative a immobili che probabilmente saranno requisiti o espropriati;
  - (d) nelle quali il committente non è in grado di adempiere alle sue obbligazioni; o
  - (e) nelle quali l'appaltatore non è in grado di completare la commessa o di adempiere alle obbligazioni contrattuali.
35. **Quando le incertezze che impedivano una stima attendibile del risultato della commessa non esistono più, i ricavi e i costi riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 22 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 32.**

## RILEVAZIONE DI PERDITE ATTESE

36. **Quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo.**
37. L'ammontare di tale perdita deve essere determinato senza tener conto:
- (a) se il lavoro della commessa è iniziato;
  - (b) dello stato di avanzamento dell'attività di commessa; o
  - (c) dell'ammontare dei proventi attesi da altre commesse che non vengono trattati come una commessa singola a lungo termine secondo quanto previsto dal paragrafo 9.

## CAMBIAMENTI NELLE STIME

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

## INFORMAZIONI INTEGRATIVE

39. **L'impresa deve indicare:**
- (a) **l'ammontare dei ricavi di commessa rilevati come ricavo nell'esercizio;**
  - (b) **i criteri utilizzati per determinare i ricavi di commessa rilevati nell'esercizio; e**
  - (c) **i criteri utilizzati per determinare lo stato di avanzamento delle commesse in corso.**
40. **L'impresa deve indicare ciascuna delle seguenti informazioni per le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio:**
- (a) **l'ammontare complessivo dei costi sostenuti e degli utili rilevati (al netto delle perdite rilevate) a quella data;**



- (b) *l'ammontare degli anticipi ricevuti; e*
- (c) *l'ammontare delle ritenute a garanzia.*
41. Le ritenute a garanzia sono quella parte della fatturazione ad avanzamento lavori che non viene corrisposta fino a che le condizioni specificate nel contratto per il pagamento di tali ammontari non siano rispettate o fino a che i difetti non siano stati corretti. Le fatturazioni ad avanzamento lavori sono ammontari fatturati per lavori svolti su commessa, sia che essi siano stati liquidati o no dal committente. Gli anticipi sono importi percepiti dall'appaltatore prima dello svolgimento del relativo lavoro.
42. **L'impresa deve esporre:**
- (a) *come valore dell'attivo, l'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa; e*
- (b) *come valore del passivo, l'ammontare lordo dovuto ai committenti per lavori di commessa.*
43. L'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa è l'importo netto:
- (a) dei costi sostenuti sommati ai margini rilevati; meno
- (b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori
- per tutte le commesse in corso per le quali i costi sostenuti più i margini rilevati (meno le perdite rilevate) eccedono la fatturazione ad avanzamento dei lavori.
44. L'ammontare lordo dovuto ai committenti per commesse in corso è l'importo netto:
- (a) dei costi sostenuti sommati ai proventi rilevati; meno
- (b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori
- per tutte le commesse in corso per le quali la fatturazione ad avanzamento dei lavori eccede i costi sostenuti più i margini rilevati (meno le perdite rilevate). Passività e attività potenziali possono sorgere da elementi quali costi legati a warrant, reclami, sanzioni o perdite possibili.
45. L'impresa deve indicare qualsiasi passività e attività potenziale che può insorgere quali oneri per garanzia, richieste di risarcimento, penali o perdite possibili in conformità alle disposizioni dello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

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

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

**Imposte sul reddito**

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

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

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



**N. 12**

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

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 12:

- SIC-21: Imposte sul reddito — Recupero delle attività rivalutate non ammortizzabili; e
- SIC-25: Imposte sul reddito — Cambiamenti di condizione fiscale dell'impresa o dei suoi azionisti.

**INTRODUZIONE**

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

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

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

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

- (a) le controllate, collegate o joint venture non hanno distribuito tutti i loro utili alla controllante o all'investitore;
- (b) attività rivalutate senza un'equivalente modifica del valore riconosciuto a fini fiscali; e
- (c) il costo di una aggregazione di imprese realizzata tramite un'acquisizione è ripartito tra le attività e le passività identificabili acquisite, con riferimento ai loro fair value (valore equo), ma senza un'equivalente modifica del valore riconosciuto a fini fiscali.

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

- (a) le attività e le passività non monetarie di un'attività svolta all'estero rientrante nella gestione del soggetto che redige il bilancio sono convertite al cambio storico;
- (b) le attività e le passività non monetarie sono rideterminate secondo quanto disposto dallo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate; o
- (c) il valore contabile per un'attività o una passività al momento della rilevazione iniziale differisce dal valore ai fini fiscali iniziale.

2. Lo IAS 12 originario consentiva all'impresa di non rilevare le attività e le passività differite quando c'erano ragionevoli elementi probativi che le differenze temporali non sarebbero state annullate per un numero ragguardevole di esercizi futuri. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa rilevi, per tutte le differenze temporanee, una passività fiscale differita o (a certe condizioni) un'attività fiscale differita, con alcune eccezioni sotto riportate.
3. Lo IAS 12 originario richiedeva che:
  - (a) le attività fiscali differite emergenti dalle differenze temporali dovessero essere rilevate quando esisteva una ragionevole aspettativa di realizzo; e
  - (b) le attività fiscali differite emergenti da perdite fiscali fossero rilevate come attività solamente quando si era certi al di là di ogni ragionevole dubbio che il reddito imponibile futuro sarebbe stato sufficiente a consentire la realizzazione del beneficio della perdita. Lo IAS 12 originario consentiva (ma non richiedeva) all'impresa di differire la rilevazione del beneficio delle perdite fiscali fino all'esercizio del realizzo.

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

4. In deroga alla prescrizione generale esposta nel precedente paragrafo 2, lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) vieta la rilevazione di passività e attività fiscali differite emergenti da attività o passività il cui valore contabile al momento della rilevazione iniziale differisca dal valore ai fini fiscali iniziale. Poiché tali situazioni non danno origine a differenze temporali, secondo lo IAS 12 originario esse non si traducono in attività o passività fiscali differite.
5. Lo IAS 12 originario richiedeva che fossero rilevate le imposte dovute sugli utili non distribuiti di società controllate e collegate, a meno che fosse ragionevole presumere che quegli utili non sarebbero stati distribuiti o che la distribuzione non avrebbe dato origine a una passività fiscale. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza), per altro, vieta la rilevazione di tali passività fiscali differite (e quelle derivanti da ogni relativa rettifica da conversione complessiva) nei casi in cui:
  - (a) la controllante, l'investitore o la partecipante alla joint venture sia in grado di controllare i tempi dell'annullamento della differenza temporanea; e
  - (b) sia probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annulli.

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

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

**N. 12**

8. Gli effetti fiscali del recupero del valore contabile di certe attività o passività possono dipendere dalle modalità del loro recupero o estinzione; per esempio:
- (a) in certi Paesi, le plusvalenze non sono tassate con la medesima aliquota degli altri redditi imponibili; e
  - (b) in alcuni Paesi, l'importo dedotto ai fini fiscali in seguito alla vendita di un'attività è superiore a quello che può essere dedotto come ammortamento.

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

9. Lo IAS 12 originario non stabiliva esplicitamente se le attività e le passività fiscali differite potessero essere attualizzate. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) vieta l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite. Una modifica al paragrafo 39(i) dello IAS 22, Aggregazioni di imprese, non consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite acquisite in una aggregazione di imprese. In precedenza, il paragrafo 39(i) dello IAS 22 non vietava né richiedeva l'attualizzazione di attività e di passività fiscali differite derivanti da una aggregazione di imprese.
10. Lo IAS 12 originario non specificava se l'impresa dovesse classificare il saldo delle imposte differite come attività e passività correnti o come attività e passività non correnti. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa che distingue tra attività e passività correnti e non correnti non possa classificare le attività e le passività fiscali differite come attività e passività correnti.
11. Lo IAS 12 originario stabiliva che i saldi attivi e passivi che rappresentavano imposte differite potevano essere compensati. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) fissa condizioni di compensazione più restrittive, basate in larga misura su quelle previste per le attività e le passività finanziarie nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative.
12. Lo IAS 12 originario richiedeva che fosse fornita una spiegazione della relazione tra il costo per le imposte e l'utile contabile, se essa non risultava evidente dall'applicazione delle aliquote fiscali applicate nel Paese dell'impresa che redige il bilancio. Lo IAS 12 (rivisto nella sostanza) richiede che questa spiegazione sia presentata in una o in entrambe le forme che seguono:
- (i) una riconciliazione numerica tra gli oneri (proventi) fiscali e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per l'aliquota fiscale applicabile; o

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

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

13. Le nuove informazioni integrative richieste dallo IAS 12 (rivisto nella sostanza) includono:
- (a) per ogni tipo di differenza temporanea, perdite fiscali non utilizzate e crediti d'imposta non utilizzati:
    - (i) l'importo delle attività e delle passività fiscali differite rilevate; e
    - (ii) l'importo dei proventi od oneri fiscali differiti rilevato nel conto economico se questo non risulta evidente dalla variazione dei valori rilevati nello stato patrimoniale;

- (b) per le attività cessate, il costo fiscale relativo a:
- (i) la plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessazione; e
  - (ii) l'utile o la perdita derivanti dalla gestione ordinaria dell'attività cessata; e
- (c) l'importo dell'attività fiscale differita e la natura degli elementi a supporto della sua rilevazione, quando:
- (i) l'utilizzo dell'attività fiscale differita dipende da redditi imponibili futuri che eccedano gli utili derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e
  - (ii) l'impresa ha sostenuto perdite nell'esercizio corrente o in quello precedente nell'ordinamento fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.

## SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-11
Valore ai fini fiscali	7-11
Rilevazione delle passività e delle attività fiscali correnti	12-14
Rilevazione delle passività e delle attività fiscali differite	15-45
Differenze temporanee imponibili	15-23
Aggregazioni di imprese	19
Attività iscritte al fair value (valore equo)	20
Avviamento	21
Rilevazione iniziale di una attività o di una passività	22-23
Differenze temporanee deducibili	24-33
Avviamento negativo	32
Rilevazione iniziale di attività o passività	33
Perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati	34-36
Nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate	37
Investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate e partecipazioni in joint venture	38-45
Valutazione	46-56
Rilevazione delle imposte sul reddito correnti e differite	57-68

**N. 12**

Conto economico	58-60
Elementi accreditati o addebitati direttamente al patrimonio netto	61-65A
Imposte differite derivanti da una aggregazione di imprese	66-68
Esposizione nel bilancio	69-78
Attività e passività fiscali	69-76
Compensazione	71-76
Oneri fiscali	77-78
Oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria	77
Differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite	78
Informazioni integrative	79-88
Data di entrata in vigore	89-91

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

**FINALITÀ**

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile delle imposte sul reddito. L'aspetto principale della contabilizzazione delle imposte sul reddito consiste nel definire come rilevare gli effetti fiscali correnti e futuri relativi:

- (a) al futuro recupero (estinzione) del valore contabile delle attività (passività) rilevate nello stato patrimoniale dell'impresa; e
- (b) alle operazioni e agli altri fatti dell'esercizio corrente rilevati nel bilancio dell'impresa.

È connotato alla rilevazione di un'attività o di una passività il fatto che l'impresa si attenda di recuperare o estinguere il valore contabile di quella attività o passività. Se è probabile che il recupero o l'estinzione di quel valore contabile aumenti (riduca) i futuri pagamenti di imposte futuri rispetto a quelli che si sarebbero verificati se tale recupero o estinzione non avesse avuto effetti fiscali, il presente Principio richiede che l'impresa rilevi una passività fiscale differita (attività fiscale differita), salvo alcuni casi specifici.

Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi gli effetti fiscali di operazioni o altri fatti con le medesime modalità con le quali essa rileva le operazioni e gli altri fatti stessi. Così, per le operazioni e gli altri fatti rilevati nel conto economico, anche qualsiasi effetto fiscale correlato deve essere rilevato nel conto economico. Per le operazioni e gli altri fatti rilevati direttamente nel patrimonio netto, anche qualsiasi effetto fiscale correlato deve essere rilevato direttamente nel patrimonio netto. Analogamente, in un'aggregazione d'impresa la rilevazione di attività e passività fiscali differite per le aggregazioni di imprese influisce sul valore dell'avviamento, sia positivo sia negativo, derivante da quelle aggregazioni.

Il presente Principio tratta anche la rilevazione delle attività fiscali differite derivanti da perdite fiscali o da crediti d'imposta non utilizzati, l'esposizione nel bilancio delle imposte sul reddito e l'illustrazione delle informazioni relative alle imposte sul reddito.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. **Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle imposte sul reddito.**
2. Per le finalità del presente Principio, le imposte sul reddito comprendono tutte le imposte nazionali ed estere che si calcolano su redditi imponibili. Le imposte sul reddito comprendono anche imposte, quali le ritenute fiscali, che sono dovute da una società controllata, collegata o joint venture a seguito di distribuzioni all'impresa che redige il bilancio.
3. (Abrogato)
4. Il presente Principio non tratta i criteri di contabilizzazione dei contributi pubblici (vedere IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica) e dei crediti d'imposta su investimenti. Tuttavia, il presente Principio tratta la contabilizzazione delle differenze temporanee che possano derivare da tali contributi o crediti d'imposta su investimenti.

## DEFINIZIONI

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

**L'utile contabile è l'utile netto o la perdita netta dell'esercizio prima delle imposte sul reddito.**

**Il reddito imponibile (perdita fiscale) è l'utile (perdita) di un esercizio, determinato secondo quanto previsto dalla disciplina fiscale, e sul quale sono calcolate le imposte sul reddito dovute (recuperabili).**

**L'onere (provento) fiscale è l'importo complessivo delle imposte correnti e differite incluso nella determinazione dell'utile netto o della perdita dell'esercizio.**

**Le imposte correnti sono l'importo delle imposte sul reddito dovute (recuperabili) riferibili al reddito imponibile (perdita fiscale) di un esercizio.**

**Le passività fiscali differite sono gli importi delle imposte sul reddito dovute negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee imponibili.**

**Le attività fiscali differite sono gli importi delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili a:**

- (a) **differenze temporanee deducibili;**
- (b) **riporto a nuovo di perdite fiscali non utilizzate; e**
- (c) **riporto a nuovo di crediti d'imposta non utilizzati.**

**Le differenze temporanee sono le differenze tra il valore contabile di un'attività o di una passività nello stato patrimoniale e il suo valore riconosciuto ai fini fiscali. Le differenze temporanee possono essere:**

- (a) **differenze temporanee imponibili, cioè differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto; o**
- (b) **differenze temporanee deducibili, cioè differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) di esercizi futuri, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà realizzato o estinto.**

**Il valore fiscale di un'attività o passività è il valore attribuito a quella attività o passività a fini fiscali.**

6. L'onere fiscale (provento fiscale) comprende l'onere fiscale corrente (provento fiscale corrente) e l'onere fiscale differito (provento fiscale differito).

**N. 12***Valore ai fini fiscali*

7. Il valore ai fini fiscali di un'attività è il valore che sarà fiscalmente deducibile a fronte di qualsiasi provento imponibile che l'impresa otterrà quando realizzerà il valore contabile dell'attività. Se tali proventi non saranno imponibili, il valore ai fini fiscali dell'attività è uguale al suo valore contabile.

*E s e m p i*

1. Il costo di una macchina è 100. Nell'esercizio corrente e in quelli precedenti, a fini fiscali, è già stato dedotto un ammortamento di 30 e il costo residuo sarà deducibile negli esercizi futuri, come ammortamento o per mezzo di una deduzione al momento della dismissione. I ricavi prodotti dall'utilizzo della macchina sono imponibili, eventuali plusvalenze al momento della cessione della macchina saranno tassabili ed eventuali minusvalenze saranno fiscalmente deducibili. Il valore ai fini fiscali della macchina è 70.
  2. Il credito per interessi ha un valore contabile di 100. Il relativo provento per interessi sarà tassato con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali del credito per interessi è zero.
  3. I crediti commerciali hanno un valore contabile di 100. I ricavi relativi sono già stati compresi nel reddito imponibile (perdita fiscale). Il valore ai fini fiscali dei crediti commerciali è 100.
  4. I crediti per dividendi da una società controllata hanno un valore contabile di 100. I dividendi non sono imponibili. In sostanza, l'intero valore contabile dell'attività è deducibile a fronte dei proventi. Di conseguenza, il valore ai fini fiscali dei dividendi percepibili è 100<sup>(1)</sup>.
  5. Un credito di finanziamento ha un valore contabile di 100. La restituzione del prestito non avrà effetti fiscali. Il valore ai fini fiscali del prestito è 100.
8. Il valore ai fini fiscali di una passività è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi importo che sarà deducibile a fini fiscali negli esercizi futuri con riferimento a quella passività. Nel caso di proventi riscossi anticipatamente, il valore ai fini fiscali della passività conseguente è il suo valore contabile, dedotto qualsiasi provento che non sarà imponibile nei futuri esercizi.

*E s e m p i*

1. Le passività correnti comprendono ratei passivi e accantonamenti di costi per un valore contabile di 100. Il relativo costo sarà dedotto a fini fiscali con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali dei ratei passivi e degli accantonamenti di costi è pari a zero.
2. Le passività correnti comprendono proventi per interessi riscossi anticipatamente per un valore contabile di 100. I proventi per gli interessi relativi sono stati tassati con il criterio di cassa. Il valore ai fini fiscali degli interessi riscossi anticipatamente è pari a zero.
3. Le passività correnti comprendono ratei passivi e accantonamenti di costi per un valore contabile di 100. Il costo relativo è già stato dedotto a fini fiscali. Il valore ai fini fiscali dei ratei passivi e accantonamenti costi è pari a 100.
4. Le passività correnti comprendono soprattasse e pene pecuniarie maturate per un valore contabile di 100. Le soprattasse e pene pecuniarie non sono fiscalmente deducibili. Il valore ai fini fiscali delle soprattasse e pene pecuniarie maturate è pari a 100<sup>(2)</sup>.
5. Un debito di finanziamento ha un valore contabile di 100. La restituzione del prestito non avrà effetti fiscali. Il valore ai fini fiscali del prestito è pari a 100.

<sup>(1)</sup> In questa analisi, non vi è alcuna differenza temporanea imponibile. Un'analisi alternativa considera i crediti per dividendi maturati come aventi un valore fiscale pari a zero, ed ipotizza un'aliquota fiscale pari a zero applicata sulla risultante differenza imponibile temporanea pari a 100. In entrambi i casi, non vi è alcuna passività fiscale differita.

<sup>(2)</sup> In questa analisi, non vi è alcuna differenza temporanea deducibile. Un'ipotesi alternativa considera le soprattasse e le pene pecuniarie maturate come aventi un valore fiscale pari a zero, ed ipotizza un'aliquota fiscale pari a zero applicata sulla risultante differenza temporanea deducibile pari a 100. In entrambi i casi, non vi è alcuna attività fiscale differita.



9. Alcune voci hanno un valore ai fini fiscali ma non sono rilevate nello stato patrimoniale come attività e passività. Per esempio, i costi di ricerca sono rilevati come costo nella determinazione dell'utile contabile nell'esercizio nel quale sono sostenuti ma può non essere consentito dedurli nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) fino a un esercizio successivo. La differenza tra il valore ai fini fiscali dei costi di ricerca, cioè l'ammontare che le autorità fiscali consentiranno di dedurre negli esercizi futuri, e il valore contabile pari a zero, è una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita.
10. Quando il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività non è immediatamente evidente, è utile considerare il principio fondamentale sul quale si basa il presente Principio: l'impresa deve, salvo alcune eccezioni specifiche, rilevare una passività (attività) fiscale differita ogni volta che il recupero o l'estinzione del valore contabile di un'attività o di una passività incrementi (riduca) i pagamenti di imposte futuri rispetto a quelli che si sarebbero verificati se tale recupero o estinzione non avesse avuto effetti fiscali. L'esempio C riportato nel paragrafo 52 illustra i casi in cui può essere utile considerare questo principio fondamentale; per esempio, quando il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività dipende dalle previste modalità di recupero o estinzione.
11. Nei bilanci consolidati, le differenze temporanee sono determinate confrontando i valori contabili delle attività e delle passività del bilancio consolidato con il pertinente valore ai fini fiscali. Il valore ai fini fiscali è determinato con riferimento alla dichiarazione dei redditi consolidata negli ordinamenti nei quali tale dichiarazione viene presentata. In altri ordinamenti, il valore ai fini fiscali è determinato con riferimento alle dichiarazioni fiscali di ciascuna società del gruppo.

#### RILEVAZIONE DELLE PASSIVITÀ E DELLE ATTIVITÀ FISCALI CORRENTI

12. ***Le imposte correnti dell'esercizio e di quelli precedenti, nella misura in cui esse non siano state pagate, devono essere rilevate come passività. Se l'importo già pagato per l'esercizio in corso e per quelli precedenti eccede quello dovuto per tali esercizi, l'eccedenza deve essere rilevata come attività.***
13. ***Il beneficio riferibile a una perdita fiscale che può essere portata in riduzione dell'imposta corrente relativa a esercizi precedenti deve essere rilevato come attività.***
14. Quando si utilizza una perdita fiscale per recuperare l'imposta corrente relativa a un esercizio precedente, l'impresa deve rilevare il beneficio come attività nell'esercizio in cui si verifica la perdita fiscale poiché è probabile che si manifesti il beneficio per l'impresa e che esso possa essere valutato attendibilmente.

#### RILEVAZIONE DELLE PASSIVITÀ E DELLE ATTIVITÀ FISCALI DIFFERITE

##### *Differenze temporanee imponibili*

15. ***Per tutte le differenze temporanee imponibili deve essere rilevata una passività fiscale differita, a meno che la passività fiscale differita derivi:***
  - (a) ***da avviamento il cui ammortamento non sia fiscalmente deducibile; o***
  - (b) ***dalla rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:***
    - (i) ***non sia un'aggregazione di imprese; e***
    - (ii) ***al momento dell'operazione, non influisca né sull'utile contabile né sul reddito imponibile (perdita fiscale).***

***Tuttavia, per le differenze temporanee imponibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata una passività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 39.***

**N. 12**

16. È implicito nella rilevazione di un'attività che il suo valore contabile sarà recuperato sotto forma di benefici economici che l'impresa otterrà negli esercizi successivi. Quando il valore contabile dell'attività eccede il relativo valore a fini fiscali, l'importo dei proventi imponibili eccederà l'importo che sarà consentito dedurre fiscalmente. Questa differenza è una differenza temporanea imponibile e l'obbligo di pagare negli esercizi successivi le imposte sul reddito risultanti è una passività fiscale differita. Nel momento in cui l'impresa recupera il valore contabile dell'attività, la differenza temporanea imponibile si annulla e l'impresa realizza un provento imponibile. Questo rende probabile che i benefici economici defluiscono dall'impresa sotto forma di pagamenti fiscali. Perciò, il presente Principio richiede la rilevazione di tutte le passività fiscali differite, a eccezione di alcuni casi descritti nei paragrafi 15 e 39.

**E s e m p i o**

Un'attività che costa 150 ha un valore contabile di 100. L'ammortamento cumulato a fini fiscali è 90 e l'aliquota d'imposta è il 25 %.

Il valore ai fini fiscali dell'attività è 60 (costo di 150 meno l'ammortamento fiscale di 90). Per recuperare il valore contabile di 100, l'impresa deve realizzare ricavi imponibili di 100, ma potrà dedurre solo ammortamenti fiscali per 60. Di conseguenza, l'impresa pagherà imposte sul reddito di 10 (25 % di 40) quando recupererà il valore contabile del bene. La differenza tra il valore contabile di 100 e il valore ai fini fiscali di 60 rappresenta una differenza temporanea imponibile di 40. L'impresa, quindi, rileva una passività fiscale differita di 10 (25 % di 40) che rappresenta le imposte sul reddito che essa pagherà quando recupererà il valore contabile del bene.

17. Alcune differenze temporanee si manifestano quando proventi od oneri vengono inclusi nell'utile contabile in un esercizio ma determinano il reddito imponibile di un esercizio differente. Queste differenze temporanee sono spesso segnalate come differenze temporali. Quelli che seguono sono esempi di differenze temporanee di questo tipo che sono differenze temporanee imponibili e che perciò danno luogo a passività fiscali differite:
- (a) i proventi per interessi sono inclusi nell'utile contabile in proporzione al tempo trascorso ma, in alcuni ordinamenti, possono concorrere a determinare il reddito imponibile al momento dell'incasso. Il valore ai fini fiscali di qualsiasi credito rilevato nello stato patrimoniale con riferimento a tali proventi è zero perché i ricavi non influiscono sul reddito imponibile fino al momento dell'incasso;
  - (b) l'ammortamento utilizzato nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) può differire da quello utilizzato per determinare l'utile contabile. La differenza temporanea è rappresentata dalla differenza tra il valore contabile del bene e il suo valore ai fini fiscali che è il costo originario del bene meno tutte le deduzioni relative a quel bene consentite dalle autorità fiscali nella determinazione del reddito imponibile dell'esercizio in corso e di quelli precedenti. Si manifesta una differenza temporanea imponibile, e si traduce in una passività fiscale differita, quando l'ammortamento fiscale è accelerato (se l'ammortamento fiscale è meno rapido dell'ammortamento contabile si crea una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita); e
  - (c) i costi di sviluppo possono essere capitalizzati e ammortizzati negli esercizi futuri nella determinazione dell'utile contabile, ma dedotti nel calcolo del reddito imponibile nell'esercizio in cui essi sono sostenuti. Tali costi di sviluppo hanno un valore ai fini fiscali pari a zero dato che essi sono già stati dedotti dal reddito imponibile. La differenza temporanea è la differenza tra il valore contabile dei costi di sviluppo e il loro valore ai fini fiscali pari a zero.
18. Si manifestano differenze temporanee anche quando:
- (a) il costo di una aggregazione di imprese che costituisce una acquisizione è allocato alle attività e passività identificabili acquisite con riferimento ai loro fair value (valore equo) ma a fini fiscali non viene fatta alcuna rettifica equivalente (vedere paragrafo 19);
  - (b) le attività sono rivalutate e a fini fiscali non viene fatta alcuna rettifica equivalente (vedere paragrafo 20);

- (c) l'avviamento, sia positivo sia negativo, emerge al momento del consolidamento (vedere paragrafi 21 e 32);
- (d) il valore ai fini fiscali di un'attività o di una passività in sede di rilevazione iniziale differisce dal suo valore contabile iniziale, per esempio quando l'impresa beneficia di contributi pubblici non imponibili relativi alle attività (vedere paragrafi 22 e 33); o
- (e) il valore contabile di investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture, si differenzia dal valore ai fini fiscali dell'investimento o della partecipazione (vedere paragrafi 38-45).

#### Aggregazioni di imprese

19. In una aggregazione di imprese che costituisce una acquisizione, il costo dell'acquisizione è attribuito alle attività e passività identificabili acquisite in base ai loro rispettivi fair value (valore equo) al momento dell'operazione di scambio. Si manifestano differenze temporanee quando i valori ai fini fiscali delle attività e delle passività identificabili acquisite non sono influenzati dall'aggregazione di imprese o sono influenzati in modo diverso. Per esempio, quando il valore contabile di un'attività è aumentato fino al suo fair value (valore equo) ma il valore ai fini fiscali dell'attività resta uguale al costo sostenuto dal proprietario precedente, si manifesta una differenza temporanea imponibile che si traduce in una passività fiscale differita. La passività fiscale differita che ne deriva influisce sull'avviamento (vedere paragrafo 66).

#### Attività iscritte al fair value (valore equo)

20. I Principi contabili internazionali consentono che certe attività siano iscritte al fair value (valore equo) o che siano rivalutate (vedere, per esempio, IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 38, Attività immateriali, IAS 39, Strumenti Finanziari. Rilevazione e Valutazione, e IAS 40, Investimenti immobiliari). In alcuni ordinamenti, le rivalutazioni o altre rideterminazioni del valore di un'attività al fair value (valore equo) influiscono sul reddito imponibile (perdita fiscale) dell'esercizio corrente. Di conseguenza, il valore ai fini fiscali dell'attività è rettificato e non emerge alcuna differenza temporanea. In altri ordinamenti, la rivalutazione o la rideterminazione del valore di un'attività non influisce sul reddito imponibile dell'esercizio della rivalutazione o della rideterminazione del valore e, di conseguenza, il valore ai fini fiscali dell'attività non è rettificato. Nonostante ciò, il recupero futuro del valore contabile si tradurrà in un afflusso di benefici economici imponibile per l'impresa e l'importo che sarà fiscalmente deducibile differirà dall'importo di tali benefici economici. La differenza tra il valore contabile di un'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali è una differenza temporanea e comporta una passività o un'attività fiscale differita. Questo è vero anche nel caso in cui:
- (a) l'impresa non intende cedere l'attività. In tali casi, il valore contabile rivalutato dell'attività sarà realizzato attraverso l'utilizzo e questo produrrà proventi imponibili che eccedono l'ammortamento consentito a fini fiscali negli esercizi successivi; o
  - (b) le imposte sulle plusvalenze sono differite se i corrispettivi della cessione dell'attività sono investiti in attività analoghe. In tali casi, le imposte saranno alla fine dovute al momento della vendita e dell'utilizzo di attività analoghe.

#### Avviamento

21. L'avviamento è la parte del costo di una acquisizione che eccede l'interessenza dell'acquirente nel fair value (valore equo) delle attività e delle passività identificabili acquisite. Nella determinazione del reddito imponibile numerose normative fiscali non consentono l'ammortamento dell'avviamento come costo deducibile. Inoltre, in tali contesti normativi, il costo dell'avviamento spesso non è deducibile quando una controllata cede la sottostante attività aziendale. In tali contesti normativi, l'avviamento ha un valore ai fini fiscali pari a zero. Qualsiasi differenza tra il valore contabile dell'avviamento e il suo valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea imponibile. Tuttavia, il presente Principio non consente la rilevazione della passività fiscale differita conseguente, perché l'avviamento ha natura residuale e la rilevazione della passività fiscale differita ne incrementerebbe il valore contabile.

## N. 12

## Rilevazione iniziale di un'attività o di una passività

22. Al momento della rilevazione iniziale di un'attività o di una passività può emergere una differenza temporanea, per esempio nel caso in cui parte o tutto il costo di un'attività non sarà fiscalmente deducibile. Il criterio di contabilizzazione di tali differenze temporanee dipende dalla natura dell'operazione che ha condotto alla rilevazione iniziale dell'attività:
- (a) in un'aggregazione di imprese, l'impresa rileva qualsiasi passività o attività fiscale differita e questo influisce sull'ammontare dell'avviamento o dell'avviamento negativo (vedere paragrafo 19);
  - (b) se l'operazione influenza l'utile contabile o il reddito imponibile, l'impresa rileva qualsiasi passività o attività fiscale differita e rileva nel conto economico l'onere fiscale o il provento fiscale differito che ne derivano (vedere paragrafo 59);
  - (c) se l'operazione non è una aggregazione di imprese, e non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile, l'impresa, in assenza delle esenzioni previste dai paragrafi 15 e 24, rilevarebbe la passività o l'attività fiscale differita e rettificherebbe del medesimo importo il valore contabile dell'attività o della passività. Tali rettifiche renderebbero meno trasparente il bilancio. Il presente Principio, quindi, non consente all'impresa di rilevare la passività o l'attività fiscale differita, né in sede di rilevazione iniziale né successivamente (vedere il prossimo esempio). Inoltre, l'impresa, man mano che il bene è ammortizzato, non deve contabilizzare le successive variazioni man mano che si riduce di valore la passività o attività fiscale differita non rilevata.
23. Secondo quanto previsto dallo IAS 32, Strumenti Finanziari: Esposizione nel Bilancio e Informazioni integrative, l'emittente di uno strumento finanziario composto (per esempio, un titolo a reddito fisso convertibile) classifica la componente di debito dello strumento come una passività e la componente patrimoniale come patrimonio netto. In alcuni ordinamenti, al momento della rilevazione iniziale il valore ai fini fiscali della componente di debito è pari al valore contabile iniziale della somma delle due componenti. La risultante differenza temporanea imponibile emerge dalla distinta rilevazione iniziale della componente patrimoniale e di quelle di debito. Perciò, l'eccezione di cui al paragrafo 15 (b) non è applicabile. Di conseguenza, l'impresa deve rilevare la risultante passività fiscale differita. Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'imposta differita è addebitata direttamente al valore contabile della componente patrimoniale. Secondo quanto previsto dal paragrafo 58, le successive variazioni della passività fiscale differita devono essere rilevate nel conto economico come onere (provento) fiscale differito.

## Esempio illustrativo del paragrafo 22 (c)

L'impresa intende utilizzare un bene che costa 1 000 per tutta la sua vita utile, che è di cinque anni, per poi cederlo a un valore residuo di zero. L'aliquota fiscale è del 40 %. L'ammortamento del bene non è fiscalmente deducibile. Alla sua dismissione, l'eventuale plusvalenza non sarà imponibile e qualsiasi minusvalenza non sarà deducibile.

Man mano che l'impresa recupererà il valore contabile del bene essa realizzerà un reddito imponibile di 1 000 e pagherà imposte per 400. L'impresa non rileva la passività differita risultante di 400 perché essa origina dalla rilevazione iniziale del bene.

Nell'anno seguente, il valore contabile dell'attività è 800. Realizzando un reddito imponibile di 800, l'impresa pagherà imposte per 320. L'impresa non rileva la passività fiscale differita di 320 perché essa deriva dalla rilevazione iniziale del bene.

## Differenze temporanee deducibili

24. **Per tutte le differenze temporanee deducibili deve essere rilevata un'attività fiscale differita se sarà probabile che sarà realizzato un reddito imponibile a fronte del quale potrà essere utilizzata la differenza temporanea deducibile, a meno che l'attività fiscale differita derivi da:**
- (a) **avviamento negativo che è trattato come ricavo differito secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese; o**

(b) **rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che:**

- (i) **non rappresenta una aggregazione di imprese; e**
- (ii) **al momento dell'operazione non influenza né l'utile contabile né il reddito imponibile (perdita fiscale).**

**Tuttavia, per differenze temporanee deducibili relative a investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, deve essere rilevata un'attività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 44.**

25. È implicito nella rilevazione di una passività che il valore contabile sarà estinto negli esercizi futuri attraverso un deflusso dall'impresa di risorse economiche. Quando le risorse escono dall'impresa, parte o tutto il loro ammontare può essere deducibile nella determinazione del reddito imponibile di un esercizio successivo a quello nel quale è stata rilevata la passività. In tali casi, esiste una differenza temporanea tra il valore contabile della passività e il suo valore ai fini fiscali. Di conseguenza, emerge un'attività fiscale differita riguardo alle imposte sul reddito che saranno recuperabili negli esercizi successivi quando, nella determinazione del reddito imponibile, sarà consentito dedurre quella parte della passività. Analogamente, se il valore contabile di un'attività è inferiore al suo valore ai fini fiscali, la differenza darà luogo a un'attività fiscale differita con riferimento alle imposte sul reddito che saranno recuperabili negli esercizi successivi.

#### E s e m p i o

L'impresa rileva una passività di 100 per costi di garanzia accantonati. I costi di garanzia del prodotto non saranno fiscalmente deducibili fino a che l'impresa non sosterrà il costo. L'aliquota fiscale è del 25 %.

Il valore ai fini fiscali della passività è pari a zero (il valore contabile di 100, meno l'importo che sarà fiscalmente deducibile riguardo a quella passività negli esercizi successivi). Estinguendo la passività per il suo valore contabile, l'impresa ridurrà il suo reddito imponibile futuro di un importo di 100 e, di conseguenza, ridurrà i suoi pagamenti fiscali futuri di 25 (25 % di 100). La differenza tra il valore contabile di 100 e il valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea deducibile di 100. Perciò, l'impresa rileva un'attività fiscale differita di 25 (25 % di 100), a condizione che sia probabile che essa realizzi negli esercizi futuri un reddito imponibile sufficiente per beneficiare di una riduzione dei pagamenti di imposta.

26. Quelli che seguono sono esempi di differenze temporanee deducibili che si traducono in attività fiscali differite:
- (a) nella determinazione dell'utile contabile si possono dedurre i costi connessi alle prestazioni previdenziali in concomitanza con i servizi prestati dal dipendente, ma nella determinazione del reddito imponibile essi possono essere dedotti quando le contribuzioni sono pagate dall'impresa al fondo o quando i benefici previdenziali sono pagati dall'impresa. Tra il valore contabile della passività e il suo valore ai fini fiscali esiste una differenza temporanea; il valore ai fini fiscali della passività solitamente è pari a zero. Questa differenza temporanea deducibile si traduce in un'attività fiscale differita poiché i benefici economici affluiranno all'impresa come deduzione dai redditi imponibili quando le contribuzioni o i benefici previdenziali saranno corrisposti;
  - (b) i costi di ricerca sono rilevati come costo nella determinazione dell'utile contabile nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti ma può non esserne consentita la deduzione nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale) fino a un esercizio successivo. La differenza tra il valore ai fini fiscali dei costi di ricerca, che è l'importo che le autorità fiscali consentiranno come deduzione negli esercizi futuri, e il valore contabile pari a zero, è una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita;
  - (c) in una aggregazione di imprese che rappresenti un'acquisizione, il costo dell'acquisizione è attribuito alle attività e passività rilevate, facendo riferimento ai rispettivi fair value (valore equo) alla data dell'operazione di scambio. Quando una passività è rilevata al momento dell'acquisizione ma i costi correlati non possono essere dedotti nella determinazione dei redditi imponibili fino a un esercizio successivo, si manifesta una differenza temporanea deducibile che si traduce in un'attività fiscale differita. Si manifesta un'attività fiscale differita anche quando il fair value (valore equo) di un'attività identificabile acquisita sia inferiore al suo valore ai fini fiscali. In entrambi i casi, l'attività fiscale differita risultante influisce sull'avviamento (vedere paragrafo 66); e

**N. 12**

(d) alcune attività possono essere rilevate al loro fair value (valore equo), o possono essere rivalutate, senza che, a fini fiscali, sia fatta una rettifica equivalente (vedere paragrafo 20). Si manifesta una differenza temporanea deducibile se il valore ai fini fiscali dell'attività eccede il suo valore contabile.

27. L'annullamento di differenze temporanee deducibili si traduce in deduzioni nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi. All'impresa, tuttavia, affluiranno benefici economici sotto forma di riduzione dei pagamenti di imposte solo se essa realizzerà redditi imponibili sufficienti affinché le deduzioni siano compensate. L'impresa, quindi, rileva attività fiscali differite solo quando è probabile che saranno realizzati redditi imponibili a fronte dei quali possano essere utilizzate le differenze temporanee deducibili.

28. È probabile che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata una differenza temporanea deducibile quando ci sono differenze temporanee imponibili sufficienti di cui si prevede l'annullamento in riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto d'imposta:

(a) nello stesso esercizio in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile; o

(b) negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata indietro a esercizi precedenti o avanti a esercizi futuri.

In tali casi, l'attività fiscale differita deve essere rilevata nell'esercizio nel quale emergono le differenze temporanee deducibili.

29. Quando ci sono differenze temporanee imponibili insufficienti, in riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, l'attività fiscale differita può essere rilevata nella misura in cui:

(a) sia probabile che l'impresa abbia redditi imponibili sufficienti, con riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, nello stesso esercizio in cui si annullerà la differenza temporanea deducibile (o negli esercizi nei quali una perdita fiscale derivante dall'attività fiscale differita può essere riportata a esercizi precedenti o futuri). Nel valutare se essa realizzerà un reddito imponibile sufficiente negli esercizi successivi, l'impresa deve ignorare gli importi imponibili derivanti da differenze temporanee deducibili che ci si attende si verificheranno negli esercizi futuri, perché l'attività fiscale differita derivante da queste differenze temporanee deducibili richiederà essa stessa l'esistenza di un reddito imponibile futuro per poter essere utilizzata; o

(b) sono disponibili opportunità di pianificazione fiscale che consentano di realizzare un reddito imponibile negli esercizi appropriati.

30. Le opportunità di pianificazione fiscale sono azioni che l'impresa può intraprendere allo scopo di creare o incrementare il reddito imponibile in un particolare esercizio prima che venga meno la possibilità di riportare a nuovo una perdita fiscale o un credito d'imposta. In alcuni ordinamenti, per esempio, il reddito imponibile può essere creato o incrementato:

(a) scegliendo di assoggettare a tassazione i proventi per interessi o al momento della maturazione o a quello dell'incasso;

(b) differendo alcune deduzioni dal reddito imponibile;

(c) vendendo, ed eventualmente riutilizzando in un leasing finanziario, beni il cui valore è aumentato, ma per i quali il valore ai fini fiscali non è stato rettificato per tener conto di tale incremento di valore; e

(d) vendendo un bene che produce reddito non imponibile (quale, in alcuni ordinamenti, un titolo di stato) allo scopo di acquistare un'altra attività finanziaria che produca reddito imponibile.

Anche quando le opportunità di pianificazione fiscale consentono di anticipare reddito imponibile da un periodo successivo a uno precedente, l'utilizzo di una perdita fiscale o di un credito d'imposta portati a nuovo dipende sempre dall'esistenza di un reddito imponibile futuro di origine diversa dalle differenze temporanee che si origineranno in futuro.

31. Quando l'impresa ha una storia recente di perdite, essa deve tener conto delle indicazioni contenute nei paragrafi 35 e 36.

## Avviamento negativo

32. Il presente Principio non consente la rilevazione di un'attività fiscale differita che emerga da differenze temporanee deducibili relative all'avviamento negativo quando questo è trattato come ricavo differito secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazioni di imprese, perché l'avviamento negativo ha natura residuale e la rivalutazione contabile dell'attività fiscale differita incrementerebbe il valore contabile dell'avviamento negativo.

## Rilevazione iniziale di attività o passività

33. Un caso in cui si verifica che un'attività fiscale differita emerge al momento della rilevazione iniziale di un'attività si ha quando un contributo pubblico non imponibile relativo a un bene sia dedotto per determinare il valore contabile del bene ma, a fini fiscali, non sia dedotto dal valore ammortizzabile del bene (in altre parole dal suo valore ai fini fiscali); il valore contabile del bene è inferiore al suo valore ai fini fiscali e questo origina una differenza temporanea deducibile. I contributi pubblici possono anche essere esposti come ricavo differito, nel qual caso la differenza tra il ricavo differito e il suo valore ai fini fiscali pari a zero rappresenta una differenza temporanea deducibile. Qualunque sia il metodo di esposizione in bilancio scelto dall'impresa, per i motivi esposti nel paragrafo 22 l'impresa non può rilevare l'attività fiscale differita risultante.

## Perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati

34. ***Un'attività fiscale differita per perdite fiscali o crediti d'imposta non utilizzati va riportata a nuovo nella misura in cui è probabile che sia disponibile un reddito imponibile futuro a fronte del quale possano essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati.***
35. I requisiti per la rilevazione di attività fiscali differite derivanti dal riporto a nuovo di perdite fiscali e di crediti d'imposta non utilizzati sono i medesimi applicabili alla rilevazione di attività fiscali differite derivanti da differenze temporanee deducibili. L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate, tuttavia, è un indicatore significativo del fatto che potrà non essere disponibile un reddito imponibile futuro. Pertanto, quando l'impresa ha una storia di perdite recenti, essa può rilevare un'attività fiscale differita derivante da perdite fiscali e crediti d'imposta non utilizzati solo nella misura in cui essa abbia differenze temporanee imponibili sufficienti o esistano prove convincenti del fatto che sarà disponibile un reddito imponibile sufficiente a fronte del quale possano essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati. In tali casi, il paragrafo 82 richiede l'indicazione dell'importo dell'attività fiscale differita e la natura delle ragioni che giustificano la sua rilevazione.
36. L'impresa, nel valutare la probabilità che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati possano essere utilizzati, deve prendere in considerazione i seguenti criteri:
- (a) se l'impresa abbia differenze temporanee imponibili sufficienti, con riferimento alle medesime autorità fiscali e al medesimo soggetto di imposta, che si tradurranno in importi imponibili a fronte dei quali le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati possano essere utilizzati prima della loro scadenza;
  - (b) se è probabile che l'impresa abbia redditi imponibili prima della scadenza delle perdite fiscali e dei crediti d'imposta non utilizzati;
  - (c) se le perdite fiscali non utilizzate derivino da cause identificabili che è improbabile che si ripetano; e
  - (d) se esistano per l'impresa opportunità di pianificazione fiscale (vedere paragrafo 30) in base alle quali si avrà reddito imponibile nell'esercizio nel quale possono essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati.

Nella misura in cui non è probabile che sia disponibile reddito imponibile a fronte del quale possono essere utilizzati le perdite fiscali e i crediti d'imposta non utilizzati, l'attività fiscale differita non può essere rilevata.



## N. 12

*Nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate*

37. A ogni data di riferimento del bilancio, l'impresa deve effettuare una nuova valutazione delle attività fiscali differite non rilevate in bilancio. L'impresa deve rilevare un'attività fiscale differita precedentemente non rilevata nella misura in cui è divenuto probabile che un futuro reddito imponibile consentirà di recuperare l'attività fiscale differita. Per esempio, un miglioramento delle condizioni commerciali può aumentare la probabilità che l'impresa sia in grado di realizzare nel futuro sufficiente reddito imponibile affinché l'attività fiscale differita soddisfi i criteri per la sua rilevazione contabile esposti nei paragrafi 24 o 34. Un altro esempio si ha quando l'impresa effettua una nuova valutazione delle attività fiscali al momento di un'aggregazione di imprese o successivamente (vedere paragrafi 67 e 68).

*Investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e partecipazioni in joint venture*

38. Le differenze temporanee si manifestano quando il valore contabile di investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, o di partecipazioni in joint venture (vale a dire la quota della controllante o dell'investitore nelle attività nette della controllata, filiale, collegata o partecipata, compreso il valore contabile dell'avviamento) differisce dal valore dell'investimento o della partecipazione se conosciuto ai fini fiscali (spesso coincidente con il costo). Tali differenze possono manifestarsi in casi differenti, quali, per esempio:
- (a) l'esistenza di utili non distribuiti di controllate, filiali, collegate e joint venture;
  - (b) variazioni dei tassi di cambio esteri quando la controllante e la sua controllata hanno sede in Paesi differenti; e
  - (c) riduzioni del valore contabile di un investimento in una collegata al suo ammontare recuperabile.

Nei bilanci consolidati, la differenza temporanea può essere differente dalla differenza temporanea associata a quell'investimento nel bilancio proprio della controllante se nel suo bilancio essa riporta l'investimento al costo o a un valore rivalutato.

39. ***L'impresa deve rilevare una passività fiscale differita per tutte le differenze temporanee imponibili riferibili agli investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, salvo che siano soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:***
- (a) ***la controllante, l'investitore o il partecipante alla joint venture siano in grado di controllare i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee; ed***
  - (b) ***è probabile che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annullerà.***
40. Poiché una controllante stabilisce le politiche dei dividendi della sua controllata, essa è in grado di stabilire i tempi dell'annullamento delle differenze temporanee riferibili a quell'investimento (incluse le differenze temporanee che derivano non solo dagli utili non distribuiti ma anche da eventuali differenze cambio). Inoltre, sarebbe spesso impraticabile determinare l'ammontare delle imposte sul reddito che si dovrebbero pagare quando la differenza temporanea si annulla. Perciò, quando la controllante ha stabilito che, nel prevedibile futuro, quegli utili non saranno distribuiti, essa non deve rilevare una passività fiscale differita. Le medesime osservazioni si applicano agli investimenti finanziari in filiali.
41. L'impresa contabilizza nella propria valuta le attività e le passività non monetarie di una gestione estera che sia parte integrante della gestione dell'impresa (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere). Laddove il reddito imponibile o la perdita fiscale della gestione estera (e, quindi, il valore ai fini fiscali delle sue attività e passività non monetarie) sia determinato in valuta estera, variazioni del tasso di cambio danno origine a differenze temporanee. Poiché tali differenze temporanee si riferiscono alle attività e passività proprie della gestione estera, piuttosto che agli investimenti finanziari in quella gestione estera dell'impresa che redige il bilancio, l'impresa che redige il bilancio deve rilevare la passività o (secondo quanto esposto nel paragrafo 24) la risultante attività fiscale differita. Il corrispondente onere/provento fiscale differito risultante è addebitato o accreditato al conto economico (vedere paragrafo 58).

42. Un investitore in una società collegata non controlla quella impresa e, di solito, non si trova nella condizione di stabilire la sua politica dei dividendi. Perciò, in assenza di un accordo che richieda che gli utili della collegata non siano distribuiti nel prevedibile futuro, l'investitore deve rilevare una passività fiscale differita derivante dalle differenze temporanee imponibili riferibili alla sua partecipazione nella società collegata. In alcuni casi, l'investitore può non essere in grado di determinare l'importo delle imposte che sarebbero dovute nel caso in cui recuperi il costo del suo investimento nella società collegata, ma può stabilire che sarà uguale o eccederà un certo importo minimo. In tali casi, la passività fiscale differita è determinata per tale importo.
43. L'accordo tra le parti di una joint venture di solito regola la ripartizione degli utili e stabilisce se le decisioni riguardanti tali argomenti richiedono il consenso di tutti i partecipanti o di una particolare maggioranza. Quando il partecipante alla joint venture è in grado di controllare la ripartizione degli utili ed è probabile che, nel prevedibile futuro, gli utili non saranno distribuiti, non deve essere rilevata la passività fiscale differita.
44. ***L'impresa deve rilevare un'attività fiscale differita per tutte le differenze temporanee deducibili derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture, nella misura in cui, e solo nella misura in cui, è probabile che:***
- (a) ***la differenza temporanea si annullerà nel prevedibile futuro; e***
- (b) ***sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata la differenza temporanea.***
45. L'impresa deve tenere conto delle indicazioni contenute nei paragrafi da 28 a 31 nel decidere se deve essere rilevata un'attività fiscale differita per differenze temporanee deducibili riferibili al suo investimento in società controllate, filiali e società collegate, e alla sua partecipazione in joint venture.

## VALUTAZIONE

46. ***Le passività (attività) fiscali correnti, dell'esercizio in corso e di quelli precedenti, devono essere determinate al valore che si prevede di pagare alle (recuperare dalle) autorità fiscali, applicando le aliquote fiscali (e la normativa fiscale) vigenti o sostanzialmente emanate alla data di riferimento del bilancio.***
47. ***Le attività e le passività fiscali differite devono essere valutate con le aliquote fiscali che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale sarà realizzata l'attività fiscale o sarà estinta la passività fiscale, sulla base delle aliquote fiscali (e della normativa fiscale) stabilite da provvedimenti in vigore o sostanzialmente in vigore alla data di riferimento del bilancio.***
48. Le attività e le passività fiscali correnti e differite sono solitamente calcolate utilizzando le aliquote fiscali (e le normative fiscali) che sono state emanate. Tuttavia, in alcuni ordinamenti, l'annuncio di aliquote fiscali (e di normative fiscali) da parte del governo ha l'effetto sostanziale di una vera e propria emanazione, che potrebbe seguire l'annuncio di parecchi mesi. In tali casi, il valore delle attività e delle passività fiscali è calcolato utilizzando l'aliquota fiscale (e le normative fiscali) annunciata.
49. Quando a differenti livelli di reddito imponibile si applicano aliquote fiscali differenti, il valore delle attività e delle passività fiscali differite si calcola utilizzando le aliquote medie che ci si attende saranno applicabili sul reddito imponibile (perdita fiscale) degli esercizi nei quali ci si attende che le differenze temporanee si annulleranno.
50. (Abrogato)
51. ***La valutazione delle passività e delle attività fiscali differite deve riflettere gli effetti fiscali che derivano dalle modalità in cui l'impresa si attende, alla data di riferimento del bilancio, di recuperare o estinguere il valore contabile delle sue attività o passività.***

**N. 12**

52. In alcuni ordinamenti, le modalità con le quali l'impresa recupera (estingue) il valore contabile di un'attività (passività) possono influire su:

- (a) l'aliquota fiscale applicabile quando l'impresa recupera (estingue) il valore contabile dell'attività (passività); e
- (b) il valore ai fini fiscali dell'attività (passività).

In tali casi, l'impresa determina il valore delle passività e delle attività fiscali differite utilizzando l'aliquota fiscale e il valore ai fini fiscali coerenti con le previste modalità di recupero o di estinzione.

**E s e m p i o A**

Un'attività ha un valore contabile di 100 e un valore ai fini fiscali di 60. Se l'attività fosse ceduta, si applicherebbe un'aliquota fiscale del 20 %, si applicherebbe un'aliquota fiscale del 30 % sugli altri proventi.

L'impresa rileva una passività fiscale differita di 8 (20 % di 40) se prevede di vendere il bene senza ulteriore utilizzo o una passività fiscale differita di 12 (30 % di 40) se si aspetta di tenere il bene e di recuperare il suo valore contabile con l'utilizzo.

**E s e m p i o B**

Un'attività con un costo di 100 e un valore contabile di 80 è rivalutata a 150. Nessuna rettifica equivalente viene fatta a fini fiscali. Il fondo ammortamento a fini fiscali è 30 e l'aliquota fiscale è del 30 %. Se l'attività è venduta a un prezzo superiore al costo, il fondo ammortamento fiscale di 30 sarà incluso nel reddito imponibile, ma il corrispettivo della vendita che eccede il costo non sarà imponibile.

Il valore ai fini fiscali dell'attività è 70 e c'è una differenza temporanea imponibile di 80. Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile utilizzando l'attività, essa deve produrre un reddito imponibile di 150, ma potrà dedurre solo l'ammortamento di 70. Si ha perciò una passività fiscale differita di 24 (30 % di 80). Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile vendendo il bene immediatamente per un corrispettivo di 150, la passività fiscale differita è calcolata come segue:

	Diff. temp. imponibili	Aliquote fiscali	Passività fisc. diff.
Fondo amm. to fiscale	30	30 %	9
Corr. eccedente il costo	<u>50</u>	zero	—
Totale	<u>80</u>		<u>9</u>

Nota: Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'ulteriore imposta differita che deriva dalla rivalutazione è addebitata direttamente al patrimonio netto.

**E s e m p i o C**

I fatti corrispondono a quelli dell'esempio B eccetto che, se il bene è venduto a un prezzo maggiore del costo, il fondo ammortamento fiscale è incluso nel reddito imponibile (tassato al 30 %) e il corrispettivo di vendita sarà tassato al 40 %, dopo aver dedotto un costo rettificato per l'inflazione di 110.

Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile utilizzando il bene, essa deve realizzare un reddito imponibile di 150, ma potrà dedurre solo un ammortamento di 70. Perciò, il valore ai fini fiscali è 70, c'è una differenza temporanea imponibile di 80 e una passività fiscale differita di 24 (30 % di 80), come nell'esempio B.

Se l'impresa prevede di recuperare il valore contabile vendendo il bene immediatamente per un corrispettivo di 150, essa potrà dedurre il costo indicizzato di 110. Il corrispettivo netto di 40 sarà tassato al 40 %. Inoltre, il fondo ammortamento fiscale di 30 sarà incluso nel reddito imponibile e tassato al 30 %. Perciò, il valore ai fini fiscali è 80 (110 meno 30), c'è una differenza temporanea imponibile di 70 e una passività fiscale differita di 25 (40 % di 40 più 30 % di 30). Se nell'esempio il valore ai fini fiscali non è immediatamente evidente, può essere utile prendere in considerazione il principio fondamentale esposto nel paragrafo 10.

Nota: Secondo quanto previsto dal paragrafo 61, l'ulteriore imposta differita che deriva dalla rivalutazione è addebitata direttamente al patrimonio netto.

- 52A. In alcuni ordinamenti, le imposte sul reddito sono dovute in base a una maggiore o minore aliquota se l'utile netto o gli utili portati a nuovo sono, in parte o del tutto, distribuiti agli azionisti dell'impresa. In altri ordinamenti, le imposte sul reddito possono essere dovute o chieste a rimborso se l'utile netto o gli utili portati a nuovo sono, in parte o del tutto, distribuiti agli azionisti dell'impresa. In tali casi, le attività e passività fiscali correnti e differite sono quantificate in base all'aliquota fiscale applicabile agli utili non distribuiti.
- 52B. Nei casi descritti nel paragrafo 52A, gli effetti fiscali dei dividendi ai fini delle imposte sul reddito vengono contabilizzati nel momento in cui viene contabilizzata la passività relativa al pagamento del dividendo. Gli effetti fiscali dei dividendi, ai fini delle imposte sul reddito, sono più direttamente correlati a transazioni o eventi passati che alla distribuzione ai soci. Pertanto, gli effetti fiscali dei dividendi, ai fini delle imposte sul reddito, vengono contabilizzati nell'utile o nella perdita d'esercizio, come previsto dal paragrafo 58, a meno che derivino dai casi previsti ai paragrafi 58 (a) e (b).

#### Esempio illustrativo dei paragrafi 52A e 52B

L'esempio seguente ha ad oggetto la valutazione delle attività e delle passività fiscali differite di un'impresa in un ordinamento giuridico in cui le imposte sul reddito sugli utili non distribuiti sono dovute a un'aliquota più elevata (50 %), con un ammontare rimborsabile al momento della distribuzione dei dividendi. L'aliquota fiscale applicabile sugli utili distribuiti è pari al 35 %. Alla data del bilancio, 31 dicembre 20X1, l'impresa non contabilizza la passività per dividendi la cui distribuzione agli azionisti della società sia stata proposta o dichiarata dopo la data del bilancio. Conseguentemente, per l'esercizio 20X1 nessun dividendo è contabilizzato, il reddito imponibile per l'esercizio 20X1 è pari a 100 000. La differenza temporanea netta tassabile per l'esercizio 20X1 è pari a 40 000.

L'impresa rileva una passività fiscale corrente e un costo per imposte correnti pari a 50 000. Nessuna attività è rilevata per l'ammontare potenzialmente rimborsabile in relazione ai dividendi futuri. L'impresa, inoltre, rileva una passività fiscale differita e un costo per imposte differite pari a 20 000 (50 % di 40 000) che rappresenta l'imposta sul reddito che l'impresa pagherà quando realizzerà o estinguerà il valore contabile delle sue attività o passività sulla base dell'aliquota d'imposta applicabile agli utili non distribuiti.

Successivamente, il 15 marzo 20X2 l'impresa rileva come passività dividendi per 10 000 da utili operativi precedenti.

Il 15 marzo 20X2, l'impresa rileva il recupero di imposte sul reddito per 1 500 (15 % dei dividendi contabilizzati come passività) come una attività fiscale corrente e come una diminuzione del costo delle imposte correnti per l'esercizio 20X2.

53. ***Le attività e le passività fiscali differite non devono essere attualizzate.***
54. La determinazione attendibile del valore attualizzato delle attività e delle passività fiscali differite richiede una dettagliata programmazione dei tempi di annullamento di ogni differenza temporanea. Molto spesso tale programmazione è impraticabile o molto complessa. Di conseguenza, non è appropriato richiedere che le attività e passività fiscali differite siano attualizzate. Consentire, ma non richiedere, l'attualizzazione comporterebbe attività e passività fiscali differite non confrontabili tra imprese diverse. Perciò, il presente Principio non richiede né consente l'attualizzazione delle attività e delle passività fiscali differite.

**N. 12**

55. Le differenze temporanee sono determinate con riferimento al valore contabile di un'attività o di una passività. Questo si applica anche quando quel valore contabile fosse esso stesso attualizzato come, per esempio, nel caso di impegni previdenziali (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti).
56. ***Il valore contabile di un'attività fiscale differita deve essere rivisto a ciascuna data di riferimento bilancio. L'impresa deve ridurre il valore contabile di un'attività fiscale differita nella misura in cui non è più probabile che sia realizzabile un reddito imponibile sufficiente per consentire che sia utilizzato il beneficio di parte o di tutta quella attività fiscale differita. Qualsiasi riduzione di questo tipo deve essere stornata nella misura in cui è probabile che sia realizzabile reddito imponibile sufficiente.***

## RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO CORRENTI E DIFFERITE

57. La contabilizzazione degli effetti fiscali correnti e differiti di un'operazione o di altri fatti deve essere coerente con la contabilizzazione dell'operazione o degli altri fatti stessi. I paragrafi da 58 a 68 attuano il presente Principio.

## Conto economico

58. ***L'imposta corrente e differita deve essere rilevata come provento o come onere, e inclusa nell'utile o nella perdita dell'esercizio, a meno che l'imposta derivi da:***
- (a) ***un'operazione o un fatto rilevato, nello stesso esercizio o in un altro, direttamente nel patrimonio netto (vedere paragrafi da 61 a 65); o***
  - (b) ***una aggregazione di imprese che rappresenti un'acquisizione (vedere paragrafi da 66 a 68).***
59. La maggior parte delle passività e attività fiscali differite emerge quando proventi od oneri sono inclusi nell'utile contabile di un esercizio, ma sono inclusi nel reddito imponibile (perdita fiscale) di un altro esercizio. L'imposta differita risultante deve essere rilevata nel conto economico. Esempi si hanno quando:
- (a) ricavi da interessi, royalties o dividendi sono riscossi posticipatamente e sono inclusi nell'utile contabile con un criterio di ripartizione temporale secondo quanto previsto dallo IAS 18, Ricavi, ma sono inclusi nel reddito imponibile (perdita fiscale) con un criterio di cassa; e
  - (b) costi delle attività immateriali sono stati capitalizzati secondo quanto previsto dallo IAS 38, Attività immateriali, e sono in corso di ammortamento nel conto economico, ma sono stati dedotti a fini fiscali quando essi sono stati sostenuti.
60. Il valore contabile delle attività e passività fiscali differite può variare anche se non c'è una variazione nell'ammontare delle relative differenze temporanee. Questo può derivare, per esempio, da:
- (a) una modifica delle aliquote fiscali o delle normative fiscali;
  - (b) una nuova valutazione della recuperabilità di attività fiscali differite; o
  - (c) una modifica nelle modalità di recupero attese di un'attività.

L'imposta differita risultante deve essere rilevata nel conto economico, a meno che riguardi elementi addebitati o accreditati in precedenza al patrimonio netto (vedere paragrafo 63).

## Partite accreditate o addebitate direttamente al patrimonio netto

61. ***L'imposta corrente e quella differita deve essere addebitata o accreditata direttamente al patrimonio netto se l'imposta si riferisce a partite che sono accreditate o addebitate, nell'esercizio stesso o in un altro, direttamente al patrimonio netto.***

62. I Principi contabili internazionali richiedono, o consentono, che certi elementi siano accreditati o addebitati direttamente al patrimonio netto. Esempi di tali elementi sono:
- (a) variazioni del valore contabile derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 16, Immobili, impianti e macchinari);
  - (b) rettifiche al saldo di apertura degli utili portati a nuovo risultanti da un cambiamento di principi contabili applicato retroattivamente o dalla correzione di errori determinanti (vedere IAS 8, Utile o perdita d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili);
  - (c) differenze di cambio derivanti dalla traduzione dei bilanci di un soggetto estero (vedere IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere); e
  - (d) ammontari che si manifestano al momento della rilevazione iniziale della componente di patrimonio netto di uno strumento finanziario composto (vedere paragrafo 23).
63. In casi eccezionali può essere difficile calcolare il valore dell'imposta corrente e differita che si riferisce a elementi accreditati o addebitati al patrimonio netto. Questo può succedere, per esempio, quando:
- (a) le aliquote delle imposte sul reddito sono progressive e non è possibile determinare l'aliquota fiscale in base alla quale un particolare componente del reddito imponibile (perdita fiscale) è stato tassato;
  - (b) una modifica dell'aliquota fiscale o di altre norme fiscali influisce su un'attività o su una passività fiscale differita riferibile (in tutto o in parte) a un elemento che precedentemente era stato addebitato o accreditato al patrimonio netto; o
  - (c) l'impresa stabilisce che un'attività fiscale differita debba essere rilevata, o non debba più esserlo totalmente, e l'attività fiscale differita è riferibile (in tutto o in parte) a un elemento che precedentemente era stato addebitato o accreditato al patrimonio netto.

In tali casi, le imposte correnti e differite riferibili a elementi accreditati o addebitati al patrimonio netto si basano su una ragionevole ripartizione proporzionale delle imposte correnti e differite del soggetto interessato nel contesto normativo che lo riguarda, o su un altro metodo che consente una ripartizione più appropriata alle circostanze.

64. Lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, non specifica se l'impresa, in ogni esercizio, debba trasferire da riserve da rivalutazioni a utili portati a nuovo la differenza tra l'ammortamento di un bene rivalutato e l'ammortamento sulla base del costo di quel bene. Se l'impresa effettua tale trasferimento, l'ammontare trasferito deve essere al netto di qualsiasi imposta differita relativa. Considerazioni analoghe si applicano ai trasferimenti effettuati al momento della cessione di una voce di immobili, impianti o macchinari.
65. Quando un'attività è rivalutata a fini fiscali, e quella rivalutazione è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali sia della rivalutazione dell'attività sia della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere accreditati o addebitati al patrimonio netto negli esercizi nei quali si verificano. Tuttavia, se la rivalutazione a fini fiscali non è relativa a una rivalutazione contabile di un esercizio precedente, o a una che si prevede di effettuare in un esercizio successivo, gli effetti fiscali della rettifica del valore ai fini fiscali devono essere rilevati nel conto economico.
- 65A. Quando l'impresa distribuisce dividendi ai suoi azionisti, le può essere richiesto di versare una quota di tali dividendi alle autorità fiscali per conto degli azionisti. In molti ordinamenti, tale importo è denominato ritenuta di imposta. Tale ammontare dovuto o versato alle autorità fiscali è imputato al patrimonio netto come parte dei dividendi.

## N. 12

*Imposte differite derivanti da una aggregazione di imprese*

66. Come è stato spiegato nei paragrafi 19 e 26 (c), alcune differenze temporanee possono emergere da una aggregazione di imprese che rappresenta una acquisizione. Secondo quanto previsto dallo IAS 22, Aggregazione di imprese, l'impresa deve rilevare qualsiasi attività o passività fiscale differita risultante (nella misura in cui siano soddisfatti i requisiti di rilevazione contenuti nel paragrafo 24) come attività e passività identificabili al momento dell'acquisizione. Di conseguenza, quelle attività e passività fiscali differite influiscono sull'avviamento o sull'avviamento negativo. Tuttavia, secondo quanto previsto dai paragrafi 15 (a) e 24 (a), l'impresa non rileva le passività fiscali differite derivanti dall'avviamento stesso (se l'ammortamento dell'avviamento non è deducibile a fini fiscali), né le attività fiscali differite riferibili all'avviamento negativo non imponibile che sia trattato come reddito differito.
67. Quale conseguenza di una aggregazione di imprese, l'acquirente può ritenere probabile realizzare la sua propria attività fiscale differita che non era stata rilevata prima della aggregazione di imprese. Per esempio, l'acquirente può essere in grado di utilizzare le sue perdite fiscali non utilizzate a fronte del reddito imponibile successivo dell'impresa acquisita. In tali casi, l'acquirente rileva un'attività fiscale differita, e ne tiene conto nella determinazione dell'avviamento o dell'avviamento negativo derivante dall'acquisizione.
68. Quando un acquirente non ha rilevato un'attività fiscale differita dell'acquisita come attività identificabile al momento della aggregazione di imprese, e quell'attività fiscale differita viene contabilizzata successivamente nel bilancio consolidato dell'acquirente, il provento per l'attività fiscale differita che ne risulta deve essere imputato al conto economico. Inoltre, l'acquirente deve:
- (a) rettificare il valore contabile lordo dell'avviamento e il relativo fondo di ammortamento per adeguarli agli ammontari che sarebbero stati iscritti se l'attività fiscale differita fosse stata rilevata come attività identificabile al momento dell'aggregazione di imprese; e
  - (b) rilevare la riduzione del valore netto contabile dell'avviamento come onere.

L'acquirente, tuttavia, non deve rilevare l'avviamento negativo e neppure incrementare il suo valore contabile.

*E s e m p i o*

L'impresa ha acquisito una società controllata che aveva differenze temporanee deducibili di 300. L'aliquota fiscale al momento dell'acquisizione era il 30 %. L'attività fiscale differita risultante di 90 non fu rilevata come attività identificabile nella determinazione dell'avviamento di 500 risultante dall'acquisizione. L'avviamento è ammortizzato in 20 anni. Due anni dopo l'acquisizione, l'impresa valutò che redditi imponibili futuri sarebbero probabilmente stati sufficienti per recuperare il beneficio di tutte le differenze temporanee deducibili.

L'impresa rileva un'attività fiscale differita di 90 (30 % di 300) e, nel conto economico, proventi per imposte differite di 90. Essa riduce anche il costo dell'avviamento di 90 e il fondo ammortamento di 9 (che è l'ammortamento di due anni). Il saldo di 81 è rilevato come costo nel conto economico. Di conseguenza, il costo dell'avviamento e il fondo ammortamento relativo sono ridotti ai valori (410 e 41) che sarebbero stati rilevati se un'attività fiscale differita per 90 fosse stata rilevata come attività identificabile al momento dell'aggregazione dell'impresa.

Se l'aliquota fiscale è aumentata al 40 %, l'impresa rileva un'attività fiscale differita per 120 (40 % di 300) e, nel conto economico, un provento per imposte differite per 120. Se l'aliquota fiscale è diminuita al 20 %, l'impresa rileva un'attività fiscale differita per 60 (20 % di 300) e un provento per imposte differite per 60. In entrambi i casi, l'impresa riduce anche il costo dell'avviamento di 90 e il fondo ammortamento di 9 e rileva il saldo di 81 nel conto economico come costo.



## ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

*Attività e passività fiscali*

69. ***Le attività e le passività fiscali devono essere esposte nello stato patrimoniale separatamente dalle altre attività e passività. Le attività e le passività fiscali differite devono essere distinte dalle attività e dalle passività fiscali correnti.***
70. ***Quando l'impresa opera, nel suo bilancio, una distinzione tra le attività e le passività correnti e non correnti, essa non deve classificare le attività (passività) fiscali differite come attività (passività) correnti.***

## Compensazione

71. ***L'impresa deve compensare le attività e le passività fiscali correnti se, e solo se, essa:***
- (a) ***ha un diritto legalmente esercitabile di compensare gli importi rilevati; e***
  - (b) ***intende o regolare le partite al netto, o realizzare l'attività ed estinguere contemporaneamente la passività.***
72. Sebbene le attività e le passività fiscali correnti siano rilevate e valutate separatamente, esse devono essere compensate nello stato patrimoniale in base alle stesse condizioni prescritte per gli strumenti finanziari nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative. L'impresa di solito ha un diritto legalmente esercitabile di compensare un'attività fiscale corrente a fronte di una passività fiscale corrente, quando queste si riferiscono a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale e l'autorità fiscale consente all'impresa di eseguire o ricevere un unico pagamento netto.
73. Nel bilancio consolidato, un'attività fiscale corrente di un'impresa del gruppo deve essere compensata a fronte di una passività fiscale corrente di un'altra impresa del gruppo se, e solo se, le imprese in questione hanno un diritto legalmente esercitabile di eseguire o di ricevere un unico pagamento netto e intendono eseguire o ricevere tale pagamento netto o realizzare l'attività ed estinguere la passività contemporaneamente.
74. ***L'impresa deve compensare le attività e le passività fiscali differite se, e solo se:***
- (a) ***l'impresa ha un diritto legalmente esercitabile di compensare le attività fiscali correnti con le passività fiscali correnti; e***
  - (b) ***le attività e le passività fiscali differite sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale su:***
    - (i) ***lo stesso soggetto passivo d'imposta; o***
    - (ii) ***soggetti passivi d'imposta diversi che intendono regolare le passività e le attività fiscali correnti su base netta, o realizzare le attività ed regolare le passività contemporaneamente, in ciascun esercizio successivo nel quale si prevede che siano regolati o recuperati ammontari significativi di passività o di attività fiscali differite.***
75. Per evitare la necessità di disporre di una programmazione dettagliata dei tempi dell'annullamento di ciascuna differenza temporanea, il presente Principio richiede che l'impresa compensi un'attività fiscale differita a fronte di una passività fiscale differita dello stesso soggetto passivo d'imposta se, e solo se, esse sono relative a imposte sul reddito applicate dalla medesima autorità fiscale e l'impresa ha un diritto legalmente esercitabile di compensare le attività fiscali correnti a fronte delle passività fiscali correnti.
76. In taluni rari casi, l'impresa può avere un diritto legalmente esercitabile alla compensazione, e la volontà di estinguere al netto, in alcuni esercizi ma non in altri. In questi rari casi, può essere necessario disporre di una programmazione dettagliata per stabilire in modo attendibile se la passività fiscale differita di un soggetto passivo di imposta si tradurrà in maggiori pagamenti d'imposta nello stesso esercizio in cui un'attività fiscale differita di un altro soggetto passivo di imposta comporterà minori pagamenti da parte di questo secondo soggetto passivo di imposta.

**N. 12***Oneri fiscali*

Oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria

77. ***Gli oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria devono essere esposti nel prospetto di conto economico.***

Differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite

78. Lo IAS 21, Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere, richiede che certe differenze cambio siano rilevate come ricavi o costi ma non specifica dove tali differenze debbano essere esposte nel conto economico. Di conseguenza, quando le differenze cambio su passività o attività fiscali estere differite sono esposte nel conto economico, tali differenze possono essere classificate come oneri (proventi) fiscali differiti se tale esposizione è considerata essere la migliore per gli utilizzatori del bilancio.

## INFORMAZIONI INTEGRATIVE

79. ***I principali componenti degli oneri (proventi) fiscali devono essere indicati separatamente.***

80. I componenti degli oneri (proventi) fiscali possono comprendere:

- (a) oneri (proventi) per imposte correnti;
- (b) eventuali rettifiche rilevate nell'esercizio per imposte correnti relative a esercizi precedenti;
- (c) l'ammontare degli oneri (proventi) fiscali differiti relativi all'emersione e all'annullamento di differenze temporanee;
- (d) l'ammontare degli oneri (proventi) fiscali differiti relativi alle modifiche delle aliquote fiscali o all'introduzione di nuove imposte;
- (e) l'ammontare del beneficio derivante da una perdita fiscale, da un credito d'imposta o da una differenza temporanea di un esercizio precedente, non rilevati in precedenza, e utilizzati per ridurre l'onere fiscale corrente;
- (f) l'ammontare del beneficio derivante da una perdita fiscale, da un credito d'imposta o da una differenza temporanea di un esercizio precedente, non rilevati in precedenza, e utilizzati per ridurre l'onere fiscale differito;
- (g) l'onere fiscale differito derivante dalla svalutazione, o l'annullamento di una svalutazione precedente, di un'attività fiscale differita secondo quanto previsto dal paragrafo 56; e
- (h) l'ammontare di oneri (proventi) fiscali relativi a quei cambiamenti di principi contabili o errori determinanti inclusi nella determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito dallo IAS 8, Utile o perdita d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

81. ***Deve essere indicato separatamente anche quanto segue:***

- (a) ***il valore complessivo delle imposte correnti e differite relative a voci addebitate o accreditate al patrimonio netto;***
- (b) ***gli oneri (proventi) fiscali relativi a componenti straordinari rilevati nel corso dell'esercizio;***
- (c) ***una spiegazione del rapporto tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile in una o entrambe le seguenti forme:***
  - (i) ***una riconciliazione numerica tra gli oneri (proventi) fiscali e il prodotto dell'utile contabile moltiplicato per l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile; o***

- (ii) *una riconciliazione numerica tra l'aliquota fiscale media effettiva e l'aliquota fiscale applicabile, indicando anche il criterio con il quale è determinata l'aliquota fiscale applicabile;*
  - (d) *una spiegazione delle modifiche dell'aliquota fiscale applicabile comparata con quella dell'esercizio precedente;*
  - (e) *l'ammontare (e la data di scadenza qualora esista) delle differenze temporanee deducibili, delle perdite fiscali non utilizzate e dei crediti di imposta inutilizzati per i quali, nello stato patrimoniale, non è rilevata l'attività fiscale differita;*
  - (f) *l'ammontare complessivo delle differenze temporanee riferibili a investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e a partecipazioni in joint venture, per le quali non è stata rilevata una passività fiscale differita (vedere paragrafo 39);*
  - (g) *con riferimento a ciascun tipo di differenza temporanea e a ciascun tipo di perdite fiscali non utilizzate e crediti di imposta inutilizzati:*
    - (i) *l'ammontare delle attività e delle passività fiscali differite rilevate nello stato patrimoniale per ciascun esercizio presentato;*
    - (ii) *l'ammontare dei proventi od oneri fiscali differiti rilevati nel conto economico, se questo non risulta evidente dalle variazioni degli importi rilevati nello stato patrimoniale;*
  - (h) *con riferimento ad attività cessate, l'onere fiscale relativo a:*
    - (i) *la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessazione; e*
    - (ii) *l'utile o la perdita derivante dall'attività ordinaria dell'attività cessata, insieme agli importi corrispondenti per ciascun esercizio precedente presentato;*
  - (i) *l'ammontare degli effetti fiscali, ai fini delle imposte sul reddito, dei dividendi la cui distribuzione agli azionisti della società sia stata proposta o dichiarata prima dell'approvazione del bilancio, ma per i quali non sia stata rilevata una passività in bilancio.*
82. *L'impresa deve indicare l'importo di un'attività fiscale differita e la natura degli elementi che ne giustificano la sua rilevazione quando:*
- (a) *l'utilizzazione dell'attività fiscale differita dipende da redditi imponibili futuri eccedenti i gli imponibili derivanti dall'annullamento delle differenze temporanee imponibili esistenti; e*
  - (b) *l'impresa ha subito una perdita nell'esercizio corrente o in quello precedente nell'ordinamento fiscale al quale si riferisce l'attività fiscale differita.*
- 82A. *Nei casi descritti al paragrafo 52A, l'impresa deve indicare la natura dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che potrebbero scaturire dal pagamento dei dividendi agli azionisti. Inoltre, l'impresa deve evidenziare gli ammontari dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che siano concretamente determinabili, e, nel caso in cui vi siano, dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che non siano concretamente determinabili.*
83. *L'impresa deve evidenziare la natura e l'ammontare di ogni componente straordinario nel prospetto di conto economico o nelle note al bilancio. Quando questa indicazione viene fatta nelle note al bilancio, l'ammontare totale di tutti i componenti straordinari deve essere esposto esplicitamente nel conto economico, al netto degli oneri (proventi) fiscali complessivi relativi. Anche se gli utilizzatori del bilancio possono ritenere utile l'indicazione degli oneri (proventi) fiscali relativi a ogni componente straordinario, a volte è difficile ripartire gli oneri (proventi) fiscali tra tali elementi. In questi casi gli oneri (proventi) fiscali relativi a componenti straordinari possono essere indicati per l'importo complessivo.*

**N. 12**

84. Le indicazioni richieste dal paragrafo 81(c) consentono agli utilizzatori del bilancio di capire se la correlazione tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile è anomala e di comprendere i fattori rilevanti che potrebbero influire su questa correlazione nel futuro. La correlazione fra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile può essere influenzata da fattori quali proventi esenti da tassazione, oneri che non sono deducibili nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), effetti delle perdite fiscali ed effetti di aliquote fiscali estere.
85. Nello spiegare la correlazione tra gli oneri (proventi) fiscali e l'utile contabile, l'impresa deve utilizzare una aliquota fiscale applicabile che fornisca le informazioni più significative agli utilizzatori del suo bilancio. Spesso, l'aliquota più significativa è l'aliquota fiscale nazionale del Paese in cui l'impresa ha sede, consolidando le aliquote fiscali applicate per le imposte nazionali con le aliquote applicate per qualsiasi imposta locale calcolata su un livello sostanzialmente analogo di reddito imponibile (perdita fiscale). Tuttavia, per l'impresa che opera in diversi ordinamenti, può essere più significativo aggregare riconciliazioni distinte predisposte utilizzando l'aliquota nazionale in ciascun singolo ordinamento. L'esempio che segue mostra come la scelta dell'aliquota fiscale applicabile influisce sulla presentazione della riconciliazione numerica.
86. L'aliquota fiscale media effettiva è l'onere (provento) fiscale diviso per l'utile contabile.
87. Spesso potrebbe essere difficoltoso calcolare l'ammontare delle passività fiscali differite non rilevate derivanti da investimenti finanziari in società controllate, filiali e società collegate, e da partecipazioni in joint venture (vedere paragrafo 39). Il presente Principio richiede, quindi, che l'impresa indichi l'ammontare complessivo delle differenze temporanee sottostanti ma non richiede l'indicazione delle passività fiscali differite. Ciò nondimeno, quando è possibile, si incoraggiano le imprese a indicare gli ammontari delle passività fiscali differite non contabilizzate perché gli utilizzatori del bilancio possono trovare utili tali informazioni.
- 87A. Il paragrafo 82A richiede all'impresa di evidenziare la natura dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, che potrebbero scaturire dal pagamento dei dividendi agli azionisti. L'impresa indica le caratteristiche rilevanti del sistema fiscale per quanto concerne le imposte sul reddito, e i fattori che influiranno sull'ammontare dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, dei dividendi.
- 87B. In alcuni casi, l'ammontare totale dei potenziali effetti fiscali, in termini di imposte sul reddito, derivanti dalla distribuzione dei dividendi agli azionisti, non è concretamente quantificabile. Questo potrebbe essere il caso, per esempio, in cui un'impresa abbia un grande numero di società controllate estere. Ciononostante, anche in tali casi, alcune parti dell'ammontare totale possono essere facilmente determinabili. Per esempio, in un gruppo consolidato, una controllante e alcune sue controllate potrebbero aver pagato imposte sul reddito a un'aliquota fiscale più elevata, sugli utili non distribuiti ed essere a conoscenza dell'ammontare che verrebbe rimborsato al momento della distribuzione agli azionisti dei dividendi futuri da utili consolidati portati a nuovo. In tal caso, l'ammontare rimborsabile deve essere indicato. Se applicabile, l'impresa deve anche dare informazioni in merito all'esistenza di potenziali effetti fiscali addizionali, in termini di imposte sul reddito, non concretamente determinabili. Nel bilancio separato della controllante, se vi è, l'informazione dei potenziali effetti fiscali dei dividendi, in termini di imposte sul reddito, è relativa agli utili non distribuiti della controllante.
- 87C. A un'impresa cui sia richiesto di fornire le informazioni integrative di cui al paragrafo 82A, potrebbe anche essere richiesto di fornire le informazioni relative alle differenze temporanee associate agli investimenti nelle controllate, filiali e collegate o partecipazioni in joint venture. In tali casi, l'impresa deve tener conto di ciò nel determinare le informazioni da fornire ai sensi del paragrafo 82A. Per esempio, a un'impresa può essere richiesto di indicare gli ammontari aggregati delle differenze temporanee associate a investimenti in società controllate per le quali non sia stata rilevata alcuna passività fiscale differita (vedere paragrafo 81 (f)). Se non fosse possibile quantificare gli ammontari delle passività fiscali differite non rilevate (vedere paragrafo 87) ci potrebbero essere ammontari di potenziali effetti fiscali dei dividendi, in termini di imposte sul reddito, non concretamente determinabili, in relazione alle controllate.
88. L'impresa deve indicare eventuali passività e attività potenziali connesse ad aspetti fiscali secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Passività e attività potenziali possono emergere, per esempio, da un contenzioso non risolto con le autorità fiscali. Analogamente, quando entrano in vigore o sono annunciate modifiche delle aliquote fiscali o della normativa fiscale dopo la data del bilancio, l'impresa deve indicare gli effetti significativi di quelle variazioni sulle sue attività e passività fiscali correnti e differite (vedere IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio).

## Esempio illustrativo del contenuto del paragrafo 85

Nel 19X2, l'impresa ha realizzato, nella propria giurisdizione (Paese A), un utile contabile di 1 500 (19X1: 2 000) e nel Paese B di 1 500 (19X1: 500). L'aliquota fiscale è pari al 30 % nel Paese A e al 20 % nel Paese B. Nel Paese A, costi per 100 (19X1: 200) non sono fiscalmente deducibili.

Quello che segue è un esempio di riconciliazione all'aliquota fiscale nazionale.

	19X1	19X2
Utile contabile	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposte all'aliquota interna del 30 %	750	900
Effetto fiscale di costi che non sono fiscalmente deducibili	60	30
Effetto di aliquote fiscali inferiori nel Paese B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Imposte	<u>760</u>	<u>780</u>

Quello che segue è un esempio di riconciliazione predisposta aggregando riconciliazioni distinte per ciascuna giurisdizione nazionale. Con questo metodo, l'effetto delle differenze tra l'aliquota fiscale nazionale dell'impresa che redige il bilancio e l'aliquota fiscale nazionale negli altri ordinamenti non appare come elemento distinto nella riconciliazione. Allo scopo di spiegare le variazioni delle aliquote fiscali applicabili, come richiesto dal paragrafo 81 (d), l'impresa può avere necessità di esporre l'effetto della variazione significativa di ciascuna delle aliquote fiscali o la combinazione degli utili prodotti dei differenti ordinamenti.

Utile contabile	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposte calcolate alle aliquote interne applicabili agli utili nel paese interessato	750	750
Effetto fiscale di costi non fiscalmente deducibili	<u>60</u>	<u>30</u>
Imposte	<u>760</u>	<u>780</u>

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

89. ***Il presente Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1998 o da data successiva, a eccezione di quanto specificato al paragrafo 91. Se un'impresa applica il presente Principio ai bilanci degli esercizi che iniziano prima del 1° gennaio 1998, essa deve indicare che ha applicato il presente Principio al posto dello IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, approvato nel 1979.***
90. Il presente Principio sostituisce lo IAS 12, Contabilizzazione delle imposte sul reddito, approvato nel 1979.
91. ***I paragrafi 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e la eliminazione dei paragrafi 3 e 50 entrano in vigore in riferimento ai bilanci annuali<sup>(3)</sup> relativi agli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Nel caso in cui l'applicazione anticipata abbia effetti sul bilancio, l'impresa dovrà darne informazione.***

<sup>(3)</sup> Il paragrafo 91 fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con il linguaggio esplicitamente adottato nel 1998. Il paragrafo 89 fa invece riferimento ai «bilanci».

## N. 14

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 14  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1997)****Informativa di settore**

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 14, Comunicazione economico-finanziaria di settore, il quale era stato approvato dal Board in una versione rivista nella forma nel 1994. Il Principio così rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1998 o da data successiva.

I paragrafi 116 e 117 dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, contengono alcune disposizioni in materia di informativa di settore sulle perdite durevoli di valore.

## INTRODUZIONE

Il presente Principio («IAS 14 (rivisto nella sostanza)») sostituisce il Principio contabile internazionale IAS 14, Comunicazione economico-finanziaria di settore («IAS 14 originario»). Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1998 o da data successiva. Le principali modifiche dall'originario IAS 14 sono le seguenti:

1. Lo IAS 14 originario si applicava alle imprese i cui titoli erano negoziati pubblicamente e ad altre entità economiche economicamente rilevanti. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) si applica alle imprese le cui azioni o titoli di debito sono negoziate pubblicamente, comprese le imprese che stanno per emettere azioni o titoli di debito in un mercato mobiliare pubblico, ma non ad altre entità pur economicamente rilevanti.
2. Lo IAS 14 originario richiedeva che l'informativa fosse presentata per settori merceologici e settori geografici. Esso forniva solo una direttiva generale per identificare i settori merceologici e le aree geografiche. Suggeriva che i raggruppamenti organizzativi interni potessero fornire una base per determinare i settori oggetto di informativa o che l'informativa di settore richiedesse una riclassificazione di dati. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che l'informativa sia presentata per settori di attività e settori geografici. Fornisce una guida più specifica dello IAS 14 originario per identificare i settori di attività e i settori geografici. Richiede che l'impresa guardi alla sua struttura organizzativa interna e al suo sistema di rendicontazione interna per identificare tali settori. Se i settori interni non sono basati né su gruppi di prodotti e servizi correlati né su aree geografiche, lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che l'impresa debba considerare il successivo livello inferiore di suddivisione interna per identificare i settori oggetto di informativa.
3. Lo IAS 14 originario richiedeva che fosse fornita la stessa quantità di informazioni sia per settori merceologici sia geografici. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) prevede che vi sia una base di suddivisione primaria e un'altra secondaria, con una informativa considerevolmente inferiore da illustrare nel settore secondario.
4. Lo IAS 14 originario non si pronunciava sul fatto che l'informativa di settore dovesse essere redatta usando i principi contabili adottati per il bilancio consolidato o d'esercizio. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che siano seguiti gli stessi principi contabili.
5. Lo IAS 14 originario consentiva differenze nella definizione di risultato del settore tra le imprese. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) fornisce una guida più specifica dello IAS 14 originario per le voci specifiche di ricavo e costo da includere o escludere dai ricavi e costi del settore. Conseguentemente, lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede una valutazione uniforme del risultato del settore, ma solo nella misura in cui le voci di costo e ricavo possano essere direttamente attribuibili o ragionevolmente ripartibili per settori.
6. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che vi sia «simmetria» nella inclusione di voci nel risultato del settore e nelle attività del settore. Se, per esempio, il risultato del settore riflette l'ammortamento, l'attività relativa deve essere inclusa nelle attività del settore. Lo IAS 14 originario non si pronunciava su tale aspetto.

7. Lo IAS 14 originario non si pronunciava sul fatto che i settori considerati troppo piccoli per una separata presentazione potessero essere aggregati o esclusi da tutti i settori oggetto di informativa. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) prevede che i piccoli settori che sono internamente presi in considerazione ma per i quali non è richiesta separata presentazione possono essere aggregati con altri se hanno in comune un sostanziale numero di fattori che definiscono un settore d'attività o un settore geografico, o possono essere aggregati con un rilevante settore simile la cui informativa è presentata internamente se sono soddisfatte specifiche condizioni.
8. Lo IAS 14 originario non trattava se i settori geografici dovevano essere determinati in base al luogo ove si trovavano i beni dell'impresa (origine delle vendite) o in base al luogo dove i clienti si trovavano (destinazione delle vendite). Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che, qualunque sia la base dei settori geografici dell'impresa, diverse tipologie di dati, se significativamente diversi, debbano essere esposte anche in base a quanto previsto dall'altro criterio.
9. Lo IAS 14 originario richiedeva quattro principali tipologie di informazioni sia per settori merceologici sia per settori geografici:
  - (a) ricavi o altri proventi operativi, distinguendo tra ricavi da clienti esterni all'impresa e ricavi derivanti da altri settori;
  - (b) risultato del settore;
  - (c) attività impiegate per settore; e
  - (d) la base per la determinazione dei prezzi tra settori.

Per una base primaria di informativa dell'impresa per settore (settori d'attività o geografici), lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede le medesime quattro tipologie di informazioni e inoltre:

- (a) le passività del settore;
  - (b) il costo di immobili, impianti e macchinari e di attività immateriali acquisite nel periodo;
  - (c) le svalutazioni e gli ammortamenti;
  - (d) i costi non monetari diversi da svalutazioni e ammortamenti; e
  - (e) la quota di utile o perdita netta in una società collegata, joint venture, o altra partecipazione contabilizzata con il metodo del patrimonio netto se sostanzialmente tutte le operazioni della società interessata rientrano esclusivamente in quel settore, e il valore della relativa partecipazione.
- Per la base dell'informativa secondaria settoriale di impresa, lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) elimina la disposizione dello IAS 14 originario in merito al risultato del settore e lo sostituisce con il costo di immobili, impianti e macchinari e attività immateriali acquisite nel corso dell'esercizio.
10. Lo IAS 14 originario non si pronunciava sul fatto che l'informativa dell'esercizio precedente presentata per fini comparativi dovesse essere rideterminata per un cambiamento rilevante nei principi contabili di settore. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede la rideterminazione a meno che ciò non sia impraticabile.
  11. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che se il totale ricavi da clienti esterni per tutti i settori aggregati oggetto di informativa è inferiore al 75 % del totale dei ricavi d'impresa, allora devono essere identificati ulteriori settori da presentare fino a che il livello del 75 % non sia raggiunto.
  12. Lo IAS 14 originario consentiva un metodo di determinazione dei prezzi nei trasferimenti tra i dati di settore da applicare nell'informativa di settore diverso da quello effettivamente usato per determinare i prezzi dei trasferimenti. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede che i trasferimenti tra settori siano misurati in base a ciò che l'impresa applica nella pratica per determinare i prezzi dei trasferimenti.
  13. Lo IAS 14 (rivisto nella sostanza) richiede una informativa sui ricavi per ciascun settore che non si ritiene oggetto di informativa, perché la maggior parte dei suoi ricavi dipende da vendite ad altri settori, solo se tale settore ha ricavi da vendite a clienti esterni pari al 10 % o oltre del totale dei ricavi dell'impresa. Lo IAS 14 originario non prevedeva alcuna disposizione simile.



**N. 14**

## SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-7
Definizioni	8-25
Definizioni da altri Principi contabili internazionali	8
Definizioni di settore d'attività e di settore geografico	9-15
Definizione di ricavo, costo, risultato, attività e passività di settore	16-25
Identificazione dei settori oggetto di informativa	26-43
Schemi primario e secondario di informativa settoriale	26-30
Settori d'attività e geografici	31-33
Settori oggetto di informativa	34-43
Principi contabili di settore	44-48
Informazioni integrative	49-83
Schema di presentazione primario	50-67
Informativa secondaria di settore	68-72
Informazioni settoriali di carattere illustrativo	73
Altri problemi connessi all'informativa	74-83
Data di entrata in vigore	84

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

## FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di stabilire principi di presentazione dell'informativa economico-finanziaria di settore — informativa relativa ai diversi tipi di prodotti e servizi prodotti dall'impresa e alle diverse aree geografiche in cui opera — per aiutare gli utilizzatori del bilancio:

- (a) a comprendere meglio i risultati passati dell'impresa;
- (b) a determinare meglio i rischi e la redditività dell'impresa; e
- (c) a effettuare giudizi più aggiornati sull'impresa nel suo insieme.

Molte imprese producono gruppi di prodotti e servizi o operano in aree geografiche che sono soggette a indici di redditività, opportunità di sviluppo, prospettive future, e rischi diversi. È importante l'informativa sui diversi tipi di prodotti e servizi dell'impresa e delle sue attività in diverse aree geografiche — spesso chiamata informativa di settore — per determinare i rischi e la redditività di una impresa diversificata o multinazionale, ma essa non è ottenibile da dati aggregati. Perciò l'informativa di settore è ampiamente considerata come necessaria per soddisfare le esigenze degli utilizzatori del bilancio.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per l'insieme completo dei documenti che costituiscono il bilancio redatto in conformità ai Principi contabili internazionali.***
2. L'insieme completo dei documenti che compongono il bilancio include lo stato patrimoniale, il conto economico, il rendiconto finanziario, il prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto, e le note, come richiesto dallo IAS 1, Presentazione del bilancio.
3. ***Il presente Principio si applica alle imprese le cui azioni o titoli di debito sono negoziati pubblicamente e alle imprese che hanno in corso di emissione azioni o titoli di debito in mercati mobiliari pubblici.***
4. Se l'impresa i cui titoli non sono negoziati pubblicamente prepara il bilancio in conformità ai Principi contabili internazionali, essa è incoraggiata a presentare volontariamente l'informativa economico-finanziaria di settore.
5. ***Se l'impresa i cui titoli non sono negoziati pubblicamente decide di fornire volontariamente nel bilancio l'informativa di settore che sia conforme ai Principi contabili internazionali, essa deve ottemperare interamente alle disposizioni del presente Principio.***
6. ***Se l'informativa finanziaria contiene in un unico documento sia il bilancio consolidato di un'impresa i cui titoli sono pubblicamente negoziati sia il bilancio della controllante o di una o più società controllate, l'informativa di settore deve essere presentata solo con riferimento al bilancio consolidato. Se una società controllata è essa stessa un'impresa i cui titoli sono negoziati pubblicamente, essa presenterà informativa di settore nel proprio bilancio.***
7. ***Analogamente, se l'informativa finanziaria contiene in un unico documento sia il bilancio di un'impresa i cui titoli sono negoziati pubblicamente sia il bilancio di una società collegata valutata con il metodo del patrimonio netto o di una joint venture in cui l'impresa ha un interesse finanziario, l'informativa di settore deve essere presentata solo nel bilancio dell'impresa. Se la società collegata valutata con il metodo del patrimonio netto o la joint venture è essa stessa un'impresa i cui titoli sono negoziati pubblicamente, essa presenterà l'informativa di settore nella propria informativa finanziaria.***

## DEFINIZIONI

Definizioni da altri Principi contabili internazionali

8. ***I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati negli IAS 7, Rendiconto finanziario, IAS 8 Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, e IAS 18, Ricavi:***

***L'attività operativa rappresenta le principali attività generatrici di ricavi dell'impresa e le altre attività diverse da quelle d'investimento o finanziarie.***

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

***I ricavi sono i flussi lordi di benefici economici conseguenti l'esercizio derivanti dallo svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa, quando tali flussi determinano incrementi del patrimonio netto diversi dagli incrementi derivanti dagli apporti degli azionisti.***

Definizioni di settore d'attività e settore geografico

9. ***I termini settore d'attività e settore geografico sono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:***

***Il settore d'attività è una parte dell'impresa distintamente identificabile che fornisce un singolo prodotto o servizio o un insieme di prodotti e servizi collegati, ed è soggetta a rischi e a benefici diversi da quelli degli altri settori d'attività dell'impresa. I fattori che devono essere considerati nell'individuare quali prodotti o servizi sono correlati comprendono:***

## N. 14

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

***Il settore geografico è una parte dell'impresa distintamente identificabile che fornisce un singolo prodotto o servizio o un insieme di prodotti e servizi collegati, ed è soggetta a rischi e a benefici diversi da quelli relativi a componenti che operano in altri ambienti economici. I fattori che devono essere considerati nell'individuare i settori geografici comprendono:***

- (a) *similarità di condizioni politiche ed economiche;*
- (b) *relazioni tra attività in diverse aree geografiche;*
- (c) *vicinanza delle attività;*
- (d) *rischi specifici associati alle attività in una determinata area;*
- (e) *disciplina valutaria; e*
- (f) *i rischi valutari sottostanti.*

***Il settore oggetto di informativa è un settore d'attività o un settore geografico identificato in base alle definizioni precedenti per il quale è richiesta una informativa di settore secondo quanto previsto dal presente Principio.***

10. I fattori di cui al paragrafo 9 per identificare i settori d'attività e i settori geografici non sono elencati in alcun ordine particolare.
11. Uno specifico settore d'attività non include prodotti e servizi con rischi e benefici significativamente diversi. Mentre vi possono essere diversità rispetto a uno o più fattori nella definizione di un settore d'attività, i prodotti e i servizi inclusi in uno specifico settore d'attività si presumono simili rispetto alla maggior parte dei fattori.
12. Analogamente, un settore geografico non include attività in ambienti economici con rischi e benefici significativamente diversi. Un settore geografico può essere rappresentato da un singolo Paese, un gruppo di due o più Paesi, o una regione all'interno di un Paese.
13. Le fonti principali dei rischi influenzano il modo in cui la maggior parte delle imprese sono organizzate e gestite. Perciò, il paragrafo 27 del presente Principio prevede che la struttura organizzativa delle imprese e il suo sistema di rendicontazione interna costituiscono la base per identificare i suoi settori. I rischi e i benefici dell'impresa sono influenzati sia dalla localizzazione geografica delle sue attività (dove i prodotti sono preparati o dove le attività di fornitura dei servizi sono situate) sia dalla localizzazione dei mercati (dove i suoi prodotti sono venduti o i servizi sono resi). La definizione permette di identificare i settori geografici in base:
  - (a) alla localizzazione della produzione di impresa o della fornitura di servizi e di altri beni;
  - (b) alla localizzazione dei suoi mercati e clienti.
14. La struttura organizzativa e informativa interna di impresa fornirà normalmente indicazione se la fonte principale dei rischi connessi all'area geografica di attività fa riferimento alle sue attività (l'origine delle vendite) o alla localizzazione dei clienti (destinazione delle vendite). Di conseguenza, l'impresa deve considerare questa struttura per determinare se i suoi settori geografici devono essere basati sulla localizzazione delle attività o sulla localizzazione dei suoi clienti.

15. Determinare la composizione di un settore d'attività o geografico comporta un certo grado di giudizio. Nell'esercitare tale giudizio, la direzione aziendale dell'impresa deve tenere in considerazione l'obiettivo dell'informativa economico-finanziaria di settore come definito nel presente Principio e le caratteristiche qualitative dei bilanci come definite nel Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio dello IASC. Tali caratteristiche qualitative includono rilevanza, attendibilità, e comparabilità nel tempo dell'informativa economico-finanziaria presentata per i diversi gruppi di prodotti e servizi dell'impresa e per le sue operazioni in particolari aree geografiche, e l'utilità di tale informativa per determinare i rischi e i benefici dell'impresa nel suo insieme.

*Definizione di ricavi, costi, risultato, attività e passività di settore*

16. *I seguenti termini aggiuntivi sono utilizzati nel presente Principio con i seguenti significati:*

*Ricavi del settore sono sia i ricavi imputati nel conto economico dell'impresa direttamente attribuibili a un settore sia la pertinente quota di ricavi che può essere ragionevolmente allocata al settore, derivanti sia da vendite a clienti dell'impresa sia da operazioni con altri settori della stessa impresa. I ricavi del settore non includono:*

- (a) *i componenti straordinari;*
- (b) *gli interessi attivi o i dividendi, inclusi gli interessi attivi su anticipi o prestiti ad altri settori, a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria; o*
- (c) *i proventi derivanti da vendite di partecipazioni o da estinzione di debiti a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria.*

*I ricavi del settore includono la quota degli utili o delle perdite d'impresa di società collegate, joint venture, o altre partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto solo se queste sono incluse nei ricavi consolidati o complessivi dell'impresa.*

*I ricavi del settore includono la quota dei ricavi riferibili all'entità economica consolidata con il metodo proporzionale in conformità allo IAS 31, Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture.*

*Costi del settore sono sia i costi risultanti dalle attività operative del settore e a questi direttamente attribuibili sia la pertinente quota di costi che può essere ragionevolmente allocata al settore, includendovi i costi relativi a vendite a clienti dall'impresa e i costi relativi a operazioni con altri settori della stessa impresa. I costi di settore non includono:*

- (a) *i componenti straordinari;*
- (b) *gli interessi passivi, inclusi quelli derivanti da anticipi o prestiti da altri settori, a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria;*
- (c) *le perdite da vendite di partecipazioni o perdite da estinzione di debiti a meno che le operazioni del settore non siano principalmente di natura finanziaria;*
- (d) *la quota delle perdite di società collegate, di joint venture, o di altri investimenti contabilizzati con il metodo del patrimonio netto;*
- (e) *le imposte sul reddito; o*
- (f) *le spese generali amministrative, le spese centralizzate e le altre spese che emergono a livello d'impresa e si riferiscono all'impresa nel suo insieme. Ad ogni modo, talvolta i costi sono sostenuti dall'impresa a favore di un settore. In questo caso vanno considerati come costi del settore se si riferiscono alle attività operative del settore e possono ad essi essere direttamente attribuiti o ragionevolmente allocati.*

*I costi del settore includono la quota dei costi riferibili all'entità economica controllata congiuntamente, consolidata con il metodo proporzionale in conformità allo IAS 31.*

## N. 14

*Per le operazioni di un settore che sono principalmente di natura finanziaria, gli interessi attivi e quelli passivi possono essere presentati su base netta ai fini dell'informativa di settore solo se queste voci sono compensate nel bilancio dell'impresa o nel bilancio consolidato.*

*Il risultato del settore è dato dai ricavi del settore al netto dei costi del settore. Il risultato del settore è determinato prima di qualsiasi rettifica per le quote degli interessi di minoranza.*

*Le attività del settore sono le attività impiegate nelle attività operative direttamente attribuibili al settore o che possano essere ragionevolmente imputate al settore stesso.*

*Se il risultato di un settore include interessi o dividendi attivi, le attività del settore includono i relativi crediti, prestiti, partecipazioni o altre attività generatrici di reddito.*

*Le attività del settore non includono le attività fiscali.*

*Le attività del settore includono le partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto solo se l'utile o la perdita derivante da tali partecipazioni è inclusa nei ricavi del settore. Le attività di settore includono la quota delle attività operative, in proporzione della partecipazione detenuta, di una entità economica controllata congiuntamente, consolidata con il metodo proporzionale in conformità allo IAS 31.*

*Le attività del settore sono computate dopo aver dedotto le connesse poste rettifiche che sono portate a diretta compensazione nello stato patrimoniale dell'impresa.*

*Le passività del settore sono le passività che risultano dalle attività operative del settore nonché quelle che sono direttamente attribuibili al settore o possono essere ragionevolmente allocate al settore.*

*Se il risultato di un settore include interessi passivi, le passività del settore includeranno le relative passività che generano gli interessi.*

*Le passività del settore includono la quota parte delle passività operative di una entità economica controllata congiuntamente, che è consolidata con il metodo proporzionale, in accordo con quanto previsto dallo IAS 31.*

*Le passività del settore non includono le passività per le imposte sul reddito.*

*Principi contabili di settore sono i principi contabili utilizzati nella preparazione e presentazione del bilancio consolidato o dell'impresa così come pure quei principi contabili relativi specificamente al settore oggetto di informativa.*

17. I ricavi, i costi, le attività e le passività del settore includono gli importi degli elementi che sono direttamente attribuibili al settore e gli importi degli elementi che possono essere ragionevolmente assegnati al settore. L'impresa deve considerare il suo sistema di rendicontazione interna come punto di partenza per identificare le voci direttamente attribuibili o ragionevolmente assegnabili ai settori. Ciò significa che c'è una presunzione che i valori identificati con i settori per scopi informativi interni siano direttamente attribuibili o ragionevolmente assegnabili ai settori stessi allo scopo di determinare il valore dei ricavi, costi, attività e passività dei settori oggetto di informativa.
18. In alcuni casi, comunque, il ricavo, costo, attività o passività può essere ripartito ai settori per scopi informativi interni su una base assunta dalla direzione aziendale ma che potrebbe rivelarsi soggettiva, arbitraria, o difficile da capire per gli utilizzatori esterni del bilancio. Tale ripartizione non costituirebbe una base ragionevole nell'ambito delle definizioni di ricavo spesa, attività e passività del settore del presente Principio. Peraltro, l'impresa può scegliere di non attribuire alcune voci a ricavo, costo, attività e passività per scopi informativi interni, anche se esiste una base ragionevole per farlo. Una voce simile è attribuita seguendo le definizioni di ricavo, costo, attività e passività del settore contenute nel presente Principio.

19. Esempi di attività del settore includono attività correnti usate nelle attività operative del settore, immobili, impianti e macchinari, beni oggetto di leasing (IAS 17, Leasing), e attività immateriali. Se una particolare voce di svalutazione e ammortamento è inclusa nei costi del settore, anche la relativa immobilizzazione deve essere inclusa nelle attività del settore. Le attività del settore non includono attività usate per l'impresa in generale o per fini propri della sede. Le attività del settore includono attività condivise tra due o più settori se esiste una base ragionevole per ripartirle. Le attività del settore includono l'avviamento direttamente attribuibile al settore o che possa essere attribuito al settore in modo ragionevole, e i costi del settore includono il relativo ammortamento.
20. Esempi di passività del settore includono debiti commerciali e altri debiti, ratei passivi, anticipi da clienti, fondi garanzia prodotti e altri fondi relativi a merci e servizi. Le passività del settore non includono finanziamenti, passività relative a beni oggetto di leasing (IAS 17) e altre passività sostenute per finanziamenti più che per scopi operativi. Se sono inclusi interessi passivi nel risultato del settore, devono essere incluse nel settore anche le relative passività che li generano. Le passività di settori le cui operazioni non sono principalmente di natura finanziaria non includono scoperti bancari e simili perché il risultato del settore deve rappresentare un aspetto operativo, più che un utile o una perdita al netto dei finanziamenti. Inoltre, poiché i debiti sono spesso assunti centralmente a livello societario, non è spesso possibile attribuire direttamente, o anche ragionevolmente, la passività finanziaria a un settore.
21. La valutazione di attività e passività del settore include rettifiche ai valori precedentemente iscritti di attività e passività del settore identificabili, acquisite in una aggregazione d'impresa contabilizzata come un acquisto, anche se queste rettifiche sono fatte solo al fine di preparare bilanci consolidati e non sono rilevate nel bilancio proprio della società controllante o della società controllata. Analogamente, se immobili, impianti e macchinari sono stati rivalutati successivamente all'acquisizione, allora, in accordo con quanto previsto dal trattamento contabile alternativo previsto dallo IAS 16, le valutazioni devono riflettere tali rivalutazioni.
22. Alcune indicazioni per l'attribuzione del costo possono essere trovate in altri Principi contabili internazionali. Per esempio, i paragrafi 8-16 dello IAS 2, Rimanenze, forniscono indicazioni per l'attribuzione e la ripartizione dei costi alle rimanenze, e i paragrafi 16-21 dello IAS 11, Commesse a lungo termine, forniscono una guida per attribuire e ripartire i costi ai contratti. Queste indicazioni possono essere utili nell'attribuire o ripartire i costi ai settori.
23. Lo IAS 7, Rendiconto finanziario, fornisce indicazioni su come gli scoperti bancari debbano essere inclusi come componente della cassa o debbano essere esposti come finanziamenti.
24. Ricavi, costi, attività, passività del settore devono essere determinati prima dei saldi infragruppo e le operazioni infragruppo devono essere eliminate come parte del processo di consolidamento, eccetto nel caso in cui queste operazioni e saldi infragruppo siano tra imprese del gruppo all'interno dello stesso settore.
25. Mentre i principi contabili usati nel preparare e presentare i bilanci dell'impresa nel suo insieme sono anche i principi contabili fondamentali del settore, i principi contabili del settore includono, inoltre, principi specificatamente applicabili all'informativa di settore, quali l'identificazione dei settori, i metodi di valutazione dei trasferimenti infrasettoriali, e le basi per attribuire i costi e i ricavi ai settori.

#### IDENTIFICAZIONE DEI SETTORI OGGETTO DI INFORMATIVA

##### *Schemi primario e secondario di informativa settoriale*

26. ***La fonte principale e la natura dei rischi e dei benefici dell'impresa costituisce il criterio guida per determinare se il suo schema di riferimento primario sarà per settori d'attività o per settori geografici. Se i rischi e i benefici dell'impresa sono influenzati significativamente da differenze nei prodotti e servizi resi, lo schema primario di informativa di settore sarà quello per attività, mentre l'informazione secondaria sarà quella geografica. Analogamente, se i rischi e benefici dell'impresa sono influenzati significativamente dal fatto che si opera in diversi Paesi o in diverse aree geografiche, il suo schema di riferimento primario per l'informativa di settore sarà quello geografico, mentre l'informazione secondaria sarà quella per settori d'attività.***

## N. 14

27. **La struttura organizzativa e direzionale interna e il suo sistema di rendicontazione interna per il consiglio di amministrazione e per l'amministratore delegato costituiscono normalmente la base per identificare la fonte principale e la natura dei rischi e dei benefici dell'impresa e, perciò, per definire quale schema di presentazione sia primario e quale secondario, eccetto quanto previsto nei sottoparagrafi (a) e (b) seguenti:**
- (a) *se i rischi e i benefici dell'impresa sono fortemente influenzati sia da differenze nei prodotti e nei servizi resi sia da differenze nelle aree geografiche in cui opera, come evidenziato da un «approccio a matrice» per gestire la società e per presentare internamente i dati al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato, allora si devono usare settori d'attività come schema di riferimento primario e quelli geografici come secondario; e*
- (b) *se la struttura organizzativa e direzionale e il suo sistema di rendicontazione interna per il consiglio d'amministrazione e per l'amministratore delegato non si fondano né su specifici prodotti e servizi resi né su gruppi di prodotti o servizi correlati, né su aree geografiche, gli amministratori e la direzione aziendale devono definire se i rischi e benefici dell'impresa sono relativi più ai prodotti e servizi resi o più alle aree geografiche in cui l'impresa opera e, di conseguenza, adotteranno settori d'attività o settori geografici come schema di riferimento primario e l'altro come schema secondario.*
28. Per la maggior parte delle imprese, la fonte principale dei rischi e dei benefici determina come l'impresa è organizzata e gestita. La struttura organizzativa e direzionale e il suo sistema di rendicontazione interna sono normalmente la migliore evidenza della fonte principale dei rischi e dei benefici ai fini dell'informativa di settore. Perciò, con rare eccezioni, una impresa fornirà una informativa per settori nel proprio bilancio nello stesso modo usato per i rapporti interni usati per gli amministratori. La sua fonte principale dei rischi e dei benefici diventa il suo schema primario di informativa per settori. La sua fonte secondaria dei rischi e dei benefici diventa il suo schema secondario di informativa per settori.
29. Una «presentazione a matrice» — sia per settori d'attività sia per settori geografici come schema primario di informativa di settore con informazioni complete settoriali su ciascuna base — spesso fornirà una utile informativa se i rischi e i benefici dell'impresa sono fortemente influenzati sia da differenze nei prodotti e servizi resi sia da differenze nelle aree geografiche in cui opera. Il presente Principio non richiede, ma neanche proibisce, una «presentazione a matrice».
30. In alcuni casi, una organizzazione e un sistema di rendicontazione interna d'impresa possono essere sviluppati secondo linee non collegate né ai diversi tipi di prodotti e servizi resi né alle aree geografiche in cui si opera. Per esempio, il sistema di rendicontazione interna può essere organizzato solo per entità legale, e dare luogo a settori interni composti da gruppi di prodotti e servizi non correlati tra loro. In questi casi non comuni, l'informativa interna per settori non soddisfa l'obiettivo del presente Principio. Conseguentemente, il paragrafo 27 (b) richiede agli amministratori e alla direzione aziendale di determinare se i rischi e i benefici d'impresa sono più orientati ai prodotti/servizi o più orientati geograficamente e di scegliere i settori d'attività o i settori geografici come base di presentazione primaria dell'informativa di settore. La finalità è di ottenere un grado ragionevole di comparabilità con altre imprese, migliorare la comprensibilità dell'informativa risultante, e raggiungere le esigenze richieste da investitori, creditori e altri per l'informativa su rischi e benefici correlati a prodotti/servizi o aree geografiche.

*Settori d'attività e geografici*

31. **I settori d'attività e geografici dell'impresa utilizzati per finalità informative esterne devono comprendere quelle unità organizzative che formano oggetto d'informativa al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato con lo scopo di valutare il loro andamento economico passato di ogni unità dell'impresa e di prendere decisioni sulle future attribuzioni di risorse, eccetto quanto previsto dal paragrafo 32.**



32. *Se la struttura interna organizzativa e gestionale e il suo sistema di rendicontazione interna usato dal consiglio di amministrazione e dall'amministratore delegato non sono basati né su specifici prodotti o servizi o su gruppi di prodotti/servizi correlati né su aree geografiche, il paragrafo 27 (b) richiede che gli amministratori e la direzione aziendale adottino settori d'attività o settori geografici come schema di riferimento primario in base a una valutazione da loro stessi effettuata che riflette la primaria fonte di rischi e di benefici, e l'altro come schema secondario. In tal caso, gli amministratori e la direzione aziendale dell'impresa devono determinare i settori d'attività e i settori geografici per scopi informativi esterni in base ai fattori inclusi nelle definizioni del paragrafo 9 del presente Principio, piuttosto che in base al proprio sistema di informativa interna usato dal consiglio di amministrazione e dall'amministratore delegato, conformemente a quanto segue:*
- (a) *se uno o più dei settori oggetto di informativa interna agli amministratori e alla direzione aziendale è un settore d'attività o un settore geografico basato sui fattori dati nella definizione del paragrafo 9 ma altri non lo sono, il sottoparagrafo (b) seguente si applica solo a quei settori interni che non soddisfano le definizioni del paragrafo 9 (cioè un settore oggetto di informativa interna che soddisfa la definizione non deve essere ulteriormente suddiviso);*
  - (b) *per quei settori presentati internamente agli amministratori e all'organo direzionale che non soddisfano le definizioni del paragrafo 9, la direzione aziendale dell'impresa deve considerare il successivo livello inferiore di suddivisione interna che fornisce informazione sulle linee di prodotto e di servizio o aree geografiche, come richiesto dalle definizioni del paragrafo 9; e*
  - (c) *se tale settore di livello inferiore internamente rappresentato soddisfa la definizione di settore d'attività o settore geografico secondo i fattori descritti nel paragrafo 9, le condizioni dei paragrafi 34 e 35 per identificare i settori oggetto di informativa devono essere applicati a quel settore.*
33. Secondo quanto previsto dal presente Principio, la maggior parte delle imprese identificheranno i loro settori d'attività e geografici come le unità organizzative la cui informativa è presentata al consiglio di amministrazione (soprattutto agli amministratori non esecutivi, se ve ne sono) e all'amministratore delegato (il più alto livello che prende le decisioni operative, che in alcuni casi può essere un gruppo di più persone) allo scopo di valutare l'andamento economico passato di ogni unità e prendere decisioni sulle future attribuzioni di risorse. E anche se l'impresa dovesse applicare il paragrafo 32 perché i suoi settori interni non sono in linea con prodotti/servizi o aree geografiche, dovrà considerare il prossimo livello inferiore di suddivisione interna che fornisce informativa per linee di prodotti e servizi o linee geografiche piuttosto che costruire settori esclusivamente per motivi informativi esterni. Tale approccio volto a esaminare la struttura interna organizzativa e direzionale e il suo sistema di rendicontazione interna per identificare i settori d'attività e i settori geografici dell'impresa per scopi informativi esterni è talvolta chiamato «approccio direzionale», e i componenti organizzativi le cui informazioni sono internamente presentate sono talvolta chiamati «settori operativi».

Settori oggetto di informativa

34. *Due o più settori d'attività o geografici oggetto di informativa interna sostanzialmente simili possono essere riuniti in un singolo settore d'attività o geografico. Due o più settori d'attività o geografici sono sostanzialmente simili solo se:*
- (a) *mostrano risultati economici che sono simili nel lungo periodo; e*
  - (b) *sono simili con riferimento a tutti i fattori elencati nel paragrafo 9, ove applicabili.*
35. *Un settore d'attività o un settore geografico deve essere identificato come settore oggetto di informativa se la maggioranza dei propri ricavi è ottenuta da vendite a clienti e:*
- (a) *i ricavi derivanti da vendite a clienti e da operazioni con altri settori sono almeno il 10 % del totale ricavi, esterni e interni, di tutti i settori; o*

## N. 14

- (b) *il risultato del settore, sia utile o perdita, è almeno il 10 % del risultato complessivo di tutti i settori in utile o di tutti i settori in perdita, qualunque sia il maggiore in valore assoluto; o*
- (c) *le sue attività sono almeno il 10 % del totale delle attività di tutti i settori.*
36. *Se un settore oggetto di informativa interna è al di sotto di tutti i limiti di rilevanza del paragrafo 35:*
- (a) *tale settore può essere presentato separatamente malgrado le sue dimensioni;*
- (b) *se esso non è identificato come oggetto di informativa separata nonostante la sua dimensione, tale settore può essere aggregato a un settore oggetto di informativa separata con uno o più altri settori simili presentati internamente che rientrano in tutti i parametri di riferimento previsti dal paragrafo 35 (due o più settori d'attività o geografici sono simili se condividono la maggioranza dei fattori della relativa definizione data nel paragrafo 9); e*
- (c) *se quel settore non è separatamente presentato o aggregato, esso deve essere incluso nel quadro di raccordo come elemento non riconciliato.*
37. *Se il totale dei ricavi esterni da attribuire ai settori oggetto di informativa costituisce meno del 75 % del totale dei ricavi consolidati o d'impresa, devono essere identificati ulteriori settori da presentare, anche se non raggiungono almeno il 10 % come previsto al paragrafo 35, fino a che almeno il 75 % del totale consolidato o dei ricavi d'impresa non sia incluso nei settori oggetto di informativa.*
38. Il limite minimo di rilevanza del 10 % contenuto nel presente Principio non deve essere inteso quale riferimento nel determinare la rilevanza di qualsiasi aspetto connesso alla comunicazione d'impresa, fatta eccezione per l'identificazione dei settori d'attività e geografici.
39. Limitando i settori oggetto di informativa a quelli che sono rappresentati dalla maggioranza dei ricavi da vendite a clienti esterni, il presente Principio non richiede che i differenti stadi di operazioni verticalmente integrate siano identificati come settori d'attività separati. Ad ogni modo, in certe imprese, la prassi corrente è quella di riportare specifiche attività verticalmente integrate come separati settori d'attività anche se non generano significative vendite esterne. Per esempio, molte società petrolifere internazionali presentano le loro attività a monte (esplorazione e produzione) e le loro attività a valle (raffinazione e commercializzazione) come settori d'attività separati anche se la maggior parte o tutto il prodotto a monte (petrolio greggio) è trasferito internamente alle operazioni di raffinazione dell'impresa.
40. Il presente Principio incoraggia, ma non richiede, la presentazione volontaria di attività verticalmente integrate come settori separati, con un'appropriata descrizione inclusa l'informativa della base di valutazione dei trasferimenti infrasettoriali come richiesto dal paragrafo 75.
41. *Se il sistema di rendicontazione interna dell'impresa tratta le attività integrate verticalmente come settori separati e l'impresa non sceglie di presentarle esternamente come settori d'attività, il settore di vendita deve essere aggregato nel settore acquisti nell'identificare i settori oggetto di informativa esterna a meno che non vi sia una base ragionevole per farlo, nel qual caso il settore di vendita dovrebbe essere incluso nel quadro di raccordo come voce indistinta di riconciliazione.*
42. *Se la direzione aziendale ritiene che continui a essere importante, un settore identificato come settore oggetto di informativa nell'esercizio immediatamente precedente perché soddisfaceva il limite di rilevanza del 10 %, essa deve continuare a considerarlo un settore oggetto di informativa nell'esercizio in corso nonostante che il suo ricavo, risultato, e attività non eccedano più il limite del 10 %.*
43. *Se un settore è identificato come un settore oggetto di informativa nell'esercizio in corso perché soddisfa il limite minimo di rilevanza del 10 %, i dati del settore dell'esercizio precedente presentati ai fini comparativi devono essere rideterminati per riflettere il nuovo settore oggetto di informativa come un settore separato, anche se il settore non rientrava nel limite di rilevanza del 10 % nell'esercizio precedente, a meno che non sia possibile farlo.*

## PRINCIPI CONTABILI DI SETTORE

44. ***L'informativa di settore deve essere preparata in conformità ai principi contabili usati per redigere e presentare il bilancio consolidato o dell'impresa.***
45. C'è la presunzione che i principi contabili che gli amministratori e la direzione aziendale hanno scelto di usare, nel preparare il proprio bilancio consolidato o d'impresa globalmente intesa, siano quelli che essi stessi ritengono più appropriati ai fini informativi esterni. Dato che lo scopo dell'informativa di settore è quello di aiutare gli utilizzatori del bilancio a comprendere meglio e a fare valutazioni più oggettive sull'impresa nel suo insieme, il presente Principio richiede di usare, nella preparazione delle informazioni settoriali, i principi contabili che gli amministratori o la direzione aziendale hanno scelto. Ciò non significa, tuttavia, che i principi contabili usati per il consolidato o per l'impresa debbano essere applicati ai settori oggetto di informativa come se i settori fossero distinte entità economiche a sé stanti che redigono il bilancio. Un calcolo specifico fatto per applicare un particolare principio contabile all'impresa globalmente intesa può essere attribuito ai settori se c'è una base ragionevole per farlo. I calcoli connessi alle pensioni, per esempio, spesso sono fatti per l'impresa nel suo insieme, ma le cifre così ottenute devono essere attribuite ai settori in base allo stipendio e ai dati demografici dei settori.
46. Il presente Principio non proibisce che l'informativa di ulteriori informazioni di settore sia redatta in base ad altri principi contabili rispetto a quelli adottati per il consolidato e per il bilancio dell'impresa purché (a) l'informativa sia presentata internamente al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato allo scopo di prendere decisioni sull'attribuzione delle risorse al settore e di valutazione del suo risultato economico e (b) la base di valutazione per questa ulteriore informativa sia chiaramente descritta.
47. ***I beni che siano utilizzabili congiuntamente da due o più settori devono essere attribuiti ai settori se, e solo se, anche i relativi ricavi e costi sono attribuiti a quei settori.***
48. Il modo in cui attività, passività, ricavi e costi sono attribuiti ai settori dipende da fattori quali la natura di queste voci, le attività svolte nel settore, e la relativa autonomia del settore. Non è possibile o appropriato specificare una singola base di ripartizione da fare adottare dalle imprese. Non è appropriato forzare la ripartizione di attività, passività, ricavi e costi d'impresa che si riferiscano congiuntamente a due o più settori, se la sola base per effettuare tali attribuzioni è arbitraria o difficile da capire. Inoltre, le definizioni di ricavo, costo, attività, passività del settore sono collegate tra loro e la distribuzione risultante deve essere coerente. Perciò, attività usate congiuntamente sono attribuibili ai settori se, e solo se, anche i relativi ricavi e costi sono attribuiti a tali settori. Per esempio, una attività è inclusa in un settore se, e solo se, la relativa svalutazione e il relativo ammortamento sono dedotti nel valutare il risultato del settore.

## INFORMAZIONI INTEGRATIVE

49. I paragrafi 50-67 specificano le informazioni necessarie per i settori oggetto di informativa per uno schema di presentazione primario d'impresa. I paragrafi 68-72 identificano le informazioni richieste per uno schema di presentazione secondario d'impresa. Si incoraggiano le imprese a presentare tutte le informazioni del settore primario identificate nei paragrafi 50-67 per ciascun settore secondario oggetto di informativa, anche se i paragrafi 68-72 richiedono molte meno informazioni nello schema secondario. I paragrafi 74-83 considerano molte altre aree di informativa di settore. L'appendice B del presente Principio illustra l'applicazione pratica di questi principi di informazione integrativa.

*Schema di presentazione primario*

50. ***Le disposizioni informative contenute nei paragrafi 51-67 devono essere applicate a ciascun settore oggetto di informativa in base a uno schema di informativa primario.***

## N. 14

51. ***L'impresa deve evidenziare i ricavi del settore per ciascun settore oggetto di informativa. I ricavi del settore da vendite a clienti esterni e i ricavi del settore da operazioni con altri settori devono essere riportati separatamente.***
52. ***L'impresa deve indicare il risultato del settore per ciascun settore oggetto di informativa.***
53. Se l'impresa è in grado di calcolare l'utile o la perdita netta di settore o qualche altra misura della redditività di settore oltre al risultato del settore senza arbitrarie attribuzioni, è incoraggiata l'informativa di tale valore oltre al risultato del settore appropriatamente descritto. Se tale misurazione è preparata su una base diversa dai principi contabili adottati per il bilancio consolidato o d'esercizio, l'impresa includerà nel proprio bilancio una chiara descrizione del criterio base utilizzato per la valutazione.
54. Un esempio della valutazione dell'andamento di settore che si posiziona sopra il risultato economico netto di settore nel conto economico è il margine lordo delle vendite. Esempi della valutazione del risultato del settore che si posizionano sotto il risultato economico netto del settore nel conto economico sono gli utili o le perdite della gestione ordinaria (sia prima sia dopo le imposte) e l'utile o la perdita netta.
55. ***L'impresa deve illustrare il valore contabile delle attività del settore per ciascun settore oggetto di informativa.***
56. ***L'impresa deve indicare le passività del settore per ciascun settore oggetto di informativa.***
57. ***L'impresa deve illustrare i costi complessivi sostenuti nell'esercizio per acquistare beni di settore che si presume debbano essere usati per oltre un esercizio (immobili, impianti e macchinari e attività immateriali) per ciascun settore oggetto di informativa. Anche se questo, talvolta, questi sono esposti come investimenti o spese capitalizzate, la valutazione richiesta dal presente principio deve essere effettuata in base al principio della competenza, e non al principio di cassa.***
58. ***L'impresa deve illustrare le svalutazioni e gli ammortamenti complessivi inclusi nel risultato economico di settore del periodo per ciascun settore oggetto di informativa.***
59. ***Si incoraggia ma non si richiede alle imprese di illustrare la natura e il valore di qualsiasi voce di ricavo e costo del settore che sia di tale dimensione, natura, o incidenza per cui la sua esposizione sia rilevante per spiegare l'andamento economico del periodo di ciascun settore oggetto di informativa.***
60. Lo IAS 8 richiede che «quando componenti di ricavo e di costo comprese nell'utile o nella perdita derivanti dalla attività ordinaria sono di tale dimensione, natura o incidenza che la loro esposizione è rilevante per spiegare il risultato economico d'esercizio dell'impresa, la natura e l'ammontare di tali voci devono essere indicati separatamente». Lo IAS 8 offre un numero di esempi, quali svalutazioni di rimanenze e di immobili, impianti e macchinari e investimenti a lungo termine, accantonamenti per ristrutturazioni, dismissioni di immobili, impianti e macchinari e investimenti a lungo termine, attività cessate, risoluzione di controversie e storni di fondi. Il paragrafo 59 non intende modificare la classificazione di alcuna voce di ricavo o costo da attività ordinaria a straordinaria (come definito dallo IAS 8) o di modificare la valutazione di tali voci. L'informativa incoraggiata dal paragrafo, ad ogni modo, non cambia il livello in cui la significatività di tali voci è considerata ai fini informativi dal livello di impresa a quello di settore.
61. ***L'impresa deve illustrare, per ciascun settore oggetto di informativa, l'importo complessivo dei costi non monetari rilevanti, oltre alla svalutazione e all'ammortamento la cui separata informativa è richiesta dal paragrafo 58, incluso nei costi del settore e, perciò, dedotto nella valutazione del risultato del settore.***
62. Lo IAS 7 richiede che l'impresa presenti un rendiconto finanziario che indichi separatamente i flussi finanziari suddivisi tra attività operativa, di investimento e finanziaria. Lo IAS 7 fa presente che illustrare informazioni dei flussi finanziari per ciascun settore merceologico o geografico oggetto di informativa è rilevante per conoscere la posizione finanziaria generale dell'impresa, la liquidità e i flussi finanziari. Lo IAS 7 incoraggia l'illustrazione di tale informativa. Il presente Principio incoraggia, inoltre, anche l'informativa dei flussi finanziari per settore che è incoraggiata dallo IAS 7. Inoltre, incoraggia l'informativa sui ricavi non monetari rilevanti che siano inclusi nel ricavo del settore e, perciò, aggiunti nella valutazione del risultato del settore.

63. *L'impresa che fornisce il prospetto dei flussi finanziari di settore incoraggiato dallo IAS 7 non ha bisogno anche di illustrare il costo della svalutazione e dell'ammortamento come da paragrafo 58 o i costi non monetarie come da paragrafo 61.*
64. *L'impresa deve illustrare, per ciascun settore oggetto di informativa, il valore complessivo delle quote parti di pertinenza dell'impresa, dell'utile o perdita netta delle società collegate, joint venture, o altre partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto se sostanzialmente tutte le operazioni di tali società collegate sono interne a quel singolo settore.*
65. Anche se è indicato un singolo valore complessivo come da precedente paragrafo, ogni società controllata, joint venture, o altra partecipazione deve essere considerata individualmente per determinare se le sue operazioni sono sostanzialmente tutte all'interno del settore.
66. *Se il valore complessivo delle quote parti di pertinenza dell'impresa dell'utile o perdita netta delle società collegate, joint venture, o altre partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto è esposto per settori, deve essere esposto anche il valore complessivo delle partecipazioni in tali società collegate e joint venture per settore oggetto di informativa.*
67. *L'impresa deve presentare una riconciliazione tra l'informativa fornita per settori oggetto di informativa e l'informativa complessiva del bilancio consolidato o dell'impresa. Nel presentare la riconciliazione, il ricavo del settore deve essere riconciliato con i ricavi a clienti esterni (inclusi i valori dei ricavi dell'impresa derivanti dai clienti non inclusi in alcun ricavo del settore); i risultati economici di settore devono essere riconciliati con una misura comparabile di utili o perdite operative come con l'utile o perdita netta dell'impresa; le attività del settore devono essere riconciliate con l'attività dell'impresa; e le passività del settore devono essere riconciliate con le passività dell'impresa.*

*Informativa secondaria di settore*

68. I paragrafi 50-67 identificano le disposizioni relative all'informativa applicabili a ciascun settore basato su uno schema di presentazione primario d'impresa. I paragrafi 69-72 identificano le regole dell'informativa da applicare a ciascun settore da presentare basato su uno schema di presentazione secondario, come segue:
- (a) se uno schema di informativa primario d'impresa è per settori d'attività, le regole relative allo schema di informativa secondario sono identificate nel paragrafo 69;
- (b) se uno schema di informativa primario d'impresa è per settori geografici basato sulla localizzazione delle attività (dove sono prodotti i beni o resi i servizi), le relative regole di presentazione dello schema secondario sono identificate nei paragrafi 70 e 71;
- (c) se uno schema di informativa primario d'impresa fosse per settori geografici basato sulla localizzazione dei clienti (dove i beni e i servizi sono venduti), le relative regole di presentazione dello schema secondario sono identificate nei paragrafi 70 e 72.
69. *Se uno schema primario di informativa dell'impresa è per settori d'attività, si deve anche fornire la seguente informativa:*
- (a) *ricavi del settore derivanti da clienti esterni per area geografica in base alla localizzazione geografica dei clienti, per ciascun settore geografico in cui i ricavi da vendite a clienti esterni siano almeno il 10 % del totale dei ricavi dell'impresa dalle vendite a clienti;*
- (b) *l'ammontare complessivo delle attività del settore per localizzazione geografica dell'attivo, per ciascun settore geografico il cui attivo sia almeno il 10 % del totale attivo di tutti i settori geografici d'impresa; e*

## N. 14

- (c) *totale costi sostenuti nel corso dell'esercizio per acquisire attività del settore che si suppone verranno usate per più di un esercizio (immobili, impianti e macchinari e attività immateriali) in base alla localizzazione geografica dell'attivo, per ciascun settore geografico in cui l'attivo di settore sia almeno il 10 % del totale attivo di tutti i settori geografici.*
70. *Se lo schema di informativa primario dell'impresa per settore è per settori geografici (basato sulla allocazione delle attività o sulla localizzazione dell'attività o dei clienti) si deve esporre anche la seguente informativa di settore per ciascun segmento d'attività i cui ricavi da vendite a clienti esterni o beni di settore siano almeno il 10 % del totale ricavi d'impresa delle vendite a tutti i clienti esterni o i cui attivi di settore siano almeno il 10 % del totale attivo di tutti i settori d'attività:*
- (a) *ricavi del settore derivanti da clienti esterni;*
- (b) *il valore contabile complessivo dell'attivo di settore; e*
- (c) *costi complessivi sostenuti nell'esercizio per acquisire attività di settore che si presume saranno usate per più di un esercizio (immobili, impianti, macchinari e attività immateriali).*
71. *Se lo schema di informativa primario dell'impresa per settore è per settori geografici in base alla localizzazione delle attività, e se la localizzazione dei clienti è diversa dalla localizzazione dei suoi beni, allora l'impresa dovrà illustrare i ricavi dalle vendite a clienti esterni per ciascun settore geografico i cui ricavi siano almeno il 10 % dei ricavi totali d'impresa delle vendite a clienti esterni.*
72. *Se lo schema di informativa primario dell'impresa è per settori geografici in base alla localizzazione dei clienti, e se le attività dell'impresa fossero collocate in aree geografiche diverse da quelle dei suoi clienti, allora l'impresa dovrà illustrare anche la seguente informativa per ciascun settore geografico in base alla localizzazione dei beni i cui ricavi dalle vendite a clienti esterni o i cui beni di settore siano almeno il 10 % dei relativi importi consolidati o complessivi d'impresa:*
- (a) *il valore contabile complessivo delle attività del settore per localizzazione geografica dell'attivo; e*
- (b) *gli investimenti totali sostenuti nel periodo per acquisire attività pluriennali di settore (immobili, impianti e macchinari e attività immateriali) per localizzazione dei beni.*

*Informazioni illustrative settoriali*

73. *L'appendice B del presente Principio presenta un esempio di informativa di tipo primario e secondario richiesta dal presente Principio.*

*Altri problemi connessi all'informativa*

74. *Se un settore d'attività o un settore geografico la cui informativa presentata al consiglio di amministrazione e all'amministratore delegato non è identificabile come settore oggetto di informativa perché ottiene la maggior parte dei suoi ricavi da vendite ad altri settori, ma ciò nonostante i suoi ricavi da vendite a clienti esterni sono pari o superiori al 10 % del totale dei ricavi dell'impresa a tutti i suoi clienti esterni, l'impresa deve evidenziare tale circostanza e i valori dei ricavi derivanti da (a) vendite a clienti esterni e (b) vendite interne ad altri settori.*
75. *Nel valutare ed esporre i ricavi del settore da operazioni con altri settori, i trasferimenti infrasettoriali devono essere valutati in base ai valori effettivamente adottati per determinare i corrispettivi di tali trasferimenti. La base di determinazione dei corrispettivi dei trasferimenti infrasettoriali e ogni modifica relativa devono essere evidenziate nel bilancio.*



76. **Devono essere evidenziati i cambiamenti dei principi contabili adottati per l'informativa di settore che abbiano un effetto rilevante sull'informativa di settore, e l'informativa di settore per l'esercizio precedente esposta a fini comparativi deve essere rideterminata a meno che non sia possibile farlo. Tale informativa deve comprendere una descrizione della natura del cambiamento, le sue ragioni, il fatto che i dati comparativi sono stati rideterminati o che non è possibile farlo, e l'effetto finanziario della modifica, se ragionevolmente determinabile. Se l'impresa cambia l'identificazione dei suoi settori e non ridetermina l'informativa di settore per il periodo precedente sulla nuova base perché non è possibile farlo, ai fini comparativi deve evidenziare dati settoriali sia per la precedente sia per la nuova base settoriale nell'esercizio in cui cambia l'identificazione dei suoi settori.**
77. I cambiamenti di principi contabili adottati dall'impresa sono disciplinati dallo IAS 8. Lo IAS 8 richiede che i cambiamenti di principi contabili debbano essere apportati solo se richiesti dallo statuto, o da un organismo preposto alla statuizione dei principi contabili, o se la modifica produrrà una più valida rappresentazione degli eventi o operazioni nei bilanci dell'impresa.
78. I cambiamenti di principi contabili adottati al livello d'impresa che influenzano l'informativa di settore devono essere trattati in conformità a quanto disposto dallo IAS 8. A meno che un nuovo Principio contabile internazionale preveda diversamente, lo IAS 8 richiede che un cambiamento di principi contabili debba essere applicato retroattivamente e che l'informativa dell'esercizio precedente sia rideterminata a meno che non sia possibile farlo (trattamento contabile di riferimento) o che la rettifica globale risultante dalla modifica sia inclusa nella determinazione dell'utile o della perdita netta dell'impresa per l'esercizio in corso (trattamento contabile alternativo consentito). Se è adottato il trattamento contabile di riferimento, l'informativa di settore per il periodo precedente sarà rideterminata. Se è seguito il trattamento contabile alternativo, la rettifica complessiva compresa nella determinazione dell'utile o perdita netta dell'impresa è inclusa nel risultato del settore se è una voce operativa che può essere attribuita o ragionevolmente ripartita a settori. In quest'ultimo caso, lo IAS 8 può richiedere una separata informativa se il suo grado, natura o influenza è tale che l'informativa sia rilevante per spiegare il risultato economico dell'impresa per l'esercizio.
79. Alcuni cambiamenti di principi contabili fanno specificatamente riferimento all'informativa di settore. Esempi sono i cambiamenti nell'identificazione dei settori e cambiamenti nella base di ripartizione ai settori dei costi e dei ricavi. Tali cambiamenti possono avere un rilevante impatto sulle informazioni di settore presentate senza modificare l'informativa complessiva presentata dall'impresa. Per permettere agli utilizzatori di conoscere i cambiamenti e di determinare gli andamenti, l'informativa di settore del periodo precedente va rideterminata, se possibile, per riflettere il nuovo principio contabile.
80. Il paragrafo 75 richiede che, ai fini informativi di settore, i trasferimenti infrasettoriali siano determinati in base al sistema che l'impresa correntemente adotta per valorizzarli. Se l'impresa modifica il metodo che correntemente adotta per valorizzarli, ciò non rappresenta un cambiamento di principio contabile per il quale i dati settoriali dell'esercizio precedente debbono essere rideterminati in conseguenza del paragrafo 76. Per altro, il paragrafo 75 richiede l'illustrazione di tale cambiamento.
81. **L'impresa deve indicare i tipi di prodotti e servizi compresi in ogni settore di attività rappresentato e indicare la composizione di ciascun settore geografico oggetto di informativa, sia primario sia secondario, se non altrimenti evidenziati nell'informativa finanziaria.**
82. Per valutare l'impatto di tali problemi come spostamenti della domanda, cambiamenti nei prezzi d'acquisto o di altri fattori di produzione, e lo sviluppo di prodotti e processi di servizi alternativi di un settore d'attività, è necessario conoscere le attività racchiuse in quel settore. Analogamente, per determinare l'impatto dei cambiamenti nell'ambiente economico e politico sui rischi e i tassi di rendimento di un settore geografico, è importante conoscere la composizione di quel settore geografico.



**N. 15**

83. Settori precedentemente rappresentati che non raggiungono più il limite di rilevanza quantitativa non sono separatamente rappresentati. Essi non raggiungono più tale limite di rilevanza, per esempio, a causa di un declino nella domanda o di un cambiamento nella strategia di gestione o perché una parte delle operazioni di settore sono state vendute o riunite con altri settori. Una spiegazione dei motivi per i quali un settore precedentemente oggetto di informativa non è più considerato può anche essere utile nel confermare le attese relative al declinare dei mercati e ai cambiamenti nelle strategie d'impresa.

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

84. *Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dal bilancio degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1998 o da data successiva. Se l'impresa applica invece dell'originario IAS 14 il presente Principio per il bilancio relativo a esercizi con inizio prima del 1° luglio 1998, essa deve indicare tale fatto. Se il bilancio include informativa comparata per esercizi precedenti alla data di entrata in vigore o per volontaria adozione del presente Principio, la rideterminazione dei dati settoriali inclusi per applicare le regole del presente Principio è richiesta a meno che non sia possibile farlo e in tal caso l'impresa deve indicare tale fatto.*

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 15  
(RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)**

**Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi**

Il presente Principio contabile internazionale rivisto nella forma sostituisce il Principio approvato nel giugno 1981. Esso è presentato con la impostazione rivista adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

## SOMMARIO

	Paragrafi
Osservazioni dello iasc dell'ottobre 1989	
Ambito di applicazione	1-5
Spiegazione	6-7
Applicazioni conseguenti alle variazioni dei prezzi	8-18
Metodo del potere generale di acquisto	11
Metodo del costo corrente	12-18
Situazione corrente	19-20
Informazioni integrative minime	21-25
Ulteriori informazioni integrative	26
Data di entrata in vigore	27

## OSSERVAZIONI DELLO IASC DELL'OTTOBRE 1989

Lo IASC, nella riunione dell'ottobre 1989, ha approvato la seguente dichiarazione da aggiungere allo IAS 15, Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi:

«Il consenso internazionale sull'indicazione di informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi che fu anticipato al momento della pubblicazione dello IAS 15 non è stato raggiunto. Di conseguenza, lo IASC ha deciso che non è necessario che le imprese indichino le informazioni richieste dallo IAS 15 affinché i loro bilanci siano conformi ai Principi contabili internazionali. In ogni caso, lo IASC incoraggia le imprese a presentare tali informazioni e incoraggia quelle che lo fanno a indicare gli elementi richiesti dallo IAS 15».

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

#### AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per indicare gli effetti delle variazioni dei prezzi nella determinazione dei risultati di gestione e della posizione finanziaria dell'impresa.***
2. Il presente Principio contabile internazionale sostituisce lo IAS 6, Trattamenti contabili delle variazioni dei prezzi.
3. Il presente Principio si applica alle imprese i cui livelli di ricavi, utile lordo, attività o livello di occupazione siano significativi nel contesto economico nel quale esse operano. Quando vengono presentati sia il bilancio della controllante sia quello consolidato, l'informazione richiesta dal presente Principio deve essere presentata solo sulla base dell'informazione consolidata.
4. Le informazioni richieste dal presente Principio non devono essere fornite da una controllata che operi nel Paese della sede della sua capogruppo qualora questa presenti le informazioni a livello consolidato secondo quanto disposto dal presente Principio. Le controllate che operano in un Paese differente da quello della sede della capogruppo devono presentare l'informazione richiesta dal presente Principio solo quando è prassi comune che informazioni analoghe siano presentate dalle imprese economicamente rilevanti in quel Paese.
5. Anche le altre entità economiche sono incoraggiate a presentare informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi al fine di migliorare la comunicazione d'impresa.

#### SPIEGAZIONE

6. I prezzi variano nel tempo a seguito dell'agire di differenti fattori economici e sociali, particolari o generali. Fattori specifici, quali una variazione nell'offerta o nella domanda o modificazioni tecnologiche, possono causare significativi incrementi o decrementi dei singoli prezzi, indipendentemente tra loro. Inoltre, fattori economici generali possono determinare variazioni del livello generale dei prezzi e quindi del potere generale di acquisto della moneta.
7. Nella maggior parte dei Paesi i bilanci sono redatti adottando criteri di contabilizzazione a costi storici senza considerare le variazioni del livello generale dei prezzi o le variazioni dei prezzi specifici dei beni posseduti, a eccezione degli immobili, impianti e macchinari che possono essere stati rivalutati o delle rimanenze o delle altre attività correnti che possono essere state svalutate al valore netto di realizzo. L'informazione richiesta dal presente Principio ha lo scopo di rendere gli utilizzatori del bilancio dell'impresa consapevoli degli effetti delle variazioni dei prezzi sui risultati di gestione dell'impresa. Tuttavia, i bilanci, redatti adottando un sistema a costi storici o un altro sistema che riflette gli effetti delle variazioni dei prezzi, non hanno lo scopo di indicare direttamente il valore dell'impresa nella sua globalità.

#### APPLICAZIONI CONSEGUENTI ALLE VARIAZIONI DEI PREZZI

8. ***Le imprese alle quali il presente Principio si applica devono fornire informazioni esponendo gli elementi indicati nei paragrafi da 21 a 23 sulla base di un metodo di contabilizzazione che rifletta gli effetti delle variazioni dei prezzi.***

**N. 15**

9. Le informazioni economiche e finanziarie da indicare in conseguenza delle variazioni dei prezzi possono essere preparate in vari modi. Un modo è quello di esporre le informazioni economiche e finanziarie in termini di potere generale di acquisto; un altro è quello di esporre il costo corrente al posto del costo storico, rilevando le variazioni dei prezzi dei singoli beni; un terzo modo è quello che combina caratteristiche di entrambi i metodi.
10. Sottostanti a questi differenti modi di presentare le informazioni finanziarie vi sono due differenti approcci per la determinazione del reddito. Uno determina il reddito dopo che il potere di acquisto generale riferito al capitale netto dell'impresa è stato mantenuto; l'altro determina il risultato dopo che la capacità operativa dell'impresa è stata mantenuta, includendo o meno una rettifica in termini di livello generale dei prezzi.

*Metodo del potere generale di acquisto*

11. Il metodo del potere generale di acquisto comporta il ricalcolo di alcune o di tutte le voci del bilancio a seguito delle variazioni del livello generale dei prezzi. Coloro che sostengono questo approccio rilevano che il ricalcolo dei valori sulla base del potere generale di acquisto non modifica la sottostante base di determinazione del valore. Di norma, adottando questo metodo, il reddito riflette, utilizzando un indice appropriato, gli effetti della variazione del livello generale dei prezzi sull'ammortamento, sul costo del venduto e sugli elementi monetari netti ed è esposto dopo che è stato mantenuto il potere generale di acquisto del patrimonio netto dell'impresa.

*Metodo del costo corrente*

12. L'approccio del costo corrente è applicato in vari modi. In generale, questi utilizzano il costo di sostituzione come criterio principale di determinazione del valore. Tuttavia, se il costo di sostituzione è più elevato sia del valore netto di realizzo sia del valore attuale, il maggiore tra il valore netto di realizzo e il valore attuale è utilizzato, solitamente, come criterio di determinazione del valore.
13. Il costo di sostituzione di uno specifico bene è, di solito, determinato sulla base del costo corrente di acquisto di un bene simile, nuovo o usato, o di una equivalente capacità produttiva o potenzialità di servizio. Il valore netto di realizzo di solito rappresenta il prezzo di vendita corrente netto del bene. Il valore attuale rappresenta una stima corrente delle entrate nette future attribuibili al bene, appropriatamente scontate.
14. Spesso sono utilizzati indici dei prezzi specifici come strumento per determinare i costi correnti dei beni, in particolare se non vi sono state operazioni recenti che hanno interessato quei beni, se non sono disponibili listini prezzi o se l'utilizzo dei listini non è agevole.
15. I metodi del costo corrente richiedono generalmente la rilevazione degli effetti delle variazioni nei prezzi specifici per l'impresa sull'ammortamento e sul costo del venduto. La maggior parte di questi metodi richiede anche l'applicazione di alcune forme di rettifica che hanno in comune una rilevazione generale delle interazioni tra il variare dei prezzi e il finanziamento dell'impresa. Come esposto nei paragrafi da 16 a 18, esistono differenti opinioni sulle modalità con le quali queste rettifiche devono avvenire.
16. Alcuni metodi del costo corrente richiedono una rettifica relativa agli effetti delle variazioni dei prezzi su tutti gli elementi monetari netti, comprese le passività a lungo termine che, quando i prezzi sono crescenti, generano una perdita per i possessori di attività monetarie nette e un profitto per i possessori di passività monetarie nette, e viceversa. Altri metodi limitano queste rettifiche alle attività e alle passività monetarie comprese nel capitale circolante dell'impresa. Entrambe le modalità di rettifica partono dal presupposto che non solo le attività non monetarie ma anche gli elementi monetari sono componenti importanti della capacità operativa dell'impresa. Una caratteristica normale dei metodi del costo corrente sopra descritti è che essi rilevano il risultato dopo che la capacità operativa dell'impresa è stata mantenuta.
17. La rilevazione nel conto economico del costo addizionale di sostituzione dei beni, secondo un'altra opinione, non è necessaria nella misura in cui essi sono finanziati da prestiti. I metodi che si basano su questa opinione determinano il risultato dopo che la parte della capacità operativa dell'impresa che è finanziata dai suoi azionisti è stata mantenuta. Questo può essere ottenuto, per esempio, riducendo il totale della rettifica da apportare all'ammortamento, al costo del venduto e, quando il metodo lo richieda, al capitale monetario circolante, nella proporzione in cui l'indebitamento sta alla somma dell'indebitamento e del capitale proprio.

18. Alcuni metodi a costi correnti applicano un indice del livello generale dei prezzi all'ammontare del patrimonio netto. Questo rappresenta la misura in cui il patrimonio netto dell'impresa è stato mantenuto in termini di potere generale di acquisto quando l'incremento nel costo di sostituzione dei beni che si verifica nell'esercizio è minore del decremento in termini di potere di acquisto del patrimonio netto durante lo stesso esercizio. Talvolta questo calcolo è utilizzato al solo fine di permettere un confronto tra le attività nette in termini di potere generale di acquisto e le attività nette in termini di costi correnti. Con altri metodi, che rilevano il reddito dopo che il potere generale di acquisto del patrimonio netto dell'impresa è stato mantenuto, la differenza tra i due valori delle attività nette è trattata come utile o perdita attribuibile agli azionisti.

*Situazione corrente*

19. Sebbene le informazioni economiche e finanziarie siano a volte fornite utilizzando i diversi metodi sopra descritti per riflettere le variazioni dei prezzi, o nel bilancio o nelle informazioni supplementari, non è ancora stato raggiunto un consenso internazionale su questo argomento. Di conseguenza, lo IASC ritiene che sia necessario un ulteriore approfondimento prima che si possa richiedere alle imprese di preparare il bilancio utilizzando un sistema completo e uniforme che rifletta le variazioni dei prezzi. L'evoluzione della materia, nel frattempo, sarà facilitata se le imprese che presentano il bilancio in un sistema a costi storici forniranno anche informazioni aggiuntive relative agli effetti delle variazioni dei prezzi.
20. Sono state avanzate differenti proposte per la scelta dei contenuti di tali informazioni, variando questi da poche voci del conto economico a dettagliate informazioni di conto economico e stato patrimoniale. È auspicabile che sia definito internazionalmente un contenuto minimo da includere nelle informazioni contabili.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE MINIME

21. ***Gli aspetti che devono essere oggetto di informazioni integrative sono:***
- (a) ***il valore della rettifica o il valore rettificato dell'ammortamento di immobili, impianti e macchinari;***
  - (b) ***il valore della rettifica o il valore rettificato del costo del venduto;***
  - (c) ***le rettifiche relative a elementi monetari, l'effetto dei finanziamenti o del patrimonio netto quando tali rettifiche sono state considerate nella determinazione del reddito secondo il metodo contabile adottato; e***
  - (d) ***l'effetto complessivo sul risultato derivante dalle rettifiche descritte in (a) e (b) e, quando si verifica (c), come pure eventuali altri elementi relativi agli effetti della variazione dei prezzi che sono presentati secondo il metodo contabile adottato.***
22. ***Quando è adottato il metodo del costo corrente, deve essere indicato il costo corrente di immobili, impianti e macchinari, e delle rimanenze.***
23. ***Le imprese devono descrivere il metodo adottato per il calcolo delle informazioni richieste nei paragrafi 21 e 22, compresa la natura di ciascun indice utilizzato.***
24. ***Le informazioni richieste dai paragrafi da 21 a 23 devono essere fornite come contenuti integrativi a meno che esse siano presentate nei prospetti contabili di bilancio.***
25. Nella maggior parte dei Paesi tali informazioni accompagnano i bilanci di esercizio ma non sono incluse nei prospetti contabili. Il presente Principio non si applica ai principi contabili e di esposizione che devono essere usati dall'impresa nella preparazione dei prospetti contabili di bilancio, a meno che quest'ultimo sia presentato in modo da riflettere gli effetti delle variazioni dei prezzi.

**N. 16**

## ULTERIORI INFORMAZIONI INTEGRATIVE

26. Le imprese sono incoraggiate a fornire ulteriori informazioni e, in particolare, una disamina della rilevanza dell'informazione nella specifica situazione dell'impresa. Informazioni su eventuali rettifiche agli accantonamenti o ai saldi per le imposte sono, solitamente, utili.

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

27. ***Il presente Principio contabile internazionale sostituisce lo IAS 6, Trattamenti contabili delle variazioni dei prezzi, ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1983 o da data successiva.***

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 16  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1998)**

**Immobili, impianti e macchinari**

Lo IAS 16, Contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari, fu approvato nel marzo 1982.

Nel dicembre 1993, lo IAS 16 è stato rivisto nella sostanza all'interno del progetto sulla comparabilità e sui miglioramenti da apportare al bilancio. È divenuto IAS 16, Immobili, impianti e macchinari (IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993)).

Nel luglio 1997, quando lo IAS 1, Presentazione del bilancio, è stato approvato, il paragrafo 66 (e) dello IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993) (ora paragrafo 60 (e) del presente Principio) è stato modificato.

Nell'aprile e nel luglio 1998, diversi paragrafi dello IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1993) sono stati rivisti nella sostanza al fine di essere resi coerenti con gli IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività e IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Il Principio così rivisto nella sostanza (IAS 16 (rivisto nella sostanza nel 1998)) è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, il paragrafo 4 è stato modificato dallo IAS 40, Investimenti immobiliari. Lo IAS 40 è entrato in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, il paragrafo 2 è stato modificato dallo IAS 41, Agricoltura. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 16:

- SIC-14: Immobili, impianti e macchinari — Rimborsi per riduzioni durevoli di valore o perdite di beni;
- SIC-23: Immobili, impianti e macchinari — Costi dovuti a significative verifiche o revisioni generali.

## SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-5
Definizioni	6
Rilevazione di immobili, impianti e macchinari	7-13
Valutazione iniziale del valore di immobili, impianti e macchinari	14-22
Componenti di costo	15-20

Permuta di beni	21-22
Spese successive	23-27
Valutazione successiva alla rilevazione iniziale	28-52
Trattamento contabile di riferimento	28
Trattamento contabile alternativo consentito	29-40
Rivalutazioni	30-40
Ammortamento	41-52
Revisione della vita utile	49-51
Revisione del criterio di ammortamento	52
Recuperabilità del valore contabile — Perdite durevoli di valore	53-54
Dismissioni e cessioni	55-59
Informazioni integrative	60-66
Data di entrata in vigore	67-68

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

#### FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile di immobili, impianti e macchinari. Le problematiche principali nella contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari sono la determinazione del momento per la rilevazione delle attività, la determinazione dei loro valori contabili, e degli ammortamenti che devono essere rilevati in relazione a essi.

Il presente Principio richiede che un elemento di immobili, impianti e macchinari sia rilevato come attività quando esso soddisfa il criterio di definizione e di rilevazione di un'attività esposto nel Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio.

#### AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari eccetto quando un altro Principio contabile internazionale richiede o consente un trattamento contabile differente.***
2. Il presente Principio non si applica a:
  - (a) attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura); e
  - (b) diritti minerari, ricerca ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturale e simili risorse naturali non rigenerative.

Per altro, il presente Principio si applica a immobili, impianti e macchinari impiegati per sviluppare o mantenere l'attività o i beni rientranti nelle categorie (a) o (b) ma da essi separabili.

3. In certi casi i Principi contabili internazionali consentono che la rilevazione iniziale del valore di immobili, impianti e macchinari sia determinata adottando un metodo differente da quello prescritto nel presente Principio. Per esempio, lo IAS 22, Aggregazioni di imprese (rivisto nella sostanza nel 1998), richiede che immobili, impianti e macchinari acquisiti a seguito di un'aggregazione di imprese vengano inizialmente valutati al fair value (valore equo), anche quando esso è superiore al costo. In tali casi, comunque, tutti gli altri aspetti del trattamento contabile di questi beni, incluso l'ammortamento, sono regolati dalle disposizioni del presente Principio.

**N. 16**

4. L'impresa applica ai propri investimenti immobiliari lo IAS 40, Investimenti immobiliari, e non il presente Principio. L'impresa applica il presente Principio agli immobili in via di costruzione o sviluppo destinati a essere utilizzati nel futuro come investimenti immobiliari. Una volta che la costruzione o lo sviluppo è completato, l'impresa applica lo IAS 40. Lo IAS 40 viene, inoltre, applicato agli investimenti immobiliari esistenti in fase di ristrutturazione che saranno usati continuativamente nel futuro come investimenti immobiliari.
5. Il presente Principio non tratta certi aspetti dell'applicazione di un sistema integrale che tenga conto degli effetti dell'inflazione (vedere IAS 15, Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi, e lo IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate). Alle imprese che applicano tale sistema è richiesto, comunque, di attenersi alle disposizioni del presente Principio a eccezione di quelle che trattano la valutazione di immobili, impianti e macchinari successivamente alla loro rilevazione iniziale.

## DEFINIZIONI

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

***Immobili, impianti e macchinari sono attività materiali che:***

- (a) ***sono possedute dall'impresa per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarle ad altri, o per scopi amministrativi; e***
- (b) ***ci si attende che siano utilizzate per più di un esercizio.***

***L'ammortamento è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'attività lungo il corso della sua vita utile.***

***Il valore ammortizzabile è il costo di un bene, o il valore sostitutivo del costo nel bilancio, detratto il suo valore residuo.***

***La vita utile è, alternativamente:***

- (a) ***il periodo di tempo nel quale ci si attende che un bene sia utilizzato dall'impresa; o***
- (b) ***la quantità di produzione o il numero di unità simili che l'impresa si attende di ottenere dal suo utilizzo.***

***Il costo è l'importo pagato, monetario o equivalente, o il fair value (valore equo) di altri corrispettivi dati per acquisire un bene, al momento dell'acquisto o della costruzione del bene stesso.***

***Il valore residuo è l'ammontare netto che l'impresa prevede di ottenere da un bene al termine della sua vita utile dopo aver dedotto i costi attesi di cessione.***

***Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.***

***La perdita durevole di valore è l'importo per il quale il valore contabile di un'attività supera il suo valore di realizzo.***

***Il valore contabile è l'ammontare al quale un'attività è rilevata nello stato patrimoniale dopo aver dedotto l'ammortamento accumulato e le connesse perdite durevoli di valori accumulate.***

## RILEVAZIONE DI IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

7. ***Un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato come attività quando:***
  - (a) ***è probabile che i futuri benefici economici riferibili al bene saranno goduti dall'impresa; e***
  - (b) ***il costo del bene per l'impresa può essere attendibilmente determinato.***
8. Immobili, impianti e macchinari costituiscono spesso la parte più rilevante del totale dell'attivo dell'impresa e per questo essi sono importanti ai fini della presentazione della sua situazione patrimoniale-finanziaria. Decidere se una spesa rappresenta un'attività o un costo può avere un effetto rilevante sui risultati di gestione dell'impresa.



9. Nel decidere se una voce soddisfa il primo requisito di cui sopra per la sua rilevazione, l'impresa deve accertare il grado di certezza del flusso di benefici economici futuri sulla base delle conoscenze disponibili al momento della rilevazione iniziale. Per avere una sufficiente certezza che l'impresa godrà i benefici economici futuri è necessaria una ragionevole garanzia che essa riceverà i benefici riferibili al bene e sosterrà i rischi associati. Questa garanzia è disponibile, di solito, solo quando rischi e benefici riferibili al bene sono stati trasferiti all'impresa. Prima che questo accada, l'operazione per acquisire l'attività può essere annullata, solitamente, senza rilevanti penalità e, perciò, il bene non viene rilevato.
10. Il secondo requisito per la rilevazione di cui sopra è di solito automaticamente soddisfatto perché l'operazione di compravendita identifica il costo del bene. Nel caso di una costruzione interna, una valutazione attendibile del costo può essere ottenuta dalle operazioni con controparti esterne all'impresa per l'acquisto di materiali, lavoro e altri fattori di produzione impiegati durante il processo di costruzione.
11. In casi specifici o per specifici tipi d'impresa è necessario un giudizio nell'applicazione dei criteri utilizzati per definire che cosa costituisce un distinto elemento di immobili, impianti e macchinari. Può essere appropriato aggregare elementi individualmente non significativi, quali stampi, attrezzi e matrici, e applicare i criteri al valore complessivo. La maggior parte dei pezzi di ricambio e delle attrezzature per la manutenzione è solitamente iscritta come rimanenza e rilevata come costo al momento dell'utilizzo. I principali pezzi di ricambio e i macchinari tenuti a disposizione, tuttavia, sono trattati come immobili, impianti e macchinari quando l'impresa prevede di utilizzarli per più di un esercizio. Analogamente, se i pezzi di ricambio e le attrezzature per la manutenzione possono essere usati solo in connessione con un elemento di immobili, impianti e macchinari e ci si attende che il loro impiego sarà irregolare, essi devono essere contabilizzati come immobili, impianti e macchinari e ammortizzati in un periodo di tempo non eccedente la vita utile del relativo bene.
12. In certi casi, è appropriato ripartire il costo totale di un bene tra le sue parti componenti e iscrivere separatamente ciascun componente. Ciò accade quando i suoi distinti componenti hanno vite utili differenti o procurano benefici all'impresa con modalità differenti e di conseguenza è necessario impiegare metodi e aliquote di ammortamento diversi. Per esempio, un aereo e il suo motore devono essere trattati come distinte attività ammortizzabili se hanno vite utili differenti.
13. Immobili, impianti e macchinari possono essere acquistati per ragioni di sicurezza o ambientali. L'acquisto di tali immobili, impianti e macchinari, anche se non incrementa direttamente i benefici economici futuri di elementi esistenti di immobili, impianti e macchinari, può essere necessario per l'impresa al fine di realizzare i benefici economici futuri di altri beni. In questo caso, tali acquisizioni di immobili, impianti e macchinari si qualificano per la rilevazione come attività, poiché l'impresa può trarre benefici economici futuri da altri beni in misura superiore a quelli che avrebbe ottenuto se tali immobili, impianti e macchinari non fossero stati acquisiti. Tuttavia, questi beni possono essere rilevati come attività solo nella misura in cui il valore contabile complessivo per essi stessi e per gli altri beni non ecceda il valore recuperabile totale di quei beni e degli altri beni ai quali essi sono correlati. Per esempio, un'industria chimica può dover introdurre certi nuovi processi chimici di trattamento allo scopo di uniformarsi alle regolamentazioni per la tutela dell'ambiente in materia di produzione e deposito di prodotti chimici pericolosi; le necessarie modifiche agli impianti possono essere rilevate come attività nella misura in cui esse siano recuperabili, ciò che si verifica quando, senza di esse, l'impresa non potrebbe produrre e vendere prodotti chimici.

#### VALUTAZIONE INIZIALE DEL VALORE DI IMMOBILI, IMPIANTI E MACCHINARI

14. ***Un elemento di immobili, impianti e macchinari che può essere rilevato come un'attività deve, inizialmente, essere valutato al costo.***

#### *Componenti di costo*

15. Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari comprende il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e tasse di acquisto non recuperabili, e tutti i costi direttamente imputabili alla messa in funzione del bene per l'uso per il quale esso è stato acquistato; eventuali sconti commerciali e abbuoni devono essere dedotti per determinare il prezzo d'acquisto. Esempi di costi direttamente imputabili sono:
  - (a) i costi da sostenere per la preparazione del luogo di installazione;
  - (b) i costi iniziali di consegna e movimentazione;

**N. 16**

- (c) i costi di installazione;
  - (d) gli onorari professionali, quali quelli di architetti e ingegneri; e
  - (e) il costo stimato per lo smantellamento, per la rimozione dell'attività e per la bonifica del luogo, nella misura in cui questo è rilevato come accantonamento secondo ciò che è previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.
16. Quando il pagamento di un elemento di immobili, impianti e macchinari è differito oltre i normali termini di dilazione del credito, il suo costo è rappresentato dal prezzo per contanti equivalente; la differenza tra questo valore e il pagamento complessivo deve essere rilevata come onere finanziario nel periodo della dilazione di pagamento, a meno che essa sia capitalizzata secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 23, Oneri finanziari.
17. Le spese generali e amministrative non concorrono a formare il costo di immobili, impianti e macchinari a meno che esse possano essere direttamente attribuite all'acquisto del bene o alla sua messa in opera. Analogamente, i costi di avviamento e i relativi costi precedenti alla produzione non fanno parte del costo di un bene a meno che essi non siano necessari per portare il bene nelle normali condizioni di operatività. Le perdite operative iniziali sostenute prima del raggiungimento della prestazione programmata devono essere rilevate come costi d'esercizio.
18. Il costo di una costruzione interna è determinato impiegando gli stessi principi previsti per un bene acquistato. Se l'impresa produce normalmente beni simili per la vendita, il costo del bene è solitamente uguale al costo di produzione dei beni destinati alla vendita (vedere IAS 2, Rimanenze). Per determinare tali costi, perciò, si devono eliminare eventuali profitti interni. Analogamente, il costo di anormali sprechi di materiale, lavoro, o altre risorse, sostenuto nella produzione interna di un'attività, non può essere incluso nel costo del bene. Lo IAS 23, Oneri finanziari, stabilisce i criteri che devono essere rispettati affinché gli oneri finanziari possano essere rilevati come un componente del costo di immobili, impianti e macchinari.
19. Il costo di un bene posseduto da un locatario tramite un leasing finanziario deve essere determinato adottando i principi esposti nello IAS 17, Leasing.
20. Il valore contabile di immobili, impianti e macchinari può essere ridotto dai contributi pubblici secondo quanto previsto dallo IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica.

*Permuta di beni*

21. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere acquisito, tutto o in parte, in cambio di un diverso elemento di immobili, impianti e macchinari o di un altro bene. Il costo di tale elemento è commisurato al fair value (valore equo) del bene ricevuto, che è equivalente al fair value (valore equo) del bene ceduto rettificato dell'ammontare di eventuali pagamenti effettuati, monetari o equivalenti.
22. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere acquisito in cambio di un bene simile con un analogo utilizzo nella stessa linea di produzione e con un fair value (valore equo) simile. Un elemento di immobili, impianti e macchinari può essere ceduto anche in cambio di una partecipazione in un bene simile. In entrambi i casi, dato che il processo di maturazione dell'utile non è completato, nessun utile o perdita può essere rilevato nell'operazione. Il costo del nuovo elemento è rappresentato dal valore contabile del componente ceduto. Il fair value (valore equo) dell'attività ricevuta può tuttavia rendere evidente una riduzione durevole di valore dell'attività ceduta. In questi casi l'attività ceduta deve essere svalutata, e il valore svalutato deve essere assegnato al nuovo bene. Esempi di permuta di beni simili includono la permuta di aerei, alberghi, stazioni di servizio e altre proprietà immobiliari. Se altre attività monetarie fanno parte dell'operazione di permuta questo può indicare che gli elementi scambiati non hanno lo stesso valore.

## SPESE SUCCESSIVE

23. *Una spesa successiva relativa a un elemento di immobili, impianti e macchinari già rilevato deve essere aggiunta al valore contabile del bene quando è probabile che l'impresa godrà benefici economici futuri eccedenti le prestazioni normali del bene stesso originariamente accertate. Tutte le altre spese sostenute successivamente devono essere rilevate come costo nell'esercizio nel quale esse sono sostenute.*

24. Una spesa successiva per immobili, impianti e macchinari può essere rilevata come attività solo quando essa migliora le condizioni del bene rispetto alle prestazioni originariamente accertate. Esempi di migliorie che si riflettono nell'aumento di benefici economici futuri includono:
- (a) la modificazione di un elemento degli impianti per estendere la sua vita utile, incluso un incremento nella sua capacità;
  - (b) il miglioramento di parti di macchine per realizzare un sostanziale miglioramento nella qualità del prodotto; e
  - (c) l'adozione di nuovi processi di produzione in grado di ottenere una sostanziale riduzione nei costi di produzione precedentemente determinati.
25. I costi di riparazione o manutenzione di immobili, impianti e macchinari sono sostenuti per reintegrare o mantenere i benefici economici futuri che l'impresa può attendersi sulla base della stima originaria delle prestazioni del bene. Come tali, sono solitamente rilevati come costo quando essi sono sostenuti. Per esempio, il costo di manutenzione o di revisione di impianti e macchinari è solitamente un costo d'esercizio dato che esso reintegra, piuttosto che incrementare, i livelli medi di prestazione originariamente accertati.
26. Il trattamento contabile appropriato per spese sostenute successivamente all'acquisto di un elemento di immobili, impianti e macchinari dipende dalle circostanze considerate nella valutazione iniziale e nella rilevazione del relativo elemento di immobili, impianti e macchinari e dal fatto che la spesa successiva sia recuperabile. Per esempio, quando il valore contabile dell'elemento di immobili, impianti e macchinari già tiene conto di una perdita di benefici economici futuri, la spesa successiva per recuperare i benefici economici futuri attesi dal bene viene capitalizzata, posto che il valore contabile non ecceda il valore recuperabile del bene stesso. Questo succede anche quando il prezzo d'acquisto di un bene comprende l'obbligo per l'impresa di sostenere spese future che saranno necessarie per portare il bene nelle sue normali condizioni di operatività. Un esempio può essere l'acquisto di un edificio che necessita di restauri. In tali casi, la spesa successiva viene aggiunta al valore contabile per il bene nella misura in cui questa può essere recuperata dall'utilizzo futuro del bene stesso.
27. Le parti più importanti di alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono richiedere delle sostituzioni a intervalli regolari. Per esempio, un altoforno può richiedere il rifacimento del rivestimento interno dopo un certo numero di ore di impiego o gli interni degli aerei, come i sedili e le cambuse, possono dover essere sostituiti più volte durante la vita della fusoliera. Tali parti devono essere contabilizzate come elementi distinti perché hanno vite utili differenti da quelle degli elementi di immobili, impianti e macchinari ai quali esse sono correlate. Perciò, posto che i criteri del paragrafo 7 siano soddisfatti, la spesa sostenuta nel sostituire o nel rinnovare la parte specifica deve essere contabilizzata come l'acquisto di un'attività distinta e il bene sostituito speso.

#### VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE

##### *Trattamento contabile di riferimento*

28. ***Successivamente alla rilevazione iniziale come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere iscritto al costo meno gli ammortamenti accumulati, e qualsiasi perdita durevole di valore accumulata.***

##### *Trattamento contabile alternativo consentito*

29. ***Successivamente alla rilevazione iniziale come attività, un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere iscritto a un valore rivalutato, pari al fair value (valore equo) alla data della rivalutazione al netto degli ammortamenti accumulati e delle successive perdite durevoli di valore accumulate, le rivalutazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità in modo che il valore contabile non differisca significativamente da quello che sarebbe determinato utilizzando il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio.***

#### Rivalutazioni

30. Il fair value (valore equo) di terreni ed edifici è rappresentato, solitamente, dal valore di mercato. Questo valore viene determinato mediante una perizia, di solito eseguita da periti professionalmente qualificati.

**N. 16**

31. Il fair value (valore equo) di elementi di impianti e macchinari è rappresentato solitamente dal loro valore di mercato determinato mediante una perizia. Quando non c'è disponibilità del valore di mercato a causa della particolare natura dell'impianto e del macchinario e perché questi elementi vengono venduti raramente, salvo che come parte di un ramo di attività, essi devono essere valutati al loro costo di sostituzione ammortizzato.
32. La frequenza delle rivalutazioni dipende dalle oscillazioni nei fair value (valori equi) degli elementi di immobili, impianti e macchinari oggetto di rivalutazione. Quando il fair value (valore equo) di un'attività rivalutata differisce in modo rilevante dal suo valore contabile, è necessaria un'ulteriore rivalutazione. Alcuni elementi di immobili, impianti e macchinari possono subire significative oscillazioni del loro fair value (valore equo) e necessitano perciò di una rivalutazione annuale. Non sono necessarie rivalutazioni frequenti per gli elementi di immobili, impianti e macchinari che abbiano solo oscillazioni irrilevanti del loro fair value (valore equo). In questo caso può essere sufficiente una rivalutazione ogni tre o cinque anni.
33. Quando un elemento di immobili, impianti e macchinari viene rivalutato, gli ammortamenti accumulati alla data della rivalutazione devono essere, alternativamente:
- (a) rideterminati in proporzione alla variazione del valore contabile lordo del bene in modo che il suo valore contabile dopo la rivalutazione equivalga al suo valore rivalutato. Questo metodo è spesso utilizzato quando un bene viene rivalutato, per mezzo di un indice, al suo costo di sostituzione ammortizzato; ovvero
  - (b) stornati contro il valore contabile lordo per il bene e il valore netto rideterminato al valore rivalutato del bene. Per esempio, questo metodo viene utilizzato per edifici che siano rivalutati al loro valore di mercato.

L'ammontare della rettifica derivante dal ricalcolo o dall'eliminazione degli ammortamenti accumulati rientra nell'incremento o nel decremento del valore contabile che è trattato secondo quanto previsto dai paragrafi 37 e 38.

34. ***Quando un elemento di immobili, impianti e macchinari viene rivalutato, l'intera classe di immobili, impianti e macchinari alla quale quell'attività appartiene deve essere rivalutata.***
35. Una classe di immobili, impianti e macchinari è un raggruppamento di beni di simile natura e utilizzo nell'attività dell'impresa. I seguenti rappresentano esempi di classi distinte:
- (a) terreni;
  - (b) terreni ed edifici;
  - (c) macchinari;
  - (d) navi;
  - (e) aerei;
  - (f) autoveicoli;
  - (g) mobili e attrezzature; e
  - (h) macchine d'ufficio.

36. Gli elementi di una classe di immobili, impianti e macchinari devono essere rivalutati simultaneamente allo scopo di evitare rivalutazioni selettive di attività e l'iscrizione nel bilancio di valori che siano un misto di costi e valori a date differenti. Una classe di attività può, tuttavia, essere rivalutata su base rotativa posto che la rivalutazione sia completata in un breve periodo di tempo e sia mantenuta aggiornata.
37. ***Quando, a seguito di una rivalutazione, il valore contabile di un bene è aumentato, l'incremento deve essere accreditato direttamente al patrimonio netto come riserva di rivalutazione. Un incremento da rivalutazione, tuttavia, deve essere rilevato come ricavo nella misura in cui esso storna un decremento di rivalutazione dello stesso bene precedentemente rilevato come costo.***

38. **Quando il valore contabile di un bene viene diminuito come conseguenza del procedimento di rivalutazione, il decremento deve essere rilevato come costo. Un decremento di rivalutazione, tuttavia, deve essere addebitato alla relativa riserva di rivalutazione nella misura in cui il decremento non ecceda la riserva di rivalutazione dello stesso bene.**
39. La riserva di rivalutazione inclusa nel patrimonio netto può essere trasferita direttamente a utili portati a nuovo nel momento in cui il saldo di rivalutazione viene realizzato. L'intero saldo di rivalutazione può essere realizzato al momento dello smobilizzo o della dismissione del bene. Parte del saldo di rivalutazione può essere realizzato, tuttavia, quando il bene è utilizzato dall'impresa; in tali casi, la parte del saldo di rivalutazione realizzato è rappresentato dalla differenza tra l'ammortamento basato sul valore rivalutato del bene e l'ammortamento basato sul costo originario del bene stesso. La riclassificazione da riserva di rivalutazione a utili portati a nuovo non passa attraverso il conto economico.
40. Gli eventuali effetti di imposte sul reddito derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari sono trattati nello IAS 12, Imposte sul reddito.

#### *Ammortamento*

41. **Il valore ammortizzabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere ripartito sistematicamente lungo la sua vita utile. Il criterio di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con le quali i benefici economici del bene sono utilizzati dall'impresa. La quota di ammortamento di ciascun esercizio deve essere rilevata come costo a meno che essa sia allocata nel valore contabile di un altro bene.**
42. Man mano che l'impresa fruisce dei benefici economici generati da un bene, il valore del bene deve essere ridotto per riflettere questo consumo, di norma addebitando un costo per l'ammortamento. L'ammortamento deve essere rilevato anche se il valore del bene è superiore al suo valore contabile.
43. I benefici economici generati da un elemento di immobili, impianti e macchinari sono fruiti dall'impresa principalmente attraverso l'utilizzo del bene stesso. Anche altri fattori, quali l'obsolescenza tecnica e l'usura fisica mentre un bene resta inutilizzato, conducono spesso a una diminuzione dei benefici economici attesi. Di conseguenza, nella determinazione della vita utile di un bene devono essere considerati i seguenti fattori:
- (a) l'impiego previsto del bene da parte dell'impresa. L'impiego è determinato con riferimento alla capacità attesa del bene o alla sua produzione fisica;
  - (b) il deterioramento fisico, che dipende da fattori operativi quali il numero di turni nei quali il bene deve essere impiegato e il programma di riparazioni e di manutenzione dell'impresa, e la cura e la manutenzione del bene mentre esso è inattivo;
  - (c) l'obsolescenza tecnica derivante da cambiamenti o da miglioramenti nella produzione, o da un cambiamento nella domanda di mercato per il prodotto o per il servizio prodotti dal bene; e
  - (d) le restrizioni legali o i vincoli nell'utilizzo del bene, quali per esempio la data di scadenza di affitti connessi.
44. La vita utile di un bene viene definita in termini di utilità attesa dal bene per l'impresa. La politica di gestione del bene di un'impresa può comportare la dismissione di beni dopo un tempo determinato o dopo l'utilizzo di una certa parte dei benefici economici derivanti dal bene stesso. La vita utile di un bene, perciò, può essere più breve della sua vita economica. L'impresa deve stimare la vita utile di un elemento di immobili, impianti e macchinari basando la valutazione sulla sua esperienza con beni simili.
45. I terreni e gli edifici sono beni separabili e vengono trattati separatamente a fini contabili, anche quando vengono acquistati congiuntamente. I terreni, di norma, hanno una vita illimitata e perciò non sono ammortizzabili. I fabbricati hanno una vita limitata e, perciò, sono attività ammortizzabili. Un incremento nel valore del terreno sul quale un edificio è costruito non influisce sulla determinazione della vita utile del fabbricato.

## N. 16

46. Il valore ammortizzabile di un bene deve essere determinato detraendo il valore residuo dello stesso. Il valore residuo di un bene è, spesso, irrilevante e perciò non è rilevante nel calcolo del valore ammortizzabile. Quando si adotta il trattamento contabile di riferimento, ed è probabile che il valore residuo sia significativo, il valore residuo deve essere stimato al momento dell'acquisto e non è successivamente incrementato da cambiamenti nei prezzi. Quando si adotta il trattamento contabile alternativo consentito, tuttavia, si deve eseguire una nuova stima al momento di ogni successiva rivalutazione del bene. La stima si basa sul valore residuo prevalente alla data della stima per beni simili che hanno raggiunto il termine della loro vita utile e che hanno operato in condizioni simili a quelle nelle quali il bene sarà impiegato.
47. Si possono utilizzare vari criteri di ammortamento per ripartire sistematicamente il valore ammortizzabile di un bene durante la sua vita utile. Questi criteri includono il metodo a quote costanti, il metodo a quote proporzionali ai valori residui e il metodo a quantità prodotte. Il metodo di ammortamento a quote costanti comporta una quota costante durante tutta la vita utile del bene. Il criterio a quote proporzionali ai valori residui comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile dell'attività. Il criterio a quantità prodotte comporta una quota basata sull'utilizzo atteso o sulla produzione ottenuta dal bene. Il criterio utilizzato per un bene deve essere scelto in base alle caratteristiche attese dei benefici economici e deve essere coerentemente applicato di esercizio in esercizio salvo che ci sia un cambiamento nelle caratteristiche attese dei benefici economici.
48. La quota di ammortamento di un esercizio è solitamente rilevata come costo. In certi casi, tuttavia, i benefici economici generati da un bene sono destinati dall'impresa alla produzione di altri beni piuttosto che originare un costo. In questo caso, la quota di ammortamento rappresenta parte del costo dell'altro bene ed è inclusa nel suo valore contabile. Per esempio, l'ammortamento di un impianto di produzione e di macchinari può essere compreso nei costi di trasformazione di rimanenze (vedere IAS 2, Rimanenze). Analogamente, l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari utilizzati per attività di sviluppo può essere incluso nel costo di un'attività immateriale iscritta in bilancio secondo le disposizioni dello IAS 38, Attività immateriali.

## Revisione della vita utile

49. ***La vita utile di un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere periodicamente rivista e, se le attese sono notevolmente difformi dalle stime precedenti, la quota di ammortamento per l'esercizio corrente e per quelli successivi deve essere rettificata.***
50. Durante la vita di un bene può diventare evidente che la stima della sua vita utile non è appropriata. Per esempio, la vita utile può essere prolungata da una spesa successiva riguardante il bene che migliori le condizioni del bene al di là dei livelli normali di prestazione originariamente accertati. In altri casi, cambiamenti tecnologici o cambiamenti nel mercato dei prodotti possono ridurre la vita utile del bene. In tali casi, la vita utile e, di conseguenza, l'aliquota di ammortamento devono essere rettificati sia per l'esercizio corrente sia per quelli futuri.
51. Anche il programma dell'impresa per le riparazioni e le manutenzioni può influenzare la vita utile del bene. Il programma può comportare un prolungamento della vita utile del bene o un incremento del suo valore residuo. Tuttavia, l'adozione di un tale programma non fa venire meno la necessità di dedurre le quote di ammortamento.

## Revisione del criterio di ammortamento

52. ***Il criterio di ammortamento applicato a immobili, impianti e macchinari deve essere rivisto periodicamente e, se si è verificato un rilevante cambiamento nelle caratteristiche attese dei benefici economici derivanti da questi beni, il criterio deve essere cambiato per riflettere tali mutate caratteristiche. Quando è necessario un tale cambiamento nel criterio di ammortamento il cambiamento deve essere contabilizzato come un cambiamento di stima contabile e la quota di ammortamento dell'esercizio corrente e di quelli futuri deve essere rettificata.***

## RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE — PERDITE DUREVOLI DI VALORE

53. Per determinare se un elemento di immobili, impianti e macchinari ha subito una riduzione durevole di valore, l'impresa applica lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Quest'ultimo Principio spiega come l'impresa debba riesaminare il valore contabile delle proprie attività, come determinare il valore recuperabile di un'attività e quando rilevare o ripristinare una perdita durevole di valore<sup>(1)</sup>.

(1) Si veda anche l'Interpretazione SIC-14: Immobili, impianti e macchinari — Rimborsi per riduzioni durevoli o perdite di beni.



54. Lo IAS 22, Aggregazioni di imprese, spiega come trattare una perdita durevole di valore rilevata prima della fine del primo periodo amministrativo annuale successivo a una aggregazione di imprese eseguita sotto forma di acquisizione.

#### SMOBILIZZI E DISMISSIONI

55. **Un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere eliminato dallo stato patrimoniale al momento della dismissione o quando il bene è permanentemente ritirato dall'uso e dalla sua dismissione non sono attesi benefici economici futuri.**
56. **Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti dallo smobilizzo o dalla dismissione di un elemento di immobili, impianti e macchinari devono essere determinate come differenza tra il corrispettivo netto di cessione e il valore contabile del bene e devono essere rilevate come ricavo o come costo nel conto economico.**
57. Quando un elemento di immobili, impianti e macchinari viene scambiato con un bene simile, nelle circostanze esposte nel paragrafo 22, il costo del bene acquistato è uguale al valore contabile del bene dismesso senza che ne derivino plusvalenze o minusvalenze.
58. Operazioni di vendita e di retrolocazione sono contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 17, Leasing.
59. Il valore di immobili, impianti e macchinari ritirati dall'uso attivo e posseduti per essere dismessi deve essere esposto al suo valore contabile alla data in cui l'attività è ritirata dall'uso attivo. Almeno a ogni fine esercizio, l'impresa verifica se l'attività ha subito una riduzione durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e rileva, in relazione alla verifica, qualsiasi eventuale perdita durevole di valore.

#### INFORMAZIONI INTEGRATIVE

60. **Il bilancio deve indicare, per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari:**
- (a) **i criteri impiegati nella determinazione del valore contabile lordo. Quando è stato impiegato più di un criterio, deve essere indicato il valore lordo iscritto per quel criterio in ciascuna categoria;**
  - (b) **i criteri di ammortamento impiegati;**
  - (c) **le vite utili o le aliquote di ammortamento impiegate;**
  - (d) **il valore contabile lordo e l'ammortamento accumulato (aumentato con le perdite durevoli di valore accumulate) all'inizio e al termine dell'esercizio;**
  - (e) **una riconciliazione del valore contabile all'inizio e al termine dell'esercizio riportante:**
    - (i) **incrementi;**
    - (ii) **dismissioni;**
    - (iii) **acquisizioni a seguito di aggregazioni di imprese;**
    - (iv) **incrementi o decrementi derivanti nel corso dell'esercizio da rivalutazioni secondo quanto previsto dai paragrafi 29, 37 e 38 e da perdite durevoli di valore rilevate o rilasciate direttamente a patrimonio netto (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività;**
    - (v) **perdite durevoli di valore iscritte in conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36;**
    - (vi) **perdite durevoli di valore (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36;**
    - (vii) **ammortamento;**
    - (viii) **le differenze cambio nette derivanti dalla conversione del bilancio di una società estera; e**
    - (ix) **altrimovimenti.**



## N. 16

*Per la riconciliazione di cui al punto e) non sono richiesti i dati comparativi.*

61. **Il bilancio deve riportare anche:**
- (a) *l'esistenza e l'ammontare di restrizioni sulla titolarità e proprietà di immobili, impianti e macchinari impegnati a garanzia di passività;*
  - (b) *il criterio di contabilizzazione di costi di ripristino relativi a elementi di immobili, impianti e macchinari;*
  - (c) *l'ammontare di acconti versati per immobili, impianti e macchinari in corso di costruzione; e*
  - (d) *il valore degli ordini emessi per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari.*
62. La scelta del criterio di ammortamento e la stima della vita utile delle attività sono frutto di valutazione soggettiva. Perciò, l'illustrazione dei metodi adottati e delle vite utili stimate o delle aliquote di ammortamento forniscono agli utilizzatori del bilancio informazioni che permettono loro di esaminare i criteri scelti dal redattore del bilancio e di effettuare comparazioni con altre imprese. Per simili ragioni, è necessario portare a conoscenza l'ammortamento iscritto nell'esercizio e l'ammortamento accumulato al termine di quell'esercizio.
63. L'impresa deve indicare la natura e l'effetto del cambiamento in una stima contabile avente un rilevante effetto nell'esercizio corrente o che si attende abbia un effetto rilevante negli esercizi successivi secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Tali informazioni integrative possono derivare da cambiamenti nella stima riguardo a:
- (a) valori residui;
  - (b) costi stimati di smantellamento e rimozione degli elementi di immobili, impianti e macchinari;
  - (c) vite utili; e
  - (d) criterio di ammortamento.
64. **Quando elementi di immobili, impianti e macchinari sono iscritti a valori rivalutati i seguenti aspetti devono essere indicati:**
- (a) *il criterio impiegato per rivalutare i beni;*
  - (b) *la data effettiva della rivalutazione;*
  - (c) *se è stato utilizzato un perito indipendente;*
  - (d) *la natura di eventuali indici impiegati per determinare il costo di sostituzione;*
  - (e) *il valore di ogni classe di immobili, impianti e macchinari che sarebbe stato iscritto in bilancio se i beni fossero stati iscritti secondo quanto previsto dal paragrafo 28; e*
  - (f) *la riserva di rivalutazione, con le variazioni d'esercizio ed eventuali limitazioni nella distribuzione del saldo agli azionisti.*
65. L'impresa inserisce l'informativa su immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, in aggiunta all'informativa richiesta dai paragrafi compresi tra 60 (e) (iv) e (vi).
66. Anche le seguenti informazioni sono importanti per le necessità degli utilizzatori del bilancio:
- (a) il valore contabile di immobili, impianti e macchinari temporaneamente inattivi;
  - (b) il valore contabile lordo di immobili, impianti e macchinari completamente ammortizzati ancora in uso;
  - (c) il valore di immobili, impianti e macchinari non più in uso e destinati alla dismissione; e
  - (d) quando viene adottato il trattamento contabile di riferimento, il fair value (valore equo) di immobili, impianti e macchinari quando questo è notevolmente differente dal valore contabile.

Per questi motivi si incoraggiano le imprese a indicare questi valori.

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

67. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio per i bilanci annuali degli esercizi con inizio anteriore al 1° luglio 1999, l'impresa deve:***
- (a) ***indicare tale fatto; e***
  - (b) ***adottare congiuntamente lo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998), Aggregazioni di imprese, lo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, e lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.***
68. Il presente Principio sostituisce lo IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, approvato nel 1993.

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 17  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1997)**

**Leasing**

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 17, Contabilizzazione del leasing, la cui versione rivista nella forma era stata approvata dal Board nel 1994. Il Principio così rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1999 o da data successiva.

Nell'aprile 2000, i paragrafi 1, 19, 24, 45 e 48 sono stati modificati e il paragrafo 48A è stato inserito a seguito dell'emanazione dello IAS 40, Investimenti immobiliari. Lo IAS 40 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, i paragrafi 1, 24 e 48A sono stati modificati a seguito dell'emanazione dello IAS 41, Agricoltura. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 17:

- SIC-15: Leasing operativo — Incentivi;
- SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

## INTRODUZIONE

Il presente Principio («IAS 17 (rivisto nella sostanza)») sostituisce lo IAS 17, Contabilizzazione dei leasing («IAS 17 originario»). Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1999 o da data successiva.

Il presente Principio, che sostituisce lo IAS 17 originario, recepisce i miglioramenti individuati con un esame svolto nell'ambito di una limitata revisione che ha definito le modifiche necessarie per completare un nucleo essenziale di principi accettabili per ottenere finanziamenti dall'estero e per la quotazione in mercati regolamentati. Il Board dello IASC ha condiviso di avviare una più sostanziale revisione nell'area dei principi contabili riguardanti il leasing.

I principali cambiamenti rispetto allo IAS 17 originario sono i seguenti:

1. Lo IAS 17 originario definiva il leasing come un contratto in cui il locatore trasferisce al locatario il diritto all'utilizzo di un bene in cambio di un canone di locazione. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) modifica la definizione sostituendo la dizione «canone di locazione» con «pagamento o serie di pagamenti».

**N. 17**

2. Nell'assunto che la classificazione delle operazioni di leasing si debba basare sull'ampiezza con la quale i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà del bene locato si riferiscono al locatore o al locatario, secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, lo IAS 17 originario forniva degli esempi di situazioni che rappresentano indicatori del fatto che un leasing sia da classificarsi come leasing finanziario. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) ha introdotto ulteriori indicatori per facilitare ulteriormente il processo di classificazione.
3. Lo IAS 17 originario utilizzava il concetto di «vita utile» negli esempi riferiti a quanto sopra ai fini della comparazione con la durata del leasing nel processo di classificazione. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) utilizza il concetto di «vita economica» considerando che un bene può avere più di un utilizzatore.
4. Lo IAS 17 originario richiedeva che fossero indicati i canoni di locazione sottoposti a condizione, ma non menzionava se essi dovessero essere inclusi o esclusi dal computo dei pagamenti minimi dovuti per il leasing. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) prescrive che i canoni di locazione sottoposti a condizione siano esclusi dai pagamenti minimi dovuti per il leasing.
5. Lo IAS 17 originario non menzionava il trattamento contabile dei costi diretti iniziali sostenuti da un locatario nel negoziare e concludere contratti di leasing. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) richiede che i costi che sono direttamente imputabili alle attività svolte da un locatario per concludere un leasing finanziario siano inclusi nel valore del bene locato.
6. Lo IAS 17 originario lasciava al locatore libertà di scelta sul metodo di imputazione dei proventi finanziari consentendo l'imputazione dei proventi in base a un modello che riflettesse un tasso di rendimento periodico costante basato:
  - (a) sull'investimento netto residuo del locatore relativo al leasing finanziario; o
  - (b) sull'investimento netto monetario residuo del locatore relativo al leasing finanziario.Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) richiede che la rilevazione dei proventi finanziari rifletta un tasso di rendimento periodico costante basato sull'investimento netto residuo del locatore relativo al leasing finanziario.
7. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) nel fornire indicazioni sulla necessità di valutare la possibilità di una riduzione durevole del valore delle attività fa riferimento al Principio contabile internazionale che tratta la riduzione durevole valore delle attività. Lo IAS 17 originario non affrontava questo argomento.
8. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) prevede un ampliamento dell'informazione integrativa sia da parte dei locatari sia dei locatori per le operazioni di leasing operativi e finanziari attraverso voci specifiche in grassetto rispetto ai punti la cui indicazione era richiesta dallo IAS 17 originario.

Le nuove informazioni integrative richieste dallo IAS 17 (rivisto nella sostanza) includono:

- (a) il totale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing riconciliato con il valore attuale delle passività connesse con il leasing in tre intervalli temporali: meno di un anno; da uno a cinque anni; e più di cinque anni (richiesto al locatario);
- (b) l'ammontare totale dell'investimento lordo nel leasing riconciliato con il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing in tre intervalli temporali: meno di un anno; da uno a cinque anni; e più di cinque anni (richiesto al locatore);
- (c) gli oneri finanziari relativi ai punti (a) e (b);
- (d) i pagamenti minimi derivanti da subleasing che si prevede siano riscossi a seguito di subleasing non annullabili alla data di riferimento del bilancio;
- (e) il fondo complessivo per perdite su crediti rappresentate dai pagamenti minimi dovuti per il leasing; e
- (f) i canoni di locazione sottoposti a condizione rilevati come proventi dai locatori.

9. Lo IAS 17 originario comprendeva le Appendici 1-3 che presentavano degli esempi di situazioni nelle quali un leasing dovrebbe essere di norma classificato come leasing finanziario. Nello IAS 17 (rivisto nella sostanza) le Appendici sono state omesse alla luce degli ulteriori indicatori inclusi nello stesso per facilitare il processo di classificazione delle operazioni di leasing.
10. Le disposizioni relative alle operazioni di vendita e di retrolocazione, in particolare le disposizioni riguardanti una retrolocazione che costituisce un leasing operativo, contengono regole che definiscono un ampio spettro di situazioni prendendo in considerazione i rapporti tra fair value (valore equo), valore contabile e prezzo di vendita. Lo IAS 17 (rivisto nella sostanza) include un'Appendice come ulteriore supporto nell'interpretazione delle disposizioni.

## SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-4
Classificazione delle operazioni di leasing	5-11
Le operazioni di leasing nel bilancio dei locatari	12-27
Leasing finanziari	12-24
Leasing operativi	25-27
Le operazioni di leasing nel bilancio dei locatori	28-48
Leasing finanziari	28-40
Leasing operativi	41-48
Operazioni di vendita e retrolocazione	49-57
Disposizioni transitorie	58
Data di entrata in vigore	59-60

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

## FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire, per locatari e locatori, il trattamento contabile appropriato e l'informazione integrativa per le operazioni di leasing finanziari e operativi.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione di tutte le operazioni di leasing differenti da:***
- (a) ***contratti di leasing per l'esplorazione o per l'estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse non rigenerative simili; e***
  - (b) ***contratti di concessione di licenza per beni quali film, registrazioni video, spettacoli, manoscritti, brevetti e copyright.***

## N. 17

*Per altro, il presente Principio non deve essere applicato nel processo valutativo da parte di:*

- (a) *locatari di investimenti immobiliari posseduti tramite leasing finanziari (vedere IAS 40, Investimenti immobiliari);*
  - (b) *locatori di investimenti immobiliari locati tramite leasing operativi (vedere IAS 40, Investimenti immobiliari);*
  - (c) *locatari di attività biologiche possedute tramite leasing finanziari (vedere IAS 41, Agricoltura); o*
  - (d) *locatori di attività biologiche locate tramite leasing operativi (vedere IAS 41).*
2. Il presente Principio si applica a contratti che trasferiscono il diritto di utilizzo di beni, anche se al locatore possono essere richiesti rilevanti servizi in relazione all'utilizzo o alla manutenzione di tali beni. Tuttavia il presente Principio non si applica a contratti per servizi che non trasferiscono il diritto all'utilizzo dei beni da una parte contraente all'altra.

## DEFINIZIONI

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

*Il leasing è un contratto per mezzo del quale il locatore trasferisce al locatario, in cambio di un pagamento o di una serie di pagamenti, il diritto all'utilizzo di un bene per un periodo di tempo stabilito.*

*Il leasing finanziario è un leasing che trasferisce sostanzialmente tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà del bene. Al termine del contratto il diritto di proprietà può essere trasferita oppure no.*

*Il leasing operativo è un leasing differente dal leasing finanziario.*

*Il leasing non annullabile è un leasing che può essere annullato solo:*

- (a) *al verificarsi di alcune remote eventualità;*
- (b) *con l'autorizzazione del locatore;*
- (c) *se il locatario stipula con il medesimo locatore un nuovo leasing per lo stesso bene o per un bene equivalente; o*
- (d) *a seguito del pagamento da parte del locatario di un ulteriore ammontare tale che, sin dall'inizio, la continuazione del leasing sia ragionevolmente sicura.*

*L'inizio del leasing coincide con la data anteriore tra quella del contratto di leasing e quella dell'impegno delle parti sulle principali clausole del leasing.*

*La durata del leasing è il periodo non annullabile per il quale il locatario ha preso in leasing il bene insieme a eventuali ulteriori periodi per i quali il locatario ha il diritto di opzione per continuare nel leasing del bene, con o senza ulteriori pagamenti, e la cui opzione è ragionevolmente certo — all'inizio del contratto — che verrà esercitata dal locatario.*

*I pagamenti minimi dovuti per il leasing sono i pagamenti richiesti o che possono essere richiesti al locatario nel corso della durata del leasing esclusi i canoni di locazione sottoposti a condizione, costi per servizi e imposte che devono essere pagati dal locatore ed essere a lui rimborsati, insieme:*

- (a) *con riferimento al locatario, qualsiasi importo garantito dal locatario o da un terzo a lui collegato; o*

(b) con riferimento al locatore, qualsiasi valore residuo garantito al locatore:

- (i) dal locatario;
- (ii) da un terzo collegato al locatario; o
- (iii) da una terza parte indipendente avente la capacità finanziaria di soddisfare questo impegno.

Tuttavia, se il locatario ha un'opzione di acquisto del bene a un prezzo che si ritiene sarà, alla data in cui l'opzione sarà esercitabile, sufficientemente inferiore al fair value, cosicché all'inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata, i pagamenti minimi dovuti per il leasing comprendono i canoni minimi pagabili nel corso del leasing e il pagamento richiesto per esercitare l'opzione di acquisto.

Il fair value è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.

La vita economica è:

- (a) il periodo di tempo nel quale ci si attende che un bene sia utilizzabile economicamente da uno o più utilizzatori; o
- (b) la quantità di produzione o il numero di unità simili che uno o più utilizzatori si attendono di ottenere dal suo utilizzo.

La vita utile è il periodo restante stimato, dall'inizio del leasing, senza limitazioni derivanti dalla durata del leasing, nel quale ci si attende che i benefici economici incorporati nel bene siano utilizzati dall'impresa.

Il valore residuo garantito è:

- (a) con riferimento al locatario, la porzione del valore residuo garantita dal locatario o da un terzo collegato al locatario (il valore della garanzia corrisponde all'ammontare massimo che può, in qualsiasi situazione, divenire pagabile); e
- (b) con riferimento al locatore, la parte del valore residuo garantita dal locatario o da una terza parte non collegata al locatore che sia finanziariamente in grado di estinguere l'obbligazione.

Il valore residuo non garantito è la parte del valore residuo del bene locato la cui realizzazione da parte del locatore non è certa o è garantita unicamente da un terzo collegato con il locatore.

L'investimento lordo nel leasing è, con riferimento al locatore, la sommatoria dei pagamenti minimi derivanti da un leasing finanziario e qualsiasi valore residuo non garantito spettante al locatore.

L'utile finanziario non realizzato è la differenza tra:

- (a) la sommatoria dei pagamenti minimi derivanti da un leasing finanziario, con riferimento al locatore, e qualsiasi valore residuo non garantito spettante al locatore; e
- (b) il valore attuale di cui al precedente punto al tasso di interesse implicito del leasing.

L'investimento netto nel leasing è l'investimento lordo nel leasing dedotti gli utili finanziari non realizzati.

Il tasso di interesse implicito del leasing è il tasso di attualizzazione che, all'inizio del leasing, fa sì che il valore attuale di (a) i pagamenti minimi derivanti dal leasing e di (b) del valore residuo non garantito sia uguale al fair value del bene locato.

Il tasso marginale di interesse del prestito per il locatario è il tasso di interesse che il locatario dovrebbe pagare per un leasing analogo o, se questo non è determinabile, il tasso che, all'inizio del leasing, il locatario dovrebbe pagare per un prestito con una durata e con garanzie simili necessario per acquistare il bene.

## N. 17

***Il canone di locazione sottoposto a condizione è la parte dei canoni delle operazioni di leasing dovuti di importo variabile dipendente da un fattore diverso dallo scorrere del tempo (quale una percentuale di vendite, un ammontare d'uso, indici di prezzo, tassi di interesse di mercato).***

4. Nella definizione delle operazioni di leasing sono compresi i contratti per la locazione di un bene aventi una clausola che attribuisce al conduttore l'opzione per l'acquisto della proprietà del bene al verificarsi di condizioni stabilite. Questi contratti sono talvolta noti come contratti di locazione con diritto di riscatto.

## CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI LEASING

5. La classificazione delle operazioni di leasing adottata nel presente Principio si basa sulla attribuzione dei rischi e dei benefici derivanti dalla proprietà di un bene locato al locatore o al locatario. I rischi comprendono le possibilità di perdite derivanti da capacità inutilizzata o da obsolescenza tecnologica e di variazioni nel rendimento dovute a cambiamenti nelle condizioni economiche. I benefici possono essere rappresentati dall'attesa di un utilizzo redditizio durante la vita economica del bene e di proventi derivanti dalla rivalutazione o dalla realizzazione del valore residuo.
6. Un leasing è classificato come finanziario se trasferisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici connessi alla proprietà. Un leasing è classificato come operativo se non trasferisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà.
7. Poiché l'operazione tra un locatore e un locatario si basa su un contratto di leasing comune a entrambe le parti, è opportuno utilizzare definizioni coerenti. L'applicazione di queste definizioni alle differenti situazioni delle due parti può talvolta far sì che il medesimo contratto di leasing sia classificato in modo differente dal locatore e dal locatario.
8. La classificazione di un leasing come finanziario od operativo dipende dalla sostanza dell'operazione piuttosto che dalla forma del contratto <sup>(1)</sup>. Per esempio, un leasing può essere di norma classificato come finanziario quando:
  - (a) il leasing trasferisce la proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
  - (b) il locatario ha l'opzione di acquisto del bene a un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione cosicché, all'inizio del leasing, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
  - (c) la durata del leasing copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita; e
  - (d) all'inizio del leasing il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al fair value (equo) del bene locato; e
  - (e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche.
9. Esempi di situazioni che individualmente o congiuntamente possono condurre a classificare un leasing come finanziario:
  - (a) se il locatario può risolvere il leasing, le perdite del locatore relative alla risoluzione sono sostenute dal locatario;
  - (b) utili o perdite derivanti dalle variazioni del fair value del valore residuo ricadono sul locatario (per esempio sotto forma di restituzione di canoni equivalenti alla maggior parte dei ricavi di vendita al termine del leasing); e
  - (c) il locatario ha la possibilità di continuare il leasing per un ulteriore periodo a un canone sostanzialmente inferiore a quello di mercato.

<sup>(1)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-27: La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.



10. La classificazione del leasing viene fatta all'inizio del leasing stesso. Se in qualsiasi momento il locatario e il locatore decidono di modificare le clausole del leasing, escludendo il rinnovo del leasing, in modo tale che, se la modifica fosse avvenuta all'inizio del leasing, avrebbe determinato una sua differente classificazione in base ai criteri dei paragrafi da 5 a 9, il contratto modificato deve essere considerato come un nuovo contratto per la sua durata. Tuttavia, cambiamenti nelle stime (per esempio, cambiamenti della stima della vita economica o del valore residuo del bene locato) o cambiamenti delle situazioni (per esempio, inadempienza del locatario) non danno origine, ai fini contabili, a una nuova classificazione del leasing.
11. Le operazioni di leasing di terreni e fabbricati devono essere classificati come operativi o finanziari allo stesso modo delle operazioni di leasing di altri beni. Tuttavia, una caratteristica dei terreni è che essi hanno, di norma, una vita economica indefinita e, se non ci si attende che la proprietà sia trasferita al locatario entro la scadenza del leasing, il locatario non acquisisce, sostanzialmente, tutti i rischi e i benefici inerenti alla proprietà. Un premio pagato per tale locazione rappresenta un pagamento di leasing anticipato che deve essere ammortizzato nel corso del leasing in sincronia con i benefici forniti.

#### LE OPERAZIONI DI LEASING NEL BILANCIO DEI LOCATARI

##### *Leasing finanziari*

12. ***I locatari devono rilevare le operazioni di leasing finanziario come attività e passività nei loro stati patrimoniali a valori all'inizio del leasing uguali al fair value del bene locato o, se minore, al valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing il tasso di attualizzazione da utilizzare è il tasso di interesse implicito del leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso marginale di interesse del prestito per il locatario.***
13. Le operazioni e gli altri fatti devono essere contabilizzati ed esposti tenendo conto della loro natura sostanziale e finanziaria e non semplicemente della loro forma giuridica. Mentre la forma giuridica di un contratto di leasing stabilisce che il locatario non acquisisce la proprietà del bene locato, nel caso di leasing finanziario la realtà sostanziale e finanziaria è tale che il locatario acquisisce i benefici economici derivanti dall'uso del bene locato per la maggior parte della sua vita economica in cambio dell'impegno a pagare un corrispettivo che approssima il fair value del bene e i relativi costi finanziari.
14. Se tali operazioni di leasing non vengono riflesse nello stato patrimoniale del locatario, le risorse economiche e il livello degli impegni di quell'impresa sono sottostimati, distorcendo così gli indici finanziari. Per questo motivo è corretto che un leasing finanziario sia rilevato nello stato patrimoniale del locatario sia come attività sia come obbligazione a sostenere futuri pagamenti per il leasing. All'inizio del leasing, l'attività e la passività per i futuri pagamenti per il leasing devono essere rilevate nello stato patrimoniale allo stesso ammontare.
15. Non è corretto esporre nel bilancio le passività per i beni presi in locazione come deduzione delle attività. Se viene fatta una distinzione tra passività correnti e non correnti nell'esposizione nello stato patrimoniale, la stessa distinzione deve essere fatta per le passività delle operazioni di leasing.
16. In relazione a specifiche operazioni di leasing sono spesso sostenuti costi diretti iniziali, come i costi di negoziazione e di stipulazione del contratto di leasing. I costi identificati come direttamente attribuibili alle attività svolte dal locatario per un leasing finanziario sono capitalizzati come parte del valore dell'attività.
17. ***I canoni di leasing pagati devono essere ripartiti tra costi finanziari e riduzione delle passività residue. I costi finanziari devono essere ripartiti tra gli esercizi nel corso del leasing in modo da ottenere un tasso d'interesse costante sulla passività residua per ciascun esercizio.***
18. Nella pratica, per ripartire il costo finanziario sulla durata del leasing, per semplificare il calcolo si possono utilizzare alcune forme di approssimazione.

## N. 17

19. **Un leasing finanziario comporta una quota di ammortamento delle attività ammortizzabili e oneri finanziari per ciascun esercizio. Il criterio di ammortamento usato per i beni ammortizzabili in locazione deve essere coerente con quello adottato per i beni ammortizzabili posseduti, e l'ammortamento da rilevare deve essere calcolato con il criterio esposto nello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari e nello IAS 38, Attività immateriali. Se non esiste una ragionevole certezza che il locatario acquisirà la proprietà del bene al termine del leasing, il bene deve essere completamente ammortizzato nella più breve fra la durata del leasing e la sua vita utile.**
20. Il valore ammortizzabile di un bene in locazione deve essere imputato a ciascun esercizio durante il periodo amministrativo nel quale ci si attende di utilizzarlo, con un criterio sistematico coerente con il criterio di ammortamento che il locatario impiega per i beni di proprietà. Se esiste una ragionevole certezza che il locatario acquisirà la proprietà al termine del leasing, il periodo atteso di utilizzo coincide con la vita utile del bene; altrimenti il bene deve essere ammortizzato nel tempo più breve fra la durata del leasing e la sua vita utile.
21. La somma della quota di ammortamento di un bene e del costo finanziario per l'esercizio è raramente equivalente ai canoni di leasing dovuti con riferimento all'esercizio; perciò non è corretta la mera rilevazione al conto economico come costo dei canoni di leasing. È improbabile, quindi, che il bene e la passività relativa abbiano lo stesso valore dopo l'inizio del leasing.
22. Per determinare se un bene preso in locazione ha subito una riduzione durevole di valore, cioè quando i benefici economici futuri attesi da quel bene sono inferiori al suo valore contabile, l'impresa deve applicare il Principio contabile internazionale che disciplina la riduzione durevole del valore delle attività e prescrive come l'impresa deve rivedere il valore contabile dei suoi beni, come essa deve determinare il valore recuperabile di un bene e quando deve rilevare, o stornare, una perdita derivante da una riduzione durevole del valore.
23. **I locatari, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per i leasing finanziari:**
- (a) **per ciascuna categoria di beni, il valore contabile netto alla data di riferimento del bilancio;**
  - (b) **una riconciliazione tra il totale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing alla data di riferimento del bilancio e il loro valore attuale. L'impresa deve indicare anche il totale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing alla data di riferimento del bilancio, e il loro valore attuale, per ciascuno dei seguenti periodi:**
    - (i) **non più di un anno;**
    - (ii) **tra uno e cinque anni;**
    - (iii) **più di cinque anni;**
  - (c) **i canoni di locazione sottoposti a condizione rilevati come proventi nell'esercizio;**
  - (d) **il totale dei pagamenti minimi derivanti da una sublocazione che ci si attende di ricevere per sublocazioni non annullabili alla data di riferimento del bilancio; e**
  - (e) **una descrizione generale dei contratti di leasing significativi del locatario inclusi, ma non solo, i seguenti:**
    - (i) **il criterio con il quale sono determinati i canoni sottoposti a condizione;**
    - (ii) **l'esistenza e le clausole di opzione di rinnovo o di acquisto e le clausole di indicizzazione; e**
    - (iii) **le restrizioni imposte da contratti di leasing, quali quelle riguardanti dividendi, nuovo indebitamento e ulteriori operazioni leasing.**
24. Inoltre, le disposizioni sulle informazioni integrative previste dagli IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, IAS 38, Attività immateriali, IAS 40, Investimenti immobiliari e IAS 41, Agricoltura, devono essere applicate ai valori dei beni presi in locazione per le operazioni di leasing finanziario contabilizzate dal locatario come acquisto di beni.

*Leasing operativi*

25. ***I pagamenti per un leasing operativo devono essere imputati come costo al conto economico a quote costanti per la durata del leasing a meno che sia un criterio sistematico diverso a rispecchiare le modalità temporali di godimento dei benefici da parte dell'utilizzatore*** <sup>(2)</sup>.
26. Per le operazioni di leasing operativo, i pagamenti per tali operazioni (esclusi i costi per servizi quali l'assicurazione e la manutenzione) devono essere rilevati come costo nel conto economico con un criterio a quote costanti a meno che sia un criterio sistematico diverso a rispecchiare le modalità temporali di godimento dei benefici da parte dell'utilizzatore, anche se i pagamenti non sono eseguiti sulla base di quel criterio.
27. I locatari, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per le operazioni di leasing operativo:
- (a) il totale dei pagamenti minimi dovuti per le operazioni di leasing operativo non annullabili per ciascuno dei seguenti periodi:
    - (i) non più di un anno;
    - (ii) tra uno e cinque anni;
    - (iii) più di cinque anni;
  - (b) il totale dei pagamenti minimi futuri derivanti da una subleasing che ci si attende di ricevere per subleasing non annullabili alla data di riferimento del bilancio;
  - (c) i pagamenti per leasing e subleasing rilevati nel conto economico dell'esercizio, con valori distinti per i pagamenti minimi dovuti per il leasing, i canoni di locazione sottoposti a condizione e i pagamenti da subleasing;
  - (d) una descrizione generale dei contratti di leasing significativi del locatario inclusi, ma non solo, i seguenti:
    - (i) il criterio con il quale sono determinati i canoni sottoposti a condizione;
    - (ii) l'esistenza e le clausole di opzione di rinnovo o di acquisto e le clausole di indicizzazione; e
    - (iii) le restrizioni imposte da contratti di leasing, quali quelle riguardanti dividendi, nuovo indebitamento e ulteriori operazioni di leasing.

## LE OPERAZIONI DI LEASING NEL BILANCIO DEI LOCATORI

*Leasing finanziari*

28. ***I locatori devono rilevare nel loro stato patrimoniale i beni posseduti oggetto di operazioni di leasing finanziario ed esporli come credito a un valore uguale all'investimento netto nel leasing.***
29. In un leasing finanziario tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà vengono, sostanzialmente, trasferiti dal locatore e, di conseguenza, i canoni derivanti dal leasing devono essere trattati dal locatore come rimborso del capitale e come provento finanziario atti a rimborsare e remunerare il locatore per il suo investimento e per i servizi prestati.
30. ***Con riferimento al leasing finanziario, la rilevazione dei proventi finanziari deve essere basata su modalità che riflettano un tasso di rendimento periodico costante sull'investimento netto residuo del locatore.***
31. Un locatore deve tendere a ripartire i proventi finanziari sulla durata del leasing con un criterio sistematico e razionale. Questa ripartizione dei proventi si deve basare su modalità che riflettano un rendimento periodico costante sull'investimento netto residuo del locatore. I canoni di operazioni di leasing relativi al periodo amministrativo, esclusi i costi per servizi, devono essere ricondotti all'investimento lordo del leasing per ridurre sia l'importo capitale sia l'utile finanziario non realizzato.

<sup>(2)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-15: Leasing operativo — Incentivi.

## N. 17

32. Le stime dei valori residui non garantiti utilizzate nel calcolo dell'investimento lordo del locatore in un leasing devono essere periodicamente riviste. Se c'è stata una riduzione nella stima del valore residuo non garantito, la ripartizione dei proventi nel corso del leasing deve essere rivista e qualsiasi riduzione relativa a importi già imputati deve essere immediatamente rilevata.
33. Nella negoziazione e nella finalizzazione di un leasing il locatore spesso sostiene costi diretti iniziali, quali commissioni e compensi legali. Per le operazioni di leasing finanziario, questi costi diretti iniziali sono sostenuti per produrre proventi finanziari e devono essere imputati immediatamente al conto economico o ripartiti a rettifica di questi proventi nel corso del leasing. Tale rettifica può essere ottenuta imputando il costo quando esso è sostenuto e rilevando come provento, nello stesso esercizio, per un corrispondente importo l'utile finanziario non realizzato.
34. ***I locatori che siano produttori o commercianti devono rilevare l'utile o la perdita commerciale nel conto economico dell'esercizio, secondo quanto previsto dal criterio seguito dall'impresa per le vendite non finanziate con leasing. Se sono applicati tassi di interesse artificialmente bassi, l'utile commerciale deve essere limitato a quello che risulterebbe se fosse applicato un tasso di interesse commerciale. I costi diretti iniziali devono essere rilevati come costo nel conto economico all'inizio del leasing.***
35. Produttori e commercianti spesso offrono ai clienti la scelta tra l'acquisto e la locazione di un bene. Il leasing finanziario di un bene da parte di un locatore che sia produttore o commerciante genera due tipi di proventi:
- (a) l'utile o la perdita equivalente all'utile o alla perdita derivante da una vendita del bene locato nel caso in cui essa non sia finanziata con un leasing, ai normali prezzi di vendita, e tenendo conto di eventuali sconti quantità o commerciali; e
- (b) i proventi finanziari sulla durata del leasing.
36. Il ricavo di vendita rilevato all'inizio di un leasing finanziario da un locatore che sia produttore o commerciante è rappresentato dal fair value (valore equo) del bene o, se minore, dal valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing che competono al locatore, calcolato a un tasso d'interesse commerciale. Il costo del venduto rilevato all'inizio del leasing è il costo o, se differente, il valore contabile, del bene locato meno il valore attuale del valore residuo non garantito. La differenza tra i ricavi di vendita e il costo del venduto è l'utile della vendita, che deve essere rilevato con il criterio adottato dall'impresa per le vendite.
37. I locatori che siano produttori o commercianti applicano, a volte, tassi d'interesse artificialmente bassi allo scopo di attirare i clienti. Al momento della vendita l'utilizzo di tali tassi può generare la rilevazione di una porzione eccessiva rispetto ai proventi totali derivanti dall'operazione. Se sono applicati tassi di interesse artificialmente bassi, l'utile della vendita deve essere limitato a quello che si sarebbe ottenuto se si fosse applicato un tasso di interesse commerciale.
38. I costi diretti iniziali devono essere rilevati come costo all'inizio del leasing poiché essi sono principalmente correlati alla realizzazione dell'utile della vendita da parte del produttore o del commerciante.
39. ***I locatori, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per le operazioni di leasing finanziario:***
- (a) ***una riconciliazione tra l'investimento lordo totale nel leasing alla data di riferimento del bilancio e il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing alla data di riferimento del bilancio. Inoltre, l'impresa deve indicare l'investimento lordo totale nel leasing e il valore attuale dei pagamenti minimi derivanti da un leasing alla data di riferimento del bilancio per ciascuno dei seguenti periodi:***
- (i) ***non più di un anno;***
- (ii) ***tra uno e cinque anni;***
- (iii) ***più di cinque anni;***
- (b) ***gli utili finanziari non realizzati;***
- (c) ***i valori residui non garantiti spettanti al locatore;***
- (d) ***il fondo accumulato per le perdite sui crediti riferibili ai pagamenti minimi derivanti dai leasing;***

(e) **i canoni di locazione sottoposti a condizione rilevati nel conto economico;**

(f) **una descrizione generale dei contratti di leasing del locatore rilevanti.**

40. Come indicatore di crescita è spesso utile menzionare anche l'investimento lordo meno i proventi non realizzati in nuove attività avviate durante l'esercizio, al netto dei valori per le operazioni di leasing annullate.

#### *Leasing operativi*

41. **I locatori devono esporre i beni oggetto di operazioni di leasing operativo nei loro stati patrimoniali secondo la natura del bene.**

42. **I proventi del leasing derivanti da leasing operativi devono essere rilevati a quote costanti per la durata del leasing, a meno che sia un criterio sistematico diverso a rispecchiare le modalità temporali con le quali il beneficio derivante dall'uso del bene locato si riduce<sup>(3)</sup>.**

43. I costi, compreso l'ammortamento, sostenuti per realizzare i proventi del leasing devono essere rilevati a conto economico. I proventi del leasing (esclusi i corrispettivi per servizi forniti quali l'assicurazione e la manutenzione) devono essere rilevati come proventi a quote costanti per la durata del leasing anche se i corrispettivi hanno un diverso andamento, a meno che un criterio sistematico diverso sia più aderente alle modalità temporali con le quali il beneficio derivante dall'uso del bene locato si riduce.

44. I costi diretti iniziali sostenuti specificatamente per generare ricavi da un leasing operativo devono essere differiti e imputati nella determinazione del reddito sulla durata del leasing in proporzione alla rilevazione dei proventi dalla locazione o rilevati come costo nel conto economico nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.

45. **L'ammortamento di beni ammortizzabili locati deve essere effettuato con un criterio coerente con il criterio di ammortamento normalmente utilizzato dal locatore per beni simili, e la quota di ammortamento deve essere determinata con il criterio previsto nello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari e nello IAS 38, Attività immateriali.**

46. Per determinare se un bene locato ha subito una riduzione durevole di valore, cioè quando i benefici economici futuri attesi da quel bene sono inferiori al suo valore contabile, l'impresa deve applicare il Principio contabile internazionale che disciplina le riduzioni durevoli di valore delle attività e prescrive come l'impresa deve rivedere il valore contabile dei suoi beni, come essa deve determinare il valore recuperabile di un bene e quando deve rilevare, o stornare, una perdita derivante da una riduzione del valore.

47. Un locatore che sia produttore o commerciante non deve rilevare utili derivanti dalla stipulazione di un leasing operativo perché esso non è equivalente a una vendita.

48. **I locatori, oltre a quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative, devono fornire le seguenti informazioni per le operazioni di leasing operativo:**

(a) **i pagamenti minimi derivanti da un leasing operativo non annullabile, complessivamente e per ciascuno dei seguenti periodi:**

(i) **non più di un anno;**

(ii) **tra uno e cinque anni;**

(iii) **più di cinque anni;**

(b) **il totale dei canoni di locazione sottoposti a condizione imputati al conto economico; e**

(c) **una descrizione generale dei contratti di leasing significativi del locatore.**

48A. In aggiunta, si applicano ai beni locati tramite leasing operativo gli IAS 16, Immobili, impianti e macchinari, IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività, IAS 38, Attività immateriali, IAS 40, Investimenti immobiliari e IAS 41, Agricoltura.

<sup>(3)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-15: Leasing operativo — Incentivi.

## N. 17

## OPERAZIONI DI VENDITA E RETROLOCAZIONE

49. Un'operazione di vendita e retrolocazione è costituita dalla vendita di un bene da parte di un venditore e dal riacquisto dello stessa attività a mezzo leasing. I canoni delle operazioni di leasing e il prezzo di vendita sono, di solito, interdipendenti essendo negoziati congiuntamente. Il trattamento contabile di un'operazione di vendita e retrolocazione dipende dal tipo di leasing.
50. ***Se un'operazione di vendita e retrolocazione corrisponde a un leasing finanziario, eventuali eccedenze del corrispettivo di vendita rispetto al valore contabile non possono essere rilevate immediatamente come proventi nel bilancio del venditore-locatario. La loro rilevazione, invece, deve essere differita e imputata sulla durata del leasing.***
51. Se la retrolocazione corrisponde a un leasing finanziario, l'operazione rappresenta un mezzo con il quale il locatore procura mezzi finanziari al locatario, avendo il bene come garanzia. Per tale motivo non è corretto considerare come provento l'eccedenza del corrispettivo di vendita, rispetto al valore contabile. Tale eccedenza deve essere differita e imputata sulla durata del leasing.
52. ***Se un'operazione di vendita e retrolocazione corrisponde a un leasing operativo, ed è evidente che l'operazione è effettuata al fair value, qualsiasi utile o perdita deve essere rilevato immediatamente. Se il prezzo di vendita è inferiore al fair value, qualsiasi utile o perdita deve essere rilevato immediatamente eccetto il caso in cui, se la perdita è compensata da futuri canoni delle operazioni di leasing a prezzi di mercato inferiori, essa deve essere differita e imputata in proporzione ai canoni delle operazioni di leasing durante il periodo atteso di utilizzo del bene. Se il prezzo di vendita è maggiore del fair value, l'eccedenza rispetto al fair value deve essere differita e imputata con riferimento al medesimo periodo.***
53. Se la retrolocazione corrisponde a un leasing operativo, e i canoni delle operazioni di leasing e il prezzo di vendita sono determinati al fair value, si è in presenza di una normale operazione di vendita e qualsiasi utile o perdita deve essere rilevato immediatamente.
54. ***Per le operazioni di leasing operativo, se il fair value al momento della vendita e retrolocazione è minore del valore contabile per il bene, la perdita pari alla differenza tra il valore contabile e il fair value deve essere rilevata immediatamente.***
55. Per le operazioni di leasing finanziario, non sono necessarie rettifiche di questo tipo a meno che ci sia stata una perdita di valore, nel qual caso il valore contabile deve essere ridotto al valore recuperabile secondo quanto previsto dal Principio contabile internazionale che disciplina la riduzione duravole di valore delle attività.
56. Le disposizioni sulle informazioni integrative previste per locatari e locatori si applicano allo stesso modo anche alle operazioni di vendita e retrolocazione. La descrizione richiesta dei contratti di leasing significativi comporta l'indicazione delle clausole particolari o inusuali del contratto o delle condizioni delle operazioni di vendita e retrolocazione.
57. È possibile che le operazioni di vendita e retrolocazione soddisfino il requisito dell'indicazione distinta contenuto nello IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, paragrafo 16.

## DISPOSIZIONI TRANSITORIE

58. ***L'applicazione retroattiva del presente Principio è incoraggiata ma non richiesta. Se il presente Principio non è applicato retroattivamente, si ritiene che il saldo delle operazioni di leasing finanziario preesistenti sia correttamente determinato dal locatore e successivamente esso deve essere contabilizzato in conformità alle disposizioni del presente Principio.***

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

59. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1999 o da data successiva. Se un'impresa applica il presente Principio ai bilanci degli esercizi con inizio precedente al 1° gennaio 1999, l'impresa deve rendere noto che ha applicato il presente Principio invece dello IAS 17, Contabilizzazione dei leasing, approvato nel 1982.***
60. Il presente Principio sostituisce lo IAS 17, Contabilizzazione dei leasing, approvato nel 1982.

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 18  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)**

**Ricavi**

Nel 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha modificato il paragrafo 11 dello IAS 18 inserendo un riferimento incrociato allo IAS 39.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, ha modificato il paragrafo 36. Il testo così modificato è entrato in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

Nel gennaio 2001, lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 6. Lo IAS 41 entra in vigore a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2003 o da data successiva.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 18:

- SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing;
- SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7-8
Determinazione dei ricavi	9-12
Identificazione dell'operazione	13
Vendita di merci	14-19
Prestazione di servizi	20-28
Interessi, royalties e dividendi	29-34
Informazioni integrative	35-36
Data di entrata in vigore	37

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

FINALITÀ

Nel Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio i proventi sono definiti come incrementi dei benefici economici che si manifestano nell'esercizio sotto forma di flussi finanziari in entrata o accrescimenti di attività o diminuzioni di passività e che determinano incrementi di patrimonio netto, diversi dalle contribuzioni dei partecipanti al patrimonio netto. I proventi comprendono sia ricavi sia altri profitti. I ricavi sono proventi che si manifestano nel corso dell'attività ordinaria dell'impresa e ai quali ci si riferisce con dizioni differenti quali vendite, commissioni, interessi, dividendi e royalties. La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei ricavi derivanti da determinati tipi di operazioni e di fatti.



**N. 18**

Il problema principale nella contabilizzazione dei ricavi è la determinazione del momento della rilevazione. I ricavi devono essere rilevati quando è probabile che i benefici economici futuri saranno fruiti dall'impresa e la loro valutazione è attendibile. Il presente Principio identifica i casi nei quali tali criteri sono soddisfatti e, perciò, i ricavi relativi devono essere rilevati. Fornisce anche un'indicazione pratica per l'applicazione di questi criteri.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato nella contabilizzazione dei ricavi che derivano dalle seguenti operazioni e fatti:***
  - (a) ***la vendita di beni;***
  - (b) ***la prestazione di servizi; e***
  - (c) ***l'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'impresa che generano interessi, royalties e dividendi.***
2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 18, Rilevazione dei ricavi, approvato nel 1982.
3. I beni considerati comprendono quelli prodotti dall'impresa per essere venduti e quelli acquistati per la rivendita, quali merci acquistate da un dettagliante, così come terreni e altri immobili posseduti per essere rivenduti.
4. La prestazione di servizi implica, tipicamente, lo svolgimento da parte dell'impresa di un incarico contrattualmente concordato in un periodo fissato di tempo. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Alcuni contratti per la prestazione di servizi sono direttamente connessi alle commesse a lungo termine, quali quelli per le prestazioni dei responsabili di progetto e degli architetti. I ricavi che derivano da questi contratti non vengono trattati nel presente Principio, ma secondo le prescrizioni riguardanti le commesse a lungo termine di cui allo IAS 11, Commesse a lungo termine.
5. L'uso di beni dell'impresa da parte di terzi produce ricavi sotto forma di:
  - (a) interessi — addebiti a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di ammontari dovuti all'impresa;
  - (b) royalties — addebiti a terzi per l'utilizzo di attività a lungo termine appartenenti all'impresa, quali brevetti, marchi di fabbrica, diritti d'autore e software per computer; e
  - (c) dividendi — distribuzione di utili ai possessori di partecipazioni azionarie in proporzione alla loro quota e al tipo di partecipazioni.
6. Il presente Principio non tratta i ricavi che derivano da:
  - (a) contratti di locazione (vedere IAS 17, Leasing);
  - (b) dividendi derivanti da partecipazioni che sono contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (vedere IAS 28, Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate);
  - (c) contratti di assicurazione delle imprese assicurative;
  - (d) cambiamenti del fair value (valore equo) di attività e passività finanziarie o la loro dismissione (vedere IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione);
  - (e) modificazioni del valore di altre attività correnti;
  - (f) rilevazione iniziale e cambiamenti di fair value (valore equo) di attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41, Agricoltura);
  - (g) rilevazione iniziale dei prodotti agricoli (vedere IAS 41, Agricoltura); e
  - (h) estrazione di minerali.

## DEFINIZIONI

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

***I ricavi sono i flussi lordi di benefici economici conseguenti l'esercizio derivanti dallo svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa, quando tali flussi determinano incrementi del patrimonio netto diversi dagli incrementi derivanti dagli apporti degli azionisti.***

***Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili.***

8. I ricavi comprendono solo i flussi lordi di benefici economici ricevuti e ricevibili dall'impresa, in nome e per conto proprio. Corrispettivi riscossi per conto terzi quali le imposte sulle vendite, le imposte su beni e servizi e l'imposta sul valore aggiunto non sono benefici economici fruiti dall'impresa e non determinano un incremento del patrimonio netto; per questo motivo essi sono esclusi dai ricavi. Analogamente, in un rapporto di agenzia, le entrate lorde di benefici economici comprendono gli importi riscossi per conto del preponente che non determinano un incremento del patrimonio netto dell'impresa. I corrispettivi riscossi per conto del preponente sono esclusi dai ricavi. L'ammontare della provvigione, invece, è un ricavo.

## DETERMINAZIONE DEI RICAVI

9. ***I ricavi devono essere valutati al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o spettante*** <sup>(1)</sup>.

10. L'ammontare dei ricavi che deriva da un'operazione è determinato, di solito, da un accordo tra l'impresa e l'acquirente o l'utilizzatore del bene. Esso viene determinato in base al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o spettante tenendo conto del valore di eventuali sconti commerciali e riduzioni legate alla quantità concessi dall'impresa.

11. Nella maggior parte dei casi, il corrispettivo è costituito da disponibilità liquide o mezzi equivalenti e l'ammontare dei ricavi è l'importo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti ricevuto o spettante. Tuttavia, quando la riscossione di disponibilità liquide o equivalenti è differita, il fair value (valore equo) del corrispettivo può essere minore dell'ammontare nominale dei mezzi monetari, riscossi o spettanti. Per esempio, un'impresa può concedere al compratore un credito senza interessi o accettare un titolo di credito con un interesse minore di quello di mercato come corrispettivo della vendita di merci. Quando l'accordo costituisce, di fatto, un'operazione finanziaria, il fair value (valore equo) del corrispettivo è determinato scontando tutte le future entrate utilizzando un tasso di interesse figurativo. Il tasso di interesse figurativo è quello più distintamente identificabile fra:

- (a) il tasso prevalente per uno strumento simile di un emittente con una situazione finanziaria simile; o  
(b) un tasso di interesse che sconti il valore nominale dello strumento al prezzo di vendita corrente per pagamento in contanti delle merci o dei servizi.

La differenza tra il fair value (valore equo) e il valore nominale del corrispettivo è rilevata come interessi attivi secondo quanto previsto dai paragrafi 29 e 30 in conformità a ciò che è disposto dallo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione.

12. Quando merci o servizi sono scambiati o barattati con merci o servizi che hanno natura e valore simili, lo scambio non è considerato come un'operazione che produce ricavi. Questo è il caso, spesso, di beni di prima necessità, quali petrolio o latte, quando i fornitori scambiano o barattano rimanenze diversamente localizzate per far fronte tempestivamente alla domanda in un particolare luogo. Quando si vendono merci o si prestano servizi in cambio di merci e servizi di diversa natura, lo scambio è considerato un'operazione che produce ricavi. Il ricavo è determinato dal fair value (valore equo) delle merci o dei servizi ricevuti, rettificato dall'importo di eventuali pagamenti in contanti o equivalenti. Quando il fair value (valore equo) delle merci o dei servizi ricevuti non può essere determinato attendibilmente, il ricavo è calcolato sulla base del fair value (valore equo) delle merci o dei servizi forniti, rettificato dell'importo di eventuali pagamenti in contanti o equivalenti.

<sup>(1)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

## N. 18

## IDENTIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE

13. I criteri di rilevazione previsti dal presente Principio sono, di solito, applicati distintamente a ogni operazione. Tuttavia, in particolari circostanze, è necessario applicare i criteri di rilevazione alle parti separatamente identificabili di una singola operazione allo scopo di riflettere il contenuto economico dell'operazione stessa. Per esempio, quando il prezzo di vendita di un prodotto comprende un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo deve essere differito e rilevato come ricavo nell'esercizio nel quale il servizio è prestato. Viceversa, i criteri di rilevazione sono applicati a una o più operazioni nel loro complesso quando esse sono così strettamente legate che il risultato commerciale non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme. Per esempio, un'impresa può vendere merci e, contemporaneamente, accordarsi per riacquistare le merci in un momento successivo, in tal modo annullando il risultato dell'operazione; in tali casi le operazioni sono trattate congiuntamente.

## VENDITA DI MERCI

14. ***I ricavi dalla vendita di merci devono essere rilevati quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:***
- (a) ***l'impresa ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà dei beni;***
  - (b) ***l'impresa smette di esercitare il solito livello continuativo di attività associate con la proprietà nonché l'effettivo controllo sulla merce venduta;***
  - (c) ***il valore dei ricavi può essere determinato attendibilmente;***
  - (d) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e***
  - (e) ***i costi sostenuti, o da sostenere, riguardo all'operazione possono essere attendibilmente determinati.***
15. La valutazione del momento in cui l'impresa ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà richiede una disamina dei contenuti dell'operazione. Nella maggior parte dei casi, il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con la proprietà coincide con il trasferimento della titolarità, o del possesso, all'acquirente. Questo succede per la maggior parte delle vendite al dettaglio. In altri casi, il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi con la proprietà avviene in un momento differente da quello del trasferimento della titolarità o del possesso.
16. Se l'impresa conserva rischi significativi connessi con la proprietà, l'operazione non può essere classificata come vendita e non si possono rilevare ricavi. L'impresa può conservare in molti modi un rischio significativo legato alla proprietà. Esempi di situazioni nelle quali l'impresa conserva significativi rischi e benefici connessi con la proprietà si hanno:
- (a) quando l'impresa mantiene un impegno per risultati insoddisfacenti non coperta dalle normali clausole di garanzia;
  - (b) quando il conseguimento di ricavi da una vendita dipende dai ricavi realizzati dall'acquirente dalla vendita dei beni stessi;
  - (c) quando è prevista l'installazione dei beni e l'installazione che l'impresa non ha ancora completato è una parte importante del contratto; e
  - (d) quando l'acquirente ha la possibilità di revocare l'acquisto per un motivo specificato nel contratto di vendita e l'impresa è incerta sulle probabilità del reso.
17. Solo se l'impresa conserva un rischio connesso alla proprietà insignificante, l'operazione è classificata come vendita e il ricavo deve essere rilevato. Per esempio, un venditore può conservare la titolarità della merce esclusivamente a garanzia del suo credito. In tal caso, se l'impresa ha trasferito i significativi rischi e i vantaggi della proprietà, l'operazione è classificata come vendita e si deve rilevare il relativo ricavo. Un altro esempio di impresa che conserva solo rischi irrilevanti connessi alla proprietà è quello di una vendita al dettaglio nella quale viene offerto un rimborso se il cliente non fosse soddisfatto. In tali casi il ricavo è rilevato al momento della vendita se il venditore può effettuare una stima attendibile dei resi futuri e rilevare una passività per i resi basata sull'esperienza e su altri fattori pertinenti.

18. I ricavi devono essere rilevati solo quando è probabile che i benefici economici che deriveranno dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. In alcuni casi, ciò può non essere probabile fino al momento della riscossione del corrispettivo o del venir meno dell'incertezza. Per esempio, può esserci incertezza sul fatto che un'autorità governativa straniera permetterà di trasferire il corrispettivo di una vendita effettuata in un Paese estero. Quando l'autorizzazione sarà stata concessa, l'incertezza sarà risolta e i ricavi potranno essere rilevati. Comunque, quando sussiste una incertezza riguardo alla possibilità di incassare i crediti derivanti da un ricavo già rilevato, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.
19. I ricavi e i costi che sono relativi alla stessa operazione o a un altro fatto devono essere rilevati simultaneamente; questo processo è comunemente indicato come corrispondenza tra ricavi e costi. I costi, comprese le garanzie e gli altri costi da sostenere dopo la spedizione della merce possono, di solito, essere attendibilmente calcolati quando sono state soddisfatte le altre condizioni per la rilevazione dei ricavi. I ricavi, comunque, non possono essere rilevati quando i costi relativi non possono essere attendibilmente valutati; in tali circostanze un eventuale corrispettivo già ricevuto per la vendita deve essere rilevato come una passività.

## PRESTAZIONE DI SERVIZI

20. **Quando il risultato di un'operazione di prestazione di servizi può essere attendibilmente stimato, i ricavi derivanti dall'operazione devono essere rilevati con riferimento allo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio. Il risultato di un'operazione può essere attendibilmente stimato quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:**
- (a) ***l'ammontare dei ricavi può essere attendibilmente valutato;***
  - (b) ***è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione affluiranno all'impresa;***
  - (c) ***lo stadio di completamento dell'operazione alla data di riferimento del bilancio può essere attendibilmente misurato; e***
  - (d) ***i costi sostenuti per l'operazione e i costi da sostenere per completarla possono essere attendibilmente calcolati<sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>.***
21. La rilevazione dei ricavi con riferimento allo stadio di completamento di un'operazione è spesso indicata come metodo della percentuale di completamento. Applicando questo metodo, i ricavi sono rilevati nel periodo amministrativo nel quale i servizi sono prestati. La rilevazione dei ricavi adottando questo metodo fornisce utili informazioni sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi svolta e sul risultato economico di un esercizio. Anche lo IAS 11, Commesse a lungo termine, richiede la rilevazione dei ricavi adottando questo metodo. Le prescrizioni del presente Principio si applicano, generalmente, alla rilevazione dei ricavi e dei costi associati per un'operazione che comporta la prestazione di servizi.
22. I ricavi sono rilevati solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, il valore non recuperabile, o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.
23. L'impresa è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo che sono stati concordati con le controparti coinvolte nell'operazione:
- (a) i diritti che ciascuna delle parti può far valere relativamente al servizio che deve essere prestato e ricevuto dalle controparti;
  - (b) il corrispettivo da corrispondere; e
  - (c) i modi e i termini dell'adempimento.

Per l'impresa è anche, di solito, necessario avere un efficace sistema interno di previsione e rendicontazione interna. L'impresa rivede e, quando necessario, modifica le stime dei ricavi nel momento in cui il servizio viene prestato. La necessità di tali revisioni non significa necessariamente che il risultato dell'operazione non possa essere attendibilmente stimato.

<sup>(2)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-27: La valutazione delle sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing.

<sup>(3)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-31: Operazioni di baratto comprendenti attività pubblicitaria.

**N. 18**

24. Lo stadio di completamento di un'operazione può essere determinato con vari metodi. L'impresa impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati da:
- (a) valutazioni del lavoro svolto;
  - (b) servizi resi come percentuale del totale dei servizi che devono essere resi; o
  - (c) proporzione tra i costi sostenuti e i costi totali dell'operazione stimati. Soltanto i costi che si riferiscono ai servizi resi a una certa data sono compresi nei costi sostenuti alla stessa data. Soltanto i costi che riflettono servizi prestati o che devono essere prestati sono compresi nei costi totali stimati dell'operazione.
- Spesso i pagamenti a stato di avanzamento dei lavori e gli anticipi ricevuti dai clienti non riflettono i servizi resi.
25. Per ragioni pratiche, quando i servizi sono resi attraverso un numero indeterminato di azioni in un determinato periodo di tempo, i ricavi sono rilevati a quote costanti nel determinato periodo di tempo a meno che sia evidente che altri metodi rappresentano in modo migliore lo stadio di completamento. Quando una particolare azione è molto più importante delle altre, la rilevazione dei ricavi è posticipata fino al momento del verificarsi dell'azione importante.
26. **Quando il risultato della prestazione di servizi non può essere attendibilmente stimato, i ricavi devono essere rilevati solo nella misura in cui i costi rilevati saranno recuperabili.**
27. Durante le prime fasi dell'operazione, succede spesso che il risultato dell'operazione stessa non possa essere attendibilmente stimato. Tuttavia, può essere probabile che l'impresa recupererà i costi sostenuti per l'operazione. Perciò, i ricavi sono rilevati solo fino all'ammontare dei costi sostenuti che si prevede saranno recuperati. Se il risultato dell'operazione non può essere stimato attendibilmente non si possono rilevare utili.
28. Quando il risultato di un'operazione non può essere stimato attendibilmente e non è probabile che i costi sostenuti saranno recuperati, i ricavi non possono essere rilevati e i costi sostenuti devono essere rilevati come costo. Quando le incertezze che impedivano la stima attendibile del risultato del contratto vengono meno, i ricavi devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 20 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 26.

## INTERESSI, ROYALTIES E DIVIDENDI

29. **I ricavi che derivano dall'utilizzo, da parte di terzi, di beni dell'impresa che generano interessi, royalties e dividendi devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 30 quando:**
- (a) **è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e**
  - (b) **l'ammontare dei ricavi può essere attendibilmente valutato.**
30. **I ricavi devono essere rilevati applicando i seguenti criteri:**
- (a) **gli interessi devono essere rilevati con un criterio temporale che consideri il rendimento effettivo del bene;**
  - (b) **le royalties devono essere rilevate con il principio della competenza, secondo quanto previsto dal contenuto dell'accordo relativo; e**
  - (c) **i dividendi devono essere rilevati quando si stabilisce il diritto degli azionisti a ricevere il pagamento.**
31. Il rendimento effettivo di un bene è il tasso d'interesse richiesto per scontare il flusso di disponibilità liquide attese durante la vita del bene per uguagliare il valore contabile iniziale per il bene. Gli interessi attivi comprendono il valore degli ammortamenti di eventuali scarti, premi o altre differenze tra il valore contabile iniziale per un titolo mobiliare e il suo valore alla scadenza.

32. Quando sono maturati i dividendi prima dell'acquisto di un investimento fruttifero, gli introiti successivi di interessi devono essere ripartiti tra il periodo precedente all'acquisizione e quello seguente; solo la parte successiva all'acquisizione può essere rilevata come ricavo. Quando dividendi su partecipazioni azionarie sono distribuiti da utili netti precedenti all'acquisizione, quei dividendi devono essere dedotti dal costo delle partecipazioni. Se è difficile fare questa ripartizione senza che il criterio adottato sia arbitrario, i dividendi possono essere rilevati come ricavi a meno che essi rappresentino chiaramente un realizzo di parte del costo delle partecipazioni.
33. Le royalties maturano secondo quanto previsto dall'accordo relativo e devono essere, solitamente, rilevate con questo criterio a meno che, considerando il contenuto dell'accordo, sia più appropriato rilevare i ricavi adottando un altro criterio sistematico e razionale.
34. I ricavi devono essere rilevati solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa. Tuttavia, quando c'è incertezza sulla recuperabilità di un valore già compreso nei ricavi, il valore non recuperabile o il valore il cui recupero non è più probabile, deve essere rilevato come costo, invece che come rettifica del ricavo originariamente rilevato.

## INFORMAZIONI INTEGRATIVE

35. **Le imprese devono indicare:**
- (a) **i principi contabili adottati per la rilevazione dei ricavi compresi i metodi adottati per determinare lo stadio di completamento delle operazioni che comportano la prestazione di servizi;**
  - (b) **il valore di ciascuna categoria significativa di ricavi rilevata nell'esercizio, compresi i ricavi derivanti da:**
    - (i) **la vendita di beni;**
    - (ii) **la prestazione di servizi;**
    - (iii) **gli interessi;**
    - (iv) **le royalties;**
    - (v) **i dividendi; e**
  - (c) **l'importo dei ricavi derivanti dallo scambio di beni o servizi compresi in ciascuna significativa categoria di ricavi.**
36. Si devono indicare le passività e attività potenziali secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali. Le passività e attività potenziali possono derivare da elementi quali costi di garanzia, rivendicazioni, penalità o possibili perdite.

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

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

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 19  
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 2002)**

**Benefici per i dipendenti**

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 19, Benefici pensionistici, che era stato approvato dal Board nel 1993 in una versione rivista nella sostanza. Il presente Principio rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1999 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato i paragrafi 20 (b), 35, 125 e 141. Il testo così come modificato è entrato in vigore dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

**N. 19**

Il presente Principio è stato modificato nel 2000 per cambiare la definizione di attività a servizio del piano e per introdurre i requisiti di rilevazione, valutazione e informazioni integrative dei rimborsi. Tali modifiche sono entrate in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva.

Ulteriori modifiche sono state apportate nel 2002 con lo scopo di evitare che la rilevazione di utili potesse avvenire esclusivamente a seguito di attualizzazioni di perdite o costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate e la rilevazione di perdite esclusivamente a seguito di attualizzazioni di utili. Tali modifiche entrano in vigore a partire dagli esercizi che si chiudono al 31 maggio 2002. È incoraggiata un'applicazione anticipata.

**INTRODUZIONE**

1. Il presente Principio definisce il trattamento contabile e le informazioni integrative dei benefici per i dipendenti da parte dei datori di lavoro. Esso sostituisce lo IAS 19, Benefici pensionistici, approvato nel 1993. Le principali differenze rispetto al precedente IAS 19 sono riportate nel paragrafo 3 dell'Appendice C (Motivazioni per le conclusioni) che non fa parte di questo testo, ma può essere ritrovata nel volumetto singolo dello IAS 19 emesso nel febbraio del 1998. Il presente Principio non tratta le informazioni che devono essere presentate dai piani previdenziali per i dipendenti (vedere IAS 26, Fondi di previdenza).
2. Il presente Principio individua cinque categorie di benefici per i dipendenti:
  - (a) benefici a breve termine, quali salari, stipendi e contributi per oneri sociali, indennità sostitutive delle ferie annuali e delle assenze per malattia, compartecipazioni agli utili e incentivi (se dovuti entro i dodici mesi successivi alla chiusura dell'esercizio) e benefici in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendali e beni o servizi gratuiti o forniti a costo ridotto) per il personale in servizio;
  - (b) benefici successivi al rapporto di lavoro quali pensioni, altri benefici previdenziali, assicurazioni sulla vita e assistenza medica successivi al rapporto di lavoro;
  - (c) altri benefici a lungo termine ai dipendenti inclusi permessi legati all'anzianità di servizio, disponibilità di periodi sabatici, premi in occasione di anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio, indennità per invalidità e, se dovuti dopo dodici mesi o più dal termine dell'esercizio, compartecipazione agli utili, incentivi e retribuzioni differite;
  - (d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro;
  - (e) benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.
3. Il presente Principio prevede che l'impresa rilevi i benefici a breve termine per i dipendenti quando i dipendenti abbiano prestato la propria attività lavorativa in cambio di quei benefici.
4. I benefici successivi al rapporto di lavoro sono classificati come piani a contribuzione definita o come piani a benefici definiti. Il presente Principio fornisce specifiche linee guida sulla classificazione di piani comuni a più aziende, piani statali e piani con benefici assicurati.
5. Nei piani a contribuzione definita l'impresa paga dei contributi fissi a un'entità distinta (un fondo) e non avrà un'obbligazione legale o implicita a pagare ulteriori contributi qualora il fondo non disponga di attività sufficienti a pagare tutti i benefici per i dipendenti in relazione alla prestazione resa dai dipendenti nell'esercizio corrente e in quelli precedenti. Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi i contributi a un piano a contribuzione definiti quando i dipendenti abbiano prestato la propria attività lavorativa in cambio di quei contributi.
6. Tutti gli altri piani a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono piani a benefici definiti. I piani a benefici definiti possono essere non finanziati o essere interamente o parzialmente finanziati. Il presente Principio prevede che l'impresa:
  - (a) rilevi non solo le proprie obbligazioni giuridiche ma anche eventuali obbligazioni implicite derivanti dalle consuetudini aziendali;



- (b) determini il valore attuale delle obbligazioni a benefici definiti e il fair value (valore equo) di ogni attività a servizio del piano con sufficiente regolarità in modo tale che gli ammontari esposti nel bilancio non differiscano significativamente da quelli che sarebbero determinati alla data di riferimento del bilancio;
- (c) utilizzi il metodo della proiezione unitaria del credito per la valutazione delle sue obbligazioni e dei suoi costi;
- (d) attribuisca i benefici ai periodi di impiego secondo la formula dei benefici del piano, a meno che la prestazione di un dipendente in anni successivi conduca a un livello di benefici significativamente più elevato rispetto a quello degli anni precedenti;
- (e) utilizzi ipotesi attuariali obiettive e tra loro compatibili in merito alle variabili demografiche (quali il tasso di rotazione dei dipendenti e la mortalità) e alle variabili finanziarie (quali incrementi futuri delle retribuzioni, variazioni delle spese sanitarie e alcune variazioni dei benefici statali). Le ipotesi finanziarie devono basarsi sulle attese del mercato, alla data di riferimento del bilancio, per l'esercizio nel quale le obbligazioni devono essere estinte;
- (f) determini il tasso di sconto con riferimento ai rendimenti di mercato di titoli di aziende primarie alla data di riferimento del bilancio (o, nei Paesi nei quali non esiste un mercato significativo di tali titoli, titoli di stato) di valuta e condizioni coerenti con la valuta e le condizioni delle obbligazioni per i benefici successivi al periodo di lavoro;
- (g) deduca dal valore contabile dell'obbligazione il fair value (valore equo) di eventuali attività a servizio del piano. Alcuni diritti di rimborso non qualificabili come attività a servizio del piano sono trattati allo stesso modo di tali attività, a eccezione di quelli presentati, anziché a deduzione del valore dell'obbligazione, come attività separata;
- (h) determini il valore contabile di un'attività in modo che non ecceda il netto totale di:
  - (i) eventuali costi previdenziali relativi a prestazioni di lavoro rese negli esercizi passati e non rilevati e perdite attuariali non rilevate; più
  - (ii) il valore attuale di qualsiasi beneficio economico disponibile sotto forma di rimborsi dal piano o riduzioni delle contribuzioni future al piano;
- (i) rilevi il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro rese negli esercizi passati con il metodo a quote costanti nel periodo medio fino all'acquisizione dei benefici modificati;
- (j) rilevi gli utili e le perdite di una riduzione o estinzione di un piano a benefici definiti nel momento in cui tale riduzione o estinzione si verifica. L'utile o la perdita devono comprendere qualsiasi modifica del valore attuale della obbligazione a benefici futuri definiti e del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano e la parte non rilevata degli eventuali utili o perdite attuariali e costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate; e
- (k) rilevi la parte degli utili e delle perdite attuariali netti complessivi che supera il maggiore tra:
  - (i) il 10 % del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti (prima della deduzione delle attività a servizio del piano); e
  - (ii) il 10 % del fair value (valore equo) delle eventuali attività a servizio del piano.

Per ogni piano a benefici definiti deve essere rilevata la parte degli utili e delle perdite attuariali che ricade al di fuori del «corridoio» del 10 % alla precedente data di riferimento divisa per la prevista vita lavorativa media residua dei dipendenti che partecipano al piano.

Il presente Principio consente anche l'utilizzo di metodi sistematici di più rapida rilevazione contabile, a condizione che sia applicato lo stesso principio sia agli utili sia alle perdite e che il principio sia applicato coerentemente da un esercizio all'altro. Tali metodi consentiti includono la rilevazione contabile immediata di tutti gli utili e perdite attuariali.

**N. 19**

7. Il presente Principio prevede un metodo di contabilizzazione più semplice per i benefici a lungo termine per i dipendenti diversi dai benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro: gli utili e le perdite attuariali e il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate devono essere contabilizzati immediatamente.
8. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto lavorativo sono i benefici dovuti ai dipendenti in seguito: alla decisione dell'azienda di concludere il rapporto di lavoro di un dipendente prima della data normale di pensionamento o alla decisione di un dipendente di concludere volontariamente il rapporto di lavoro in cambio di tali benefici. L'evento che dà origine all'obbligazione è l'interruzione del rapporto di lavoro e non la prestazione professionale svolta dal dipendente. Perciò, l'impresa deve contabilizzare i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro quando, e solo quando, può dimostrare di essersi impegnata a:
  - (a) concludere il rapporto di lavoro di un dipendente o di un gruppo di dipendenti prima della normale data di pensionamento; o
  - (b) corrispondere i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro in seguito all'offerta fatta per incentivare le dimissioni volontarie.
9. L'impresa è impegnata, in modo dimostrabile, a interrompere il rapporto di lavoro quando, e solo quando, ha un dettagliato piano formale (con le indicazioni generali del contenuto) per l'interruzione del rapporto di lavoro e non ha realistiche possibilità di recedere dal piano.
10. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro devono essere aggiornati se sono dovuti dopo più di dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Nel caso di un'offerta fatta per incentivare le dimissioni volontarie, la valutazione dei benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro deve basarsi sul numero di dipendenti che si prevede accettino l'offerta.
11. I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale sono rappresentati da quei benefici per i quali: i dipendenti hanno diritto a ricevere strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa (o dalla sua controllante); o l'ammontare delle obbligazioni dell'impresa nei confronti dei dipendenti dipende dal prezzo futuro di strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa. Il presente Principio richiede che siano fornite alcune informazioni integrative relative a tali benefici, ma non definisce le modalità di rilevazione contabile e di valutazione.
12. Il presente Principio entra in vigore dagli esercizi che iniziano il 1° gennaio 1999 o da data successiva. L'applicazione anticipata è incoraggiata. Nell'esercizio in cui è adottato per la prima volta il presente Principio, l'impresa può contabilizzare, su un periodo non superiore a cinque anni, ogni aumento delle sue passività per benefici successivi al rapporto di lavoro. Nel caso l'adozione del presente Principio comporti una diminuzione delle passività, questa deve essere rilevata immediatamente.
13. Il presente Principio è stato modificato nel 2000 per cambiare la definizione di attività a servizio del piano e per introdurre le disposizioni relative alla rilevazione, valutazione e informazioni integrative dei rimborsi. Tali modifiche entrano in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva. Una applicazione anticipata è incoraggiata.

**SOMMARIO**

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-6
Definizioni	7
Benefici a breve termine per i dipendenti	8-23
Rilevazione e valutazione	10-22
Benefici a breve termine per i dipendenti	10
Brevi assenze retribuite	11-16
Compartecipazione agli utili e piani di incentivazione	17-22

Informazioni integrative	23
Benefici successivi al rapporto di lavoro: distinzione tra piani a contribuzione definita e piani a benefici definiti	24-42
Piani pensionistici relativi a più datori di lavoro	29-35
Piani previdenziali statali	36-38
Benefici assicurati	39-42
Benefici successivi al rapporto di lavoro: piani a contribuzione definita	43-47
Rilevazione e valutazione	44-45
Informazioni integrative	46-47
Benefici successivi al rapporto di lavoro: piani a benefici definiti	48-125
Rilevazione e valutazione	49-62
Contabilizzazione dell'obbligazione implicita	52-53
Stato patrimoniale	54-60
Conto economico	61-62
Rilevazione e valutazione: valore attuale delle obbligazioni relative a benefici definiti e costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti	63-101
Metodo di valutazione attuariale	64-66
Attribuzione del beneficio ai periodi di lavoro	67-71
Ipotesi attuariali	72-77
Ipotesi attuariali: tasso di sconto	78-82
Ipotesi attuariali: retribuzioni, benefici e costi per assistenza medica	83-91
Utili e perdite attuariali	92-95
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate	96-101
Rilevazione e valutazione: attività a servizio del piano	102-107
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano	102-104
Rimborsi	104A-104D
Rendimento delle attività a servizio del piano	105-107
Aggregazioni di imprese	108
Riduzioni ed estinzioni	109-115
Esposizione in bilancio	116-119

**N. 19**

Compensazione	116-117
Distinzione corrente/non corrente	118
Componenti finanziarie di costi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro	119
Informazioni integrative	120-125
Altri benefici a lungo termine	126-131
Rilevazione e valutazione	128-130
Informazioni integrative	131
Benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro	132-143
Rilevazione	133-138
Valutazione	139-140
Informazioni integrative	141-143
Benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale	144-152
Rilevazione e valutazione	145
Informazioni integrative	146-152
Disposizioni transitorie	153-156
Data di entrata in vigore	157-160

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

**FINALITÀ**

La finalità del presente Principio è quella di definire le modalità di contabilizzazione e le informazioni integrative relative ai benefici per i dipendenti. Il Principio richiede che l'impresa rilevi:

- (a) una passività quando un dipendente ha prestato attività lavorativa in cambio di benefici da erogare in futuro; e
- (b) un costo quando l'impresa utilizza i benefici economici derivanti dall'attività lavorativa prestata da un dipendente in cambio di benefici.

**AMBITO DI APPLICAZIONE**

1. ***Il presente Principio deve essere applicato dal datore di lavoro per la contabilizzazione dei benefici per i dipendenti.***
2. Il presente Principio non tratta le informazioni che il piano di benefici per i dipendenti deve presentare (vedere IAS 26, Fondi di previdenza).
3. Il presente Principio si applica a tutti i benefici per i dipendenti, inclusi quelli forniti:
  - (a) nell'ambito di piani o altri accordi formalizzati che intercorrono tra l'impresa e singoli dipendenti, gruppi di dipendenti o loro rappresentanti;

- (b) ai sensi di norme legislative, o di accordi settoriali, in base a cui le imprese devono contribuire a piani nazionali, statali, settoriali o comuni a più aziende; o
- (c) dalle consuetudini non formalizzate che danno origine a un'obbligazione implicita. Le consuetudini non formalizzate danno origine a un'obbligazione implicita quando l'impresa non ha alternative realistiche al pagamento di benefici per i dipendenti. Un esempio di obbligazione implicita si ha quando una modifica della prassi non formalizzata dell'impresa causerebbe un danno inaccettabile ai suoi rapporti con i dipendenti.
4. I benefici per i dipendenti comprendono:
- (a) benefici a breve termine per i dipendenti, quali salari, stipendi e contributi per oneri sociali, pagamento di indennità sostitutive di ferie annuali e di assenze per malattia, compartecipazione agli utili e incentivi (se dovuti entro dodici mesi dalla fine dell'esercizio) e benefici in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendali e beni o servizi gratuiti o forniti a costo ridotto) per il personale in servizio;
- (b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro quali pensioni, altri benefici previdenziali, assicurazioni sulla vita e assistenza medica successive al rapporto di lavoro;
- (c) altri benefici a lungo termine ai dipendenti inclusi permessi legati all'anzianità di servizio, disponibilità di periodi sabbatici, premi in occasione di anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio, indennità per invalidità e, se dovuti dopo dodici mesi o più dal termine dell'esercizio, compartecipazione agli utili, incentivi e retribuzioni differite;
- (d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro; e
- (e) benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.
- Poiché ogni categoria indicata nei punti da (a) a (e) sopra citati ha caratteristiche differenti, il presente Principio fornisce indicazioni distinte per ciascuna categoria.
5. I benefici per i dipendenti comprendono benefici erogati ai dipendenti o alle persone a loro carico e possono essere liquidati per mezzo di pagamenti (o con la fornitura di beni o servizi) effettuati direttamente ai dipendenti, al coniuge, ai figli o ad altre persone a loro carico o a terzi, quali società assicuratrici.
6. Un dipendente può prestare la propria attività lavorativa a tempo pieno, a tempo parziale, a tempo indeterminato, occasionalmente o a tempo determinato. Per le finalità del presente Principio, tra i dipendenti sono inclusi gli amministratori e il personale direttivo.

#### DEFINIZIONI

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

***I benefici per i dipendenti sono tutti i tipi di remunerazione erogata da un'impresa in cambio dell'attività lavorativa svolta dai dipendenti.***

***I benefici a breve termine per i dipendenti sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale) dovuti interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno prestato la relativa attività lavorativa.***

***I benefici successivi al rapporto di lavoro sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici retributivi legati al patrimonio netto) dovuti dopo la conclusione del rapporto di lavoro.***

***I programmi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono accordi, formalizzati o non formalizzati, in virtù dei quali l'impresa fornisce, a uno o più dipendenti, benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.***

## N. 19

*I programmi a contribuzione definita sono piani di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro in base a cui l'impresa versa dei contributi fissati a una entità distinta (un fondo) e non avrà un'obbligazione legale o implicita a pagare ulteriori contributi se il fondo non dispone di attività sufficienti a pagare tutti i benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa svolta nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.*

*I programmi a benefici definiti sono piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro diversi dai piani a contribuzione definita.*

*I programmi comuni a più aziende sono piani a contribuzione definita (diversi dai piani statali) o piani a benefici definiti (diversi dai piani statali) che:*

- (a) *uniscono le attività conferite da diverse imprese non soggette a controllo comune; e*
- (b) *utilizzano tali attività per erogare benefici ai dipendenti di diverse imprese determinando i livelli di contributi e benefici indipendentemente dall'identità dell'impresa che impiega i dipendenti interessati.*

*Gli altri benefici a lungo termine sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale) che non sono dovuti interamente entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno svolto il lavoro relativo.*

*I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono rappresentati da benefici per i dipendenti dovuti in seguito:*

- (a) *alla decisione dell'impresa di concludere il rapporto di lavoro di un dipendente prima della normale data di pensionamento; o*
- (b) *alla decisione del dipendente di accettare le dimissioni volontarie in cambio di tali indennità.*

*I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale sono benefici per i dipendenti che prevedono:*

- (a) *che i dipendenti abbiano diritto a ricevere strumenti finanziari rappresentativi di capitale emesso dall'impresa (o dalla sua controllante); o*
- (b) *che l'ammontare dell'obbligazione dell'impresa verso i dipendenti dipenda dal prezzo futuro degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa.*

*Il piano di distribuzione di azioni a favore dei dipendenti sono accordi, formalizzati o non formalizzati, in base a cui l'impresa fornisce, a uno o più dipendenti, benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.*

*I benefici maturati dai dipendenti sono benefici che non dipendono dall'attività lavorativa futura.*

*Il valore attuale di un'obbligazione a benefici definiti è il valore attuale, senza deduzione di alcuna attività a servizio del piano, dei pagamenti futuri previsti come necessari per estinguere l'obbligazione derivante dall'attività lavorativa svolta dal dipendente nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.*

*Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è l'incremento del valore attuale delle obbligazioni a benefici definiti risultante dall'attività lavorativa svolta dal dipendente nell'esercizio corrente.*

*Gli interessi passivi è l'incremento che il valore attuale di un'obbligazione a benefici definiti subisce in un esercizio per il fatto che la data di pagamento del beneficio diventi più vicina di un esercizio.*

*Le attività a servizio del piano comprendono:*

- (a) *beni detenuti da un fondo di benefici a lungo termine per i dipendenti; e*
- (b) *polizze d'assicurazione che soddisfano le caratteristiche richieste.*

*Le attività detenute da un fondo di benefici a lungo termine per i dipendenti sono attività (diverse dagli strumenti finanziari non trasferibili emessi dall'impresa che redige il bilancio) che:*

- (a) *sono detenute da un'entità (un fondo) giuridicamente distinta dall'impresa che redige il bilancio e che esiste solamente per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti; e*
- (b) *possono essere utilizzati, esclusivamente, per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti, non sono disponibili per i creditori dell'impresa che redige il bilancio (anche nel caso di fallimento) e non possono essere restituiti all'impresa che redige il bilancio, a meno che:*
  - (i) *le restanti attività del fondo siano sufficienti a soddisfare tutte le obbligazioni del piano o dell'impresa che redige il bilancio relative ai benefici per i dipendenti; o*
  - (ii) *le attività sono restituite all'impresa che redige il bilancio al fine di rimborsarle i benefici a favore dei dipendenti già pagati.*

*La polizza assicurativa che soddisfa i requisiti richiesti è una polizza emessa da una società assicuratrice che non è parte correlata (come definita nello IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate) dell'impresa che redige il bilancio, se i corrispettivi della polizza:*

- (a) *possono essere utilizzati solo per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti sulla base di un piano a benefici definiti;*
- (b) *non sono disponibili per i creditori dell'impresa che redige il bilancio (anche nel caso di fallimento) e non possono essere restituiti all'impresa che redige il bilancio, a meno che:*
  - (i) *i corrispettivi rappresentino un surplus di attività non necessarie alla società assicuratrice per soddisfare tutte le obbligazioni relative ai benefici per i dipendenti; o*
  - (ii) *i corrispettivi sono rimborsati all'impresa che redige il bilancio solo per rimborsarle i benefici per i dipendenti già pagati.*

*Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.*

*Il rendimento delle attività a servizio di un piano previdenziale è dato dall'interesse, dai dividendi e da altri ricavi derivanti dalle attività a servizio del piano insieme a utili o perdite, realizzati o non realizzati sulle attività a servizio del piano dedotti i costi di amministrazione del piano e qualsiasi imposta dovuta dal piano stesso.*

*Gli utili e le perdite attuariali comprendono:*

- (a) *le rettifiche basate sull'esperienza passata (gli effetti delle differenze tra le precedenti ipotesi attuariali e quanto si è effettivamente verificato); e*
- (b) *gli effetti di modifiche nelle ipotesi attuariali.*

*Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate è l'incremento del valore attuale delle obbligazioni a benefici definiti per l'attività lavorativa svolta dal dipendente negli esercizi precedenti. L'incremento deriva, nell'esercizio corrente dall'introduzione o dalla modifica di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro o di altri benefici a lungo termine per i dipendenti. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate può avere segno positivo (laddove si introducano o si migliorino benefici) o negativo (laddove i benefici in essere siano ridotti).*



**N. 19**

## BENEFICI A BREVE TERMINE PER I DIPENDENTI

8. I benefici a breve termine per i dipendenti comprendono elementi quali:
- (a) salari, stipendi e contributi per oneri sociali;
  - (b) assenze a breve termine retribuite (quali le ferie annuali e le assenze per malattia pagate) quando si prevede che le assenze avvengano entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa;
  - (c) compartecipazione agli utili e incentivi dovuti entro dodici mesi dalla conclusione dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa; e
  - (d) benefici in natura (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendale e beni o servizi gratuiti o a prezzi ridotti) per i dipendenti in servizio.
9. La contabilizzazione dei benefici a breve termine per i dipendenti è, di solito, semplice poiché per determinare il valore dell'obbligazione o il costo non sono necessarie ipotesi attuariali e non c'è nessuna possibilità di utile o perdita attuariale. Inoltre, le obbligazioni per benefici a breve termine per i dipendenti non vengono attualizzate.

*Rilevazione e valutazione*

## Benefici a breve termine per i dipendenti

10. ***L'impresa deve contabilizzare nel seguente modo l'ammontare non attualizzato dei benefici a breve termine che si prevede dovranno essere pagati al dipendente in cambio dell'attività lavorativa prestata dal dipendente durante un periodo amministrativo:***
- (a) ***come passività (accantonamento di costi) dopo aver dedotto qualsiasi importo già corrisposto. Se l'importo già corrisposto è maggiore dell'ammontare non attualizzato dei benefici, l'impresa deve rilevare la differenza come una attività (risconto attivo) nella misura in cui il pagamento anticipato determinerà, per esempio, una riduzione dei pagamenti futuri o un rimborso; e***
  - (b) ***come costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale richieda o consenta l'inclusione dei benefici nel costo di un'attività (vedere, per esempio, IAS 2, Rimanenze, e IAS 16, Immobili, impianti e macchinari).***

***I paragrafi 11, 14 e 17 spiegano come l'impresa deve applicare tale disposizione nel caso di benefici per i dipendenti sotto forma di assenze retribuite, compartecipazione agli utili e piano di incentivazioni.***

## Brevi assenze retribuite

11. ***L'impresa deve contabilizzare il costo previsto dei benefici a breve termine per i dipendenti sotto forma di assenze retribuite, come definite nel paragrafo 10, nel seguente modo:***
- (a) ***nel caso di assenze retribuite accumulabili, nel momento in cui è resa dal dipendente l'attività lavorativa che fa maturare il diritto a godere, in futuro, assenze retribuite;***
  - (b) ***nel caso di assenze retribuite non accumulabili, quando le assenze si verificano.***
12. L'impresa può retribuire le assenze dei dipendenti per diversi motivi tra i quali ferie, malattia e invalidità temporanea, maternità o paternità, servizi nelle corti di giustizia e servizio militare. Il diritto alle assenze retribuite rientra in due categorie differenti:
- (a) soggette a maturazione; e
  - (b) non soggette a maturazione.

13. Le assenze retribuite accumulabili sono quelle portate a nuovo e possono essere utilizzate negli esercizi successivi se, nell'esercizio di maturazione, il diritto non è stato esercitato completamente. Le assenze retribuite accumulabili possono essere acquisite (in altre parole, i dipendenti, al momento di lasciare l'impresa, hanno diritto a un pagamento in contanti per il diritto non esercitato) o non acquisite (quando i dipendenti, al momento di lasciare l'impresa, non hanno diritto a pagamenti in contanti per il diritto non esercitato). L'obbligazione sorge nel momento in cui è resa dal dipendente l'attività lavorativa che fa maturare altre future assenze retribuite. L'obbligazione esiste, e deve essere rilevata, in tal caso le assenze retribuite non sono acquisite, anche se la possibilità che i dipendenti possano lasciare il lavoro prima di aver esercitato il diritto maturato non acquisito influenza la valutazione dell'obbligazione.
14. ***L'impresa deve valutare il costo previsto delle assenze retribuite accumulabili come importo aggiuntivo che prevede di dover pagare per le assenze maturate ma non godute alla data di riferimento del bilancio.***
15. Il metodo specificato nel paragrafo precedente valuta l'obbligazione in base all'ammontare dei pagamenti addizionali previsti per il solo fatto che il beneficio è accumulabile. In molti casi, per l'impresa può non essere necessario fare calcoli dettagliati per valutare se ci sarà o meno un'obbligazione rilevante per le assenze retribuite non utilizzate. Per esempio, è probabile che l'obbligazione relativa alle assenze per malattia sia rilevante solo in presenza di un accordo, formalizzato o non formalizzato, in base al quale l'assenza per malattia può essere goduta come ferie.

#### Esempio illustrativo dei paragrafi 14 e 15

Un'impresa ha 100 dipendenti, ciascuno dei quali ha diritto, ogni anno, a cinque giorni lavorativi retribuiti di assenza per malattia. Le assenze per malattia non utilizzate possono essere riutilizzate per un anno. Le assenze per malattia vengono prima sottratte da quelle maturate nell'anno in corso e poi da un eventuale saldo portato a nuovo dall'anno precedente (criterio LIFO). Il 31 dicembre dell'anno 20X1, ogni dipendente ha mediamente due giorni di diritto non utilizzato. L'impresa si attende che nel 20X2, sulla base dell'esperienza passata che si ritiene ancora valida, 92 dipendenti si assenteranno dal lavoro per malattia per non più di cinque giorni retribuiti e che i restanti 8 dipendenti faranno un periodo medio di assenza di sei giorni e mezzo.

L'impresa prevede di pagare 12 giorni addizionali di assenza retribuita per malattia in seguito al diritto non utilizzato che è maturato al 31 dicembre 20X1 (un giorno e mezzo per ciascuno degli 8 dipendenti). Perciò, l'impresa rileva una passività corrispondente a 12 giorni di assenza retribuita per malattia.

16. Le assenze retribuite accumulabili non si portano a nuovo negli esercizi successivi: esse si estinguono se il diritto relativo all'esercizio corrente non è utilizzato completamente e, al momento di lasciare l'impresa, non danno diritto a ricevere un pagamento monetario in cambio del diritto non utilizzato. È quanto di solito accade nel caso di assenze per malattia (nella misura in cui il diritto relativo agli esercizi passati che non è stato utilizzato non incrementa il diritto relativo agli esercizi futuri), assenze per maternità o paternità e assenze retribuite per servizio nelle corti di giustizia o per servizio militare. L'impresa non deve rilevare alcuna passività o costo fino al momento dell'assenza per il fatto che l'attività lavorativa prestata dal dipendente non determina un beneficio maggiore.

#### Compartecipazione agli utili e piani di incentivazione

17. ***L'impresa deve rilevare il costo previsto relativo alla compartecipazione agli utili e ai pagamenti per incentivi come definiti dal paragrafo 10 quando, e solo quando:***
- (a) ***essa ha un'obbligazione effettiva, legale o implicita, a eseguire tali pagamenti come conseguenza di eventi passati; e***
  - (b) ***può essere effettuata una stima attendibile dell'obbligazione.***

***Esiste un'obbligazione effettiva quando, e solo quando, l'impresa non ha alternative realistiche all'effettuazione dei pagamenti.***

**N. 19**

18. Nell'ambito di alcuni piani di compartecipazione agli utili i dipendenti ricevono una quota degli utili solo se rimangono in servizio per un periodo stabilito. Tali piani fanno sorgere un'obbligazione implicita man mano che i dipendenti prestano il loro lavoro che aumenta l'ammontare che deve essere pagato se rimangono in servizio fino al termine del periodo stabilito. La valutazione di tali obbligazioni implicite riflette la possibilità che alcuni dipendenti possano lasciare l'impresa senza ricevere i pagamenti derivanti dalla compartecipazione agli utili.

*Esempio illustrativo del paragrafo 18*

Un piano di compartecipazione agli utili prevede che l'impresa versi una parte stabilita dell'utile dell'esercizio ai dipendenti che hanno lavorato dall'inizio alla fine dell'anno. Se nessun dipendente lascia l'azienda durante l'anno, il totale dei pagamenti relativi alla compartecipazione agli utili sarà il 3 % dell'utile. L'impresa stima che la rotazione del personale ridurrà i pagamenti al 2,5 % dell'utile.

L'impresa rileva una passività e un costo pari al 2,5 % dell'utile.

19. L'impresa può non avere nessuna obbligazione legale a pagare un incentivo. Tuttavia, a volte, può avere la consuetudine di pagare incentivi. In tali casi, essa ha un'obbligazione implicita, poiché non ha alternative realistiche al pagamento dell'incentivo. La valutazione dell'obbligazione implicita riflette la possibilità che alcuni dipendenti possano lasciare l'impresa senza ricevere un incentivo.
20. L'impresa può compiere una stima attendibile della sua obbligazione legale o implicita nell'ambito di un piano di compartecipazione agli utili o di incentivazione quando, e solo quando:
- (a) le condizioni formali del piano contengono una formula per determinare l'ammontare del beneficio;
  - (b) l'impresa determina gli ammontari da pagare prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione; o
  - (c) l'esperienza passata fornisce una chiara evidenza dell'ammontare dell'obbligazione implicita dell'impresa.
21. Nell'ambito di piani di compartecipazione agli utili e di incentivazione l'obbligazione deriva dall'attività lavorativa prestata dal dipendente e non da un'operazione con i soci. L'impresa, quindi, rileva il costo dei piani di compartecipazione agli utili e di incentivazione come costo e non come distribuzione di utili.
22. Se i pagamenti per compartecipazione agli utili e per incentivi non sono dovuti integralmente entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno svolto la relativa attività lavorativa, essi rappresentano altri benefici a lungo termine per i dipendenti (vedere paragrafi 126-131). L'impresa deve trattare i pagamenti per compartecipazione agli utili e per incentivi che rientrano nella definizione di benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale secondo quanto indicato nei paragrafi 144-152.

*Informazioni integrative*

23. Sebbene il presente Principio non richieda specifiche informazioni integrative sui benefici a breve termine per i dipendenti, esse possono essere richieste da altri Principi contabili internazionali. Per esempio, dove richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve fornire le informazioni integrative relative ai benefici di cui gode il personale direttivo. Lo IAS 1, Presentazione del bilancio, richiede che l'impresa dia adeguata informazione in merito ai costi del personale.

**BENEFICI SUCCESSIVI AL RAPPORTO DI LAVORO: DISTINZIONE TRA PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA E PIANI A BENEFICI DEFINITI**

24. I benefici successivi al rapporto di lavoro comprendono, per esempio:
- (a) benefici previdenziali, quali le pensioni; e
  - (b) altri benefici successivi al rapporto di lavoro, quali assicurazioni sulla vita e assistenza medica.

Gli accordi in base ai quali l'impresa eroga benefici successivi al rapporto di lavoro sono piani a benefici successivi al rapporto di lavoro. L'impresa applica il presente Principio a tutti questi accordi indipendentemente dal fatto che essi implicino la costituzione di un'entità distinta che riceva i contributi ed eroghi i benefici.

25. I piani a benefici successivi al rapporto di lavoro sono classificati come piani a contribuzione definita o come piani a benefici definiti, a seconda della natura economica del piano, la quale dipende dai principali termini e condizioni del piano stesso. Nei piani a contribuzione definita:
- (a) l'obbligazione legale o implicita dell'impresa è limitata all'ammontare dei contributi da versare al fondo sulla base dell'accordo. L'ammontare dei benefici successivi al rapporto di lavoro ricevuti dal dipendente è determinato, quindi, dall'ammontare di contributi pagati dall'impresa (e a volte anche dal dipendente) a un piano di benefici successivi al rapporto di lavoro o a una società assicuratrice, insieme ai rendimenti derivanti dall'investimento dei contributi; e
  - (b) di conseguenza, il rischio attuariale (che i benefici siano inferiori a quelli attesi) e il rischio di investimento (che le attività investite siano insufficienti a soddisfare i benefici attesi) ricadono sul dipendente.
26. Esempi di situazioni in cui l'obbligazione dell'impresa non si limita all'ammontare di contributi da versare, in base all'accordo, al fondo si hanno quando l'impresa ha un'obbligazione legale o implicita derivante da:
- (a) una formula per la determinazione dei benefici del piano che non è legata unicamente all'ammontare dei contributi;
  - (b) una garanzia, diretta o indiretta attraverso un piano, di un determinato rendimento sui contributi; o
  - (c) quelle prassi informali che danno origine a un'obbligazione implicita. Per esempio, se un'impresa ha garantito nel passato benefici crescenti agli ex dipendenti per compensare l'inflazione, può sorgere un'obbligazione implicita, anche se non esiste un'obbligazione legale.
27. Nell'ambito di piani a benefici definiti:
- (a) l'obbligazione dell'impresa consiste nel concedere i benefici concordati per i dipendenti in servizio e per gli ex dipendenti; e
  - (b) il rischio attuariale (che i benefici siano più costosi del previsto) e il rischio dell'investimento ricadono, in sostanza, sull'impresa. Se i valori attuariali o quelli relativi agli investimenti sono inferiori alle attese, il valore dell'obbligazione dell'impresa può essere aumentato.
28. I paragrafi da 29 a 42 spiegano la distinzione fra piani a contribuzione definita e piani a benefici definiti nel contesto di piani pensionistici relativi a più datori di lavoro, piani previdenziali pubblici e benefici assicurati.

*Piani pensionistici relativi a più datori di lavoro*

29. ***L'impresa deve classificare un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro come un piano a contribuzione definita o un piano a benefici definiti in base alle condizioni del piano (includendo eventuali obbligazioni implicite che vadano al di là delle condizioni formali). Quando un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro è un piano a benefici definiti, l'impresa deve:***
- (a) ***contabilizzare, con criterio proporzionale, l'obbligazione a benefici definiti, le attività a servizio del piano e il costo associato al piano con le stesse modalità dei piani a benefici definiti; e***
  - (b) ***presentare le informazioni integrative richieste dal paragrafo 120.***

## N. 19

30. **Quando, con riguardo a un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro classificato come piano a benefici definiti, non sono disponibili informazioni sufficienti per adottare le modalità di contabilizzazione dei piani a benefici definiti, l'impresa deve:**
- (a) **contabilizzare il piano secondo quanto previsto dai paragrafi 44-46 come se fosse un piano a contribuzione definita;**
  - (b) **indicare:**
    - (i) **che il piano è un piano a benefici definiti; e**
    - (ii) **i motivi per cui non sono disponibili informazioni sufficienti per consentire all'impresa di contabilizzarlo come un piano a benefici definiti; e**
  - (c) **nella misura in cui un avanzo o un disavanzo nel piano può influire sull'ammontare dei contributi futuri, indicare anche:**
    - (i) **ogni informazione disponibile in merito all'avanzo o al disavanzo;**
    - (ii) **il criterio utilizzato per determinare tale avanzo o disavanzo; e**
    - (iii) **le eventuali implicazioni per l'impresa.**
31. Un esempio di piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro si ha quando:
- (a) il piano è finanziato con un criterio di versamenti progressivi in modo che i contributi sono fissati a un livello considerato sufficiente a pagare i benefici che scadono nello stesso esercizio; e i benefici futuri maturati durante l'esercizio corrente saranno pagati con contributi futuri; e
  - (b) i benefici per i dipendenti dipendono dalla durata della loro anzianità di servizio e le imprese che partecipano al piano non hanno reali possibilità di recedere dal piano senza pagare un contributo per i benefici acquisiti dai dipendenti fino alla data del recesso. Un piano di questo tipo genera un rischio attuariale per l'impresa: se il costo finale dei benefici già maturati alla data di riferimento del bilancio è superiore alle previsioni, l'impresa dovrà aumentare i suoi contributi o convincere i dipendenti ad accettare una riduzione dei benefici. Tale piano è, quindi, un piano a benefici definiti.
32. Quando, con riguardo a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, sono disponibili sufficienti informazioni, l'impresa contabilizza, con criterio proporzionale, la sua obbligazione a benefici definiti, le attività a servizio del piano e il costo del beneficio successivo al rapporto di lavoro associato al piano con le stesse modalità dei piani a benefici definiti. Tuttavia, in alcuni casi, l'impresa può non essere in grado di identificare, ai fini di una corretta contabilizzazione, la situazione finanziaria sottostante e il risultato economico del piano che, proporzionalmente, le spettano. Questo può verificarsi se:
- (a) l'impresa non ha accesso alle informazioni sul piano che soddisfano le disposizioni del presente Principio; o
  - (b) il piano espone le imprese che vi aderiscono a rischi attuariali relativi ai dipendenti in servizio e agli ex dipendenti di altre imprese, con la conseguenza che non esiste un criterio coerente e attendibile per attribuire proporzionalmente l'obbligazione, le attività a servizio del piano e il costo alle singole imprese che partecipano al piano.

In questi casi, l'impresa deve contabilizzare il piano come se fosse un piano a contribuzione definita e fornire le informazioni aggiuntive richieste dal paragrafo 30.

33. I piani pensionistici relativi a più datori di lavoro sono distinti dai piani per i dipendenti di un gruppo. Un piano di benefici per i dipendenti di un gruppo è una semplice aggregazione dei piani dei datori di lavoro fatta per consentire loro di mettere in comune le loro attività a fini di investimento e di ridurre i costi di gestione e amministrazione dell'investimento, mantenendo distinti i propri diritti a esclusivo beneficio dei propri dipendenti. I piani per i dipendenti di un gruppo non pongono particolari problemi contabili poiché le informazioni per la contabilizzazione sono facilmente disponibili così come per ogni altro piano e perché tali piani non espongono le imprese partecipanti ai rischi attuariali relativi ai dipendenti in servizio e a quelli in pensione appartenenti ad altre imprese. Le definizioni del presente Principio richiedono che l'impresa classifichi un piano di benefici per i dipendenti di un gruppo come un piano a contribuzione definita o a benefici definiti in accordo con le condizioni del piano (inclusa ogni obbligazione implicita che va al di là delle condizioni formali).

34. I piani a benefici definiti che mettono in comune le attività apportate dalle diverse imprese sotto controllo comune, per esempio una controllante e le sue controllate, non sono piani relativi a più datori di lavoro. L'impresa deve trattare, quindi, tali piani come piani a benefici definiti.
35. Lo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, richiede che l'impresa contabilizzi le passività potenziali o fornisca informazioni integrative in merito. Nel contesto di un piano relativo a più datori di lavoro, può sorgere una passività potenziale, per esempio, per:
- (a) perdite attuariali relative ad altre imprese partecipanti al piano per il fatto che ogni impresa che partecipa a un piano comune a più aziende condivide i rischi attuariali delle altre imprese partecipanti; o
  - (b) eventuali responsabilità, derivanti dalle condizioni del piano, a finanziare possibili deficit del piano qualora altre imprese si ritirino dal piano.

#### *Piani previdenziali statali*

36. L'impresa deve contabilizzare un piano statale con le stesse modalità dei piani relativi a più datori di lavoro (vedere paragrafi 29 e 30).
37. I piani previdenziali statali sono previsti dalla legislazione per tutte le imprese (o tutte le imprese di una particolare categoria, per esempio un settore specifico) e sono gestiti da enti pubblici nazionali o locali o da un altro organismo (per esempio un'agenzia autonoma creata appositamente) non sottoposti al controllo o all'influenza dell'impresa che redige il bilancio. Alcuni piani predisposti dall'impresa erogano sia benefici obbligatori che, altrimenti, sarebbero forniti da un piano statale, sia ulteriori benefici volontari. Tali piani non sono piani statali.
38. I piani statali sono classificati, per natura, come piani a benefici definiti o piani a contribuzione definita in base alla obbligazione assunta dall'impresa nel piano. Molti piani statali sono finanziati con un criterio a versamenti progressivi: i contributi sono fissati a un livello che si prevede sufficiente a pagare i benefici richiesti dovuti nello stesso esercizio; i benefici futuri maturati nell'esercizio corrente saranno pagati dai contributi futuri. Nella maggior parte dei piani statali, tuttavia, l'impresa non ha un'obbligazione legale o implicita a pagare quei benefici futuri: la sua sola obbligazione consiste nel pagamento dei contributi a man a mano che diventano dovuti e se l'impresa smette di impiegare partecipanti al piano statale non ha nessuna obbligazione a pagare i benefici acquisiti dai propri dipendenti negli anni precedenti. Per questo motivo, i piani statali sono, di solito, piani a contribuzione definita. Tuttavia, nei rari casi in cui un piano statale è un piano a benefici definiti, l'impresa deve applicare il trattamento contabile indicato nei paragrafi 29 e 30.

#### *Benefici assicurati*

39. ***L'impresa può pagare premi assicurativi per finanziare un piano a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. L'impresa deve considerare tale piano come un piano a contribuzione definita salvo che essa abbia (direttamente o, indirettamente, attraverso il piano) un'obbligazione legale o implicita a:***
- (a) ***pagare direttamente i benefici a favore dei dipendenti quando sono dovuti; o***
  - (b) ***pagare ulteriori importi se l'assicuratore non paga tutti i futuri benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa prestata dai dipendenti nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.***

***Se l'impresa continua ad avere tale obbligazione legale o implicita, deve considerare il piano come un piano a benefici definiti.***

40. I benefici assicurati da un contratto di assicurazione non devono necessariamente avere una relazione diretta o immediata con l'obbligazione dell'impresa per benefici per i dipendenti. I piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro che comprendono contratti di assicurazione sono soggetti alle stesse distinzioni tra contabilizzazione e finanziamento degli altri piani finanziati.

## N. 19

41. Quando l'impresa finanzia un'obbligazione per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro versando i contributi a una polizza assicurativa che genera per l'impresa (direttamente o indirettamente con il piano, attraverso il meccanismo di fissazione dei premi futuri o attraverso il rapporto di una società del gruppo con l'assicuratore) un'obbligazione legale o implicita, il pagamento dei premi non equivale a un accordo a contribuzione definita. Ne consegue che l'impresa:
- (a) contabilizza la polizza assicurativa che soddisfa le caratteristiche richieste come attività a servizio del piano (vedere paragrafo 7); e
  - (b) contabilizza le altre polizze assicurative come diritti di rimborso (se soddisfano i criteri indicati nel paragrafo 104A).
42. Quando una polizza assicurativa è intestata a un singolo partecipante al piano o a un gruppo di partecipanti al piano e l'impresa non ha nessuna obbligazione legale o implicita a garantire un'eventuale perdita sulla polizza, non esiste per l'impresa un'obbligazione a pagare benefici per i dipendenti e solo l'assicuratore ha questa responsabilità. Il pagamento di premi fissi relativo a tali contratti rappresenta, sostanzialmente, l'estinzione dell'obbligazione per i benefici per i dipendenti, piuttosto che un investimento per far fronte a tale obbligazione. Di conseguenza, l'impresa non ha più un'attività o una passività e, quindi, deve considerare tali pagamenti come relativi a un piano a contribuzione definita.

## BENEFICI SUCCESSIVI AL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA

43. La contabilizzazione di piani a contribuzione definita è semplice perché, per ogni esercizio, l'obbligazione dell'impresa che redige il bilancio è determinata sulla base dei contributi dovuti per quell'esercizio. Di conseguenza, per valutare l'obbligazione o il costo non sono necessarie ipotesi attuariali e non vi è possibilità di utili o perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni devono essere assoggettate ad attualizzazione, solo nel caso in cui non si estinguono interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa.

*Rivalutazione e valutazione*

44. **Quando un dipendente ha prestato servizio a un'impresa in un esercizio, l'impresa deve contabilizzare i contributi da versare a un piano a contribuzione definita in cambio di quella prestazione lavorativa:**
- (a) **come passività (debito), dopo aver dedotto eventuali contributi già versati. Se i contributi già versati eccedono quelli dovuti per l'attività lavorativa prestata prima della data di riferimento del bilancio, l'impresa deve contabilizzare quell'eccedenza come un'attività (pagamento anticipato) nella misura in cui il pagamento anticipato determinerà, per esempio, una riduzione dei pagamenti futuri o un rimborso; e**
  - (b) **come costo, a meno che un altro Principio contabile internazionale richieda o consenta la sospensione del contributo nel costo di un'attività (vedere, per esempio, IAS 2, Rimanenze, e IAS 16, Immobili, impianti e macchinari).**
45. **Quando i contributi a un piano a contribuzione definita non sono dovuti interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa, essi devono essere attualizzati utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 78.**

*Informazioni integrative*

46. **L'impresa deve dare informativa in bilancio dell'ammontare rilevato come costo per piani a contribuzione definita.**
47. Quando richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve fornire le informazioni in merito ai contributi versati a piani a contribuzione definita a favore del personale direttivo.

## BENEFICI SUCCESSIVI AL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A BENEFICI DEFINITI

48. La contabilizzazione dei piani a benefici definiti è complessa poiché, per determinare il valore dell'obbligazione e il costo, sono necessarie ipotesi attuariali ed esiste la possibilità che si verifichino utili e perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni devono essere assoggettate ad attualizzazione in quanto possono essere estinte molti anni dopo che i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa.



*Rilevazione e valutazione*

49. I piani a benefici definiti possono essere non finanziati o possono essere interamente o parzialmente finanziati dai contributi versati dall'impresa, e talvolta dai suoi dipendenti, a un ente, o fondo, giuridicamente distinto dall'impresa che redige il bilancio e che eroga i benefici ai dipendenti. Nel momento in cui diventano esigibili, il pagamento dei benefici finanziati dipende non solo dalla situazione finanziaria e dal risultato economico del fondo ma anche dalla capacità dell'impresa (e dalla sua volontà) di assorbire le eventuali perdite delle attività del fondo. Quindi l'impresa, sostanzialmente, si fa carico dei rischi attuariali e di investimento relativi al piano. Di conseguenza, il costo rilevato per un piano a benefici definiti non è necessariamente l'ammontare dei contributi dovuti per l'esercizio.
50. La contabilizzazione di piani a benefici definiti da parte dell'impresa comporta le seguenti fasi:
- (a) stimare in modo affidabile, con l'utilizzo di tecniche attuariali, l'ammontare dei benefici maturati dai dipendenti in cambio dell'attività lavorativa prestata nell'esercizio corrente e in quelli precedenti. L'impresa, quindi, deve determinare quale parte del beneficio è di competenza dell'esercizio corrente e dei precedenti (vedere paragrafi 67-71) e stimare (ipotesi attuariali) le variabili demografiche (quali la rotazione e la mortalità dei dipendenti) e quelle finanziarie (quali i futuri incrementi retributivi e i costi per l'assistenza medica) che influenzeranno il costo dei benefici (vedere paragrafi 72-91);
  - (b) attualizzare tali benefici utilizzando il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito previsto al fine di determinare il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti e il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 64-66);
  - (c) determinare il fair value (valore equo) delle eventuali attività a servizio del piano (vedere paragrafi 102-104);
  - (d) determinare l'ammontare totale degli utili e delle perdite attuariali e l'ammontare di quelli da contabilizzare (vedere paragrafi 92-95);
  - (e) nel caso di introduzione di un nuovo piano o di modifica di uno esistente, determinare il valore dei servizi passati (vedere paragrafi 96-101); e
  - (f) nel caso di riduzione o di estinzione di un piano, determinare l'utile o la perdita risultante (vedere paragrafi 109-115).

Le procedure sopra descritte devono essere effettuate distintamente per ogni piano rilevante dell'azienda.

51. In alcuni casi stime, medie e semplificazioni di calcolo possono fornire un'attendibile approssimazione dei calcoli dettagliati illustrati nel presente Principio.

*Contabilizzazione dell'obbligazione implicita*

52. ***L'impresa deve contabilizzare non solo la sua obbligazione legale derivante dalle condizioni formali di un piano a benefici definiti, ma deve anche contabilizzare l'eventuale obbligazione implicita derivante dalle consuetudini dell'impresa. Tali consuetudini danno origine a un'obbligazione implicita quando l'impresa non ha altre possibilità se non pagare i benefici per i dipendenti. Un esempio di obbligazione implicita si ha quando un cambiamento delle consuetudini non formalizzate dell'impresa danneggerebbe in modo inaccettabile i suoi rapporti con i dipendenti.***
53. Le condizioni formali di un piano a benefici definiti possono consentire all'impresa di porre termine alle obbligazioni derivanti dal piano. Tuttavia, di solito è difficile interrompere un piano se i dipendenti devono rimanere in servizio. Perciò, in mancanza di prova contraria, la contabilizzazione dei benefici successivi al rapporto di lavoro presuppone che l'impresa che attualmente garantisce tali benefici continuerà a garantirli per tutta la rimanente vita lavorativa dei dipendenti.

*Stato patrimoniale*

54. ***L'importo contabilizzato come passività relativa ai benefici definiti deve essere pari a:***
- (a) ***il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti alla data di riferimento del bilancio (vedere paragrafo 64);***

## N. 19

- (b) *più eventuali utili attuariali (meno eventuali perdite attuariali) non contabilizzati in base al trattamento contabile indicato nei paragrafi 92-93;*
- (c) *meno gli eventuali costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate non ancora rilevate (vedere paragrafo 96);*
- (d) *meno il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio delle attività a servizio del piano (se esistono) che serviranno a estinguere direttamente le obbligazioni (vedere paragrafi 102-104).*
55. Il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti è l'obbligazione lorda, prima di aver dedotto il fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano.
56. *L'impresa deve determinare il valore attuale delle obbligazioni relative a benefici definiti e il fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano con scadenze regolari in modo che gli importi rilevati nel bilancio non differiscano significativamente dagli importi che sarebbero determinati alla data di riferimento del bilancio.*
57. Il presente Principio incoraggia, ma non richiede, che l'impresa si rivolga a un attuario abilitato per valutare tutte le obbligazioni significative per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Per semplicità, l'impresa può richiedere la consulenza di un attuario per valutare, in modo dettagliato, l'obbligazione prima della data di riferimento del bilancio. Tuttavia, i risultati di tale valutazione devono essere aggiornati per tener conto di eventuali operazioni e altri cambiamenti significativi (inclusi cambiamenti dei prezzi di mercato e dei tassi di interesse) intervenuti fino alla data di riferimento del bilancio.
58. *L'ammontare determinato secondo quanto previsto dal paragrafo 54 può presentare segno negativo (un'attività). L'impresa deve valutare tale attività al minore tra:*
- (a) *l'ammontare determinato secondo il paragrafo 54; e*
- (b) *il totale di:*
- (i) *ogni perdita totale netta attuariale e costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevati (vedere paragrafi 92, 93 e 96); e*
- (ii) *il valore attuale di ogni beneficio economico disponibile sotto forma di rimborsi disponibili dal piano o di riduzioni dei contributi futuri al piano. Il valore attuale di questi benefici economici deve essere determinato utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 78.*
- 58A. *L'applicazione del paragrafo 58 non deve dare origine a un utile rilevato esclusivamente a seguito del verificarsi di una perdita attuariale o di un costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso. L'impresa deve, perciò, rilevare immediatamente in base a quanto disposto dal paragrafo 54 quanto segue, nella misura in cui tali circostanze hanno luogo, mentre le attività per benefici futuri definiti sono determinate secondo quanto contenuto nel paragrafo 58(b):*
- (a) *le perdite attuariali dell'esercizio in corso e il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate relativo all'esercizio in corso nella misura in cui il valore di questi superi la riduzione complessiva del valore attuale dei benefici economici specificati nel paragrafo 58(b)(ii). Se non vi è alcun cambiamento o incremento nel valore attuale dei benefici economici, il valore complessivo delle perdite nette attuariali relative all'esercizio in corso e il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso devono essere immediatamente rilevati in base a quanto disposto dal paragrafo 54;*
- (b) *gli utili netti attuariali relativi all'esercizio in corso dopo aver dedotto il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso nella misura in cui il valore di questi superi la riduzione complessiva del valore attuale dei benefici economici specificati nel paragrafo 58(b)(ii). Se non vi è alcun cambiamento o decremento nel valore attuale dei benefici economici, il valore complessivo degli utili netti attuariali relativi all'esercizio in corso dopo aver dedotto il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate dell'esercizio in corso devono essere immediatamente rilevati in base a quanto disposto dal paragrafo 54.*
- 58B. Il paragrafo 58A si applica all'impresa solo se questa presenta, all'inizio o al termine di un esercizio, un'eccedenza <sup>(1)</sup> in un piano a benefici definiti e non può, basandosi sugli accordi previsti dal piano, recuperare completamente tale eccedenza tramite rimborsi o riduzioni di contribuzioni future. In tali circostanze, il costo previdenziale relativo a prestazioni di lavoro passate e le perdite attuariali che originano nel corso dell'esercizio, la cui rilevazione, in base al paragrafo 54, viene differita, incrementerà l'importo specificato nel paragrafo 58(b)(i). Se tale incremento non è compensato da un uguale decremento del valore attuale dei

<sup>(1)</sup> Si ha una eccedenza quando il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano è superiore al valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti.

benefici economici che devono essere rilevati in base a quanto disposto dal paragrafo 58(b)(ii), vi sarà un incremento nel netto totale di cui al paragrafo 58(b) e, conseguentemente, dovrà essere rilevato un utile. Il paragrafo 58A non consente, in tali circostanze, di rilevare un utile. Si ha l'effetto opposto con gli utili attuariali che originano nel corso dell'esercizio, la cui rilevazione, in base al paragrafo 54, viene differita, nella misura in cui gli utili attuariali riducono il valore totale delle perdite nette non rilevate. Il paragrafo 58A vieta la rilevazione di una perdita in tali circostanze. Si veda l'Appendice C per alcuni esempi relativi all'applicazione del presente paragrafo.

59. Un'attività può sorgere nel caso in cui un piano a benefici definiti sia stato sovrafinanziato o nei casi in cui si sono rilevati utili attuariali. In tali casi l'impresa deve rilevare un'attività per il fatto che:
- (a) l'impresa controlla una risorsa, ossia la capacità di utilizzare l'avanzo per generare benefici futuri;
  - (b) tale controllo è il risultato di eventi passati (contributi pagati dall'impresa e lavoro svolto dal dipendente);  
e
  - (c) sono disponibili per l'impresa benefici economici futuri sotto forma di riduzione dei contributi futuri o di rimborsi monetari, direttamente all'impresa o indirettamente a un altro piano in disavanzo.
60. Il limite contenuto nel paragrafo 58(b) non prevale sulla rilevazione contabile ritardata di certe perdite attuariali (vedere paragrafi 92 e 93) e di certi costi previdenziali relativi alle prestazioni di lavoro passate (vedere paragrafo 96) fatta eccezione per quanto previsto dal paragrafo 58A. Tuttavia, tale limite prevale sull'opzione transitoria contenuta nel paragrafo 155(b). Il paragrafo 120(c)(vi) richiede che l'impresa indichi ogni importo non rilevato come attività sulla base del limite indicato nel paragrafo 58(b).

#### Esempio illustrativo del paragrafo 60

Un piano a benefici definiti ha le seguenti caratteristiche:

Valore attuale dell'obbligazione	1,1
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano	<u>(1 190)</u>
	(90)
Perdite attuariali non rilevate	(110)
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevato	(70)
Incremento delle passività non rilevato al momento della adozione del presente Principio secondo il paragrafo 155(b)	<u>(50)</u>
Ammontare negativo determinato secondo il paragrafo 54	<u>(320)</u>
Valore attuale di futuri rimborsi disponibili e riduzioni dei contributi futuri	<u>90</u>
La limitazione del paragrafo 58(b) è calcolata come segue:	
Perdite attuariali non rilevate	110
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevato	70
Valore attuale di rimborsi futuri disponibili e riduzioni dei contributi futuri	<u>90</u>
Limite	<u>270</u>

280 è inferiore a 320. Perciò, l'impresa deve rilevare un'attività per 280 e dare informativa in bilancio che la limitazione ha ridotto il valore contabile dell'attività per 40 (vedere paragrafo 120(c)(vi)).

**N. 19**

## Conto economico

61. ***L'impresa deve rilevare come costo o (soggetto al limite del paragrafo 58(b)) come provento il totale netto degli ammontari seguenti a eccezione e nella misura in cui un altro Principio contabile internazionale richieda o consenta la loro inclusione nel costo di un'attività:***
- (a) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 63-91);***
  - (b) ***gli interessi passivi (vedere paragrafo 82);***
  - (c) ***il rendimento atteso delle eventuali attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107) e di ciascun eventuale diritto di rimborso (paragrafo 104A);***
  - (d) ***gli utili e le perdite attuariali, nella misura in cui sono contabilizzati secondo i paragrafi 92 e 93;***
  - (e) ***il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, nella misura in cui il paragrafo 96 richiede all'impresa di rilevarlo; e***
  - (f) ***l'effetto delle eventuali riduzioni o estinzioni (vedere paragrafi 109 e 110).***
62. Altri Principi contabili internazionali richiedono l'inclusione di certi costi connessi ai benefici per i dipendenti nel costo di attività quali rimanenze o immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 2, Rimanenze, e IAS 16, Immobili, impianti e macchinari). Gli eventuali costi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro inclusi nel costo di tali attività devono comprendere, con criteri proporzionali, i componenti indicati nel paragrafo 61.

*Rilevazione e valutazione: valore attuale delle obbligazioni relative a benefici definiti e costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti*

63. Il costo complessivo di un piano a benefici definiti può essere influenzato da molte variabili quali le retribuzioni finali, la rotazione e la mortalità dei dipendenti, l'andamento dei costi per assistenza medica e, per un fondo pensione, il rendimento dell'investimento delle attività a servizio del piano. Il costo complessivo del piano non è certo ed è probabile che questa incertezza permanga per un lungo periodo di tempo. Per determinare il valore attuale delle obbligazioni relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro e il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è necessario:
- (a) applicare un metodo di valutazione attuariale (vedere paragrafi 64-66);
  - (b) attribuire i benefici ai periodi di lavoro (vedere paragrafi 67-71); e
  - (c) formulare ipotesi attuariali (vedere paragrafi 72-91).

## Metodo di valutazione attuariale

64. ***L'impresa deve utilizzare il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito per determinare il valore attuale delle sue obbligazioni a benefici definiti e il relativo costo previdenziale delle prestazioni di lavoro correnti e, se ricorrono le condizioni, il costo previdenziale delle prestazioni di lavoro passate.***
65. Il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito (anche conosciuto come metodo dei benefici maturati in proporzione all'attività lavorativa prestata o come metodo dei benefici/anni di lavoro) considera ogni periodo di lavoro fonte di un'unità aggiuntiva di diritto ai benefici (vedere paragrafi 67-71) e misura distintamente ogni unità ai fini del calcolo dell'obbligazione finale (vedere paragrafi 72-91).
66. L'impresa deve attualizzare il valore totale dell'obbligazione relativa a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro anche se parte dell'obbligazione è dovuta entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

## Esempio illustrativo del paragrafo 65

Alla conclusione del rapporto di lavoro è dovuto il pagamento di una indennità, da effettuarsi in un'unica soluzione, pari al 1° % della retribuzione definitiva per ciascun anno di lavoro. La retribuzione dell'anno 1 è 10 000 e si ipotizza che aumenti del 7 % (composto) ogni anno. Il tasso di sconto utilizzato è il 10 % annuo. La tabella che segue mostra come calcolare l'obbligazione per un dipendente che si prevede lasci il lavoro al termine del quinto anno, supponendo che non intervengano variazioni delle ipotesi attuariali. Per semplicità, questo esempio trascura le ulteriori rettifiche necessarie per tener conto della probabilità che il dipendente possa lasciare l'impresa in una data differente.

Anno	1	2	3	4	5
Compenso riferibile a:					
— anni precedenti	0	131	262	393	524
— anno corrente (1 % della retribuzione definitiva)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— anno corrente e anni precedenti	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Obbligazione iniziale	—	89	196	324	476
Interesse al 10 %	—	9	20	33	48
Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Obbligazione finale	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Nota:

1. L'obbligazione iniziale è rappresentata dal valore attuale dei compensi attribuiti agli anni precedenti.
2. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale dei compensi riferibili all'anno corrente.
3. L'obbligazione finale è rappresentata dal valore attuale dei compensi attribuiti all'anno corrente e a quelli precedenti.

## Attribuzione del beneficio ai periodi di lavoro

67. **Per determinare il valore attuale delle proprie obbligazioni relative a benefici definiti e il relativo costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e, se ricorrono le condizioni, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, l'impresa deve attribuire il beneficio ai periodi di lavoro secondo la formula dei benefici del piano. Tuttavia, se l'attività lavorativa prestata da un dipendente negli ultimi anni porterà a un beneficio sostanzialmente più elevato di quello dei periodi precedenti, l'impresa deve attribuire i benefici con un criterio a quote costanti nell'intervallo compresa tra:**
- il momento in cui l'attività lavorativa prestata dal dipendente ha, per la prima volta, fatto maturare il diritto al beneficio secondo le condizioni del piano (indipendentemente dal fatto che i benefici dipendano dall'attività lavorativa prestata in futuro); fino**
  - alla data in cui l'attività lavorativa prestata successivamente dal dipendente farà maturare un ammontare non significativo di altri benefici secondo le condizioni del piano, diversi da nuovi incrementi retributivi.**
68. Il Metodo della Proiezione Unitaria del Credito prevede che l'impresa attribuisca il beneficio all'esercizio corrente (per determinare il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti) e all'esercizio corrente e a quelli precedenti (per determinare il valore attuale di obbligazioni a benefici definiti). L'impresa deve attribuire il beneficio agli esercizi in cui sorge l'obbligazione a erogare benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Tale obbligazione sorge nel momento in cui i dipendenti prestano la propria attività lavorativa in cambio di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro che l'impresa prevede di pagare negli esercizi futuri. Le tecniche attuariali consentono di valutare tale obbligazione in modo sufficientemente attendibile da giustificare la contabilizzazione di una passività.

## N. 19

## Esempi illustrativi del paragrafo 68

1. Un piano a benefici definiti eroga un beneficio sotto forma di pagamento da effettuarsi in un'unica soluzione pari a 100 per ciascun anno di anzianità, pagabile al momento del pensionamento.

A ciascun anno deve essere attribuito un beneficio pari a 100. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale di 100. Il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti è rappresentato dal valore attuale di 100 moltiplicato per il numero di anni di lavoro fino alla data di riferimento del bilancio.

Se il beneficio è dovuto nel momento in cui il dipendente lascia l'impresa, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti riflettono la data in cui si prevede che il dipendente lasci l'impresa. Inoltre, a causa dell'effetto dell'attualizzazione, essi sono minori degli ammontari che sarebbero determinati se il dipendente lasciasse alla data di riferimento del bilancio.

2. Un piano eroga una pensione mensile pari allo 0,2 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di anzianità di servizio. La pensione è dovuta a partire dai 65 anni di età.

A ciascun anno di anzianità di servizio è attribuito un beneficio pari al valore attuale, alla data prevista di pensionamento, di una pensione mensile uguale allo 0,2 % dell'ultima retribuzione stimata dovuta a partire dalla data di pensionamento prevista fino alla data di morte prevista. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale di quel beneficio. Il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti è il valore attuale dei pagamenti mensili per la pensione pari allo 0,2 % dell'ultima retribuzione, moltiplicato per il numero di anni di anzianità di servizio fino alla data di riferimento del bilancio. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti vengono attualizzati poiché i pagamenti pensionistici iniziano a 65 anni.

69. In un piano a benefici definiti l'attività lavorativa prestata da un dipendente fa sorgere un'obbligazione anche se i benefici dipendono dall'attività lavorativa prestata nei periodi successivi (in altre parole, i benefici non sono acquisiti). L'attività lavorativa prestata dal dipendente prima della data di acquisizione dà origine a un'obbligazione implicita per il fatto che, alla data di riferimento del bilancio di ogni esercizio successivo, la quantità di attività lavorativa che il dipendente dovrà prestare in futuro diminuisce. Per valutare la propria obbligazione a benefici definiti, l'impresa deve considerare la probabilità che alcuni dipendenti possano non avere i requisiti per l'acquisizione. Analogamente, sebbene certi benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, come per esempio i benefici per l'assistenza sanitaria, diventano esigibili solo se si verifica un determinato evento quando il dipendente non è più in servizio, l'obbligazione sorge durante la prestazione dell'attività lavorativa che farà maturare il diritto al beneficio al verificarsi dell'evento indicato. La probabilità che l'evento indicato accada influenza la valutazione dell'obbligazione, ma non ne determina l'esistenza.

## Esempi illustrativi del paragrafo 69

1. Un piano eroga un beneficio pari a 100 per ciascun anno di anzianità di servizio. I benefici sono acquisiti dopo dieci anni di anzianità di servizio.

A ciascun anno è attribuito un beneficio pari a 100. In ciascuno dei primi dieci anni, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione devono riflettere la probabilità che il dipendente possa non concludere i dieci anni di anzianità di servizio.

2. Un piano eroga un beneficio pari a 100 per ciascun anno di anzianità, escludendo l'anzianità di servizio prima di 25 anni. I benefici sono acquisiti immediatamente.

Non deve essere attribuito alcun beneficio al lavoro svolto prima di 25 anni di anzianità di servizio perché esso non genera benefici (condizionati o non condizionati). A ciascun anno successivo deve essere attribuito un beneficio pari a 100.

70. Il valore dell'obbligazione aumenta fino alla data in cui l'anzianità aggiuntiva del dipendente non produrrà ulteriori benefici di ammontare rilevante. Quindi, tutto il beneficio deve essere attribuito agli esercizi chiusi a quella data o precedentemente. Il beneficio deve essere attribuito ai singoli esercizi contabili con la formula dei benefici del piano. Tuttavia, se l'anzianità di servizio di un dipendente negli ultimi anni condurrà a un livello di benefici sostanzialmente più elevato di quello degli anni precedenti, l'impresa deve attribuire i benefici con un criterio a quote costanti fino alla data in cui l'anzianità di servizio aggiuntiva non produrrà ulteriori benefici di ammontare rilevante. Questo dipende dal fatto che tutta l'anzianità di servizio condurrà, in definitiva, a benefici maggiori.



## Esempi illustrativi del paragrafo 70

1. Un piano eroga un beneficio pari a 1 000 in un'unica soluzione, il cui diritto si acquisisce dopo dieci anni di anzianità di servizio. Il piano non eroga ulteriori benefici per l'anzianità di servizio successiva.

A ciascuno dei primi dieci anni è attribuito un beneficio pari a 100 (1 000 diviso 10). Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti in ciascuno dei primi dieci anni deve riflettere la probabilità che il dipendente possa non ultimare dieci anni di anzianità di servizio. Agli anni successivi non deve essere attribuito alcun beneficio.

2. Un piano eroga un beneficio previdenziale pari a 2 000 in un'unica soluzione a tutti i dipendenti, con venti anni di anzianità, che sono ancora in servizio all'età di 55 anni o che sono ancora in servizio a 65 anni, indipendentemente dall'anzianità di servizio.

Per i dipendenti che iniziano il lavoro prima dei 35 anni, l'anzianità di servizio genera inizialmente i benefici previsti dal piano all'età di 35 anni (un dipendente potrebbe lasciare a 30 anni e ritornare a 33, senza effetti sull'ammontare e i tempi dei benefici). Quei benefici dipendono dall'anzianità di servizio aggiuntiva. Inoltre, l'anzianità di servizio oltre i 55 anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questi dipendenti, l'impresa deve attribuire un beneficio pari a 100 (2 000 diviso 20) a ciascun anno a partire dai 35 anni di età fino ai 55.

Per i dipendenti che iniziano a lavorare tra 35 e 45 anni di età, l'anzianità di servizio superiore a venti anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questi dipendenti, l'impresa deve attribuire un beneficio pari a 100 (2 000 diviso 20) a ciascuno dei primi venti anni.

Per un dipendente che inizia a lavorare a 55 anni, l'anzianità di servizio superiore a dieci anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questo dipendente, l'impresa attribuisce un beneficio pari a 200 (2 000 diviso 10) a ciascuno dei primi dieci anni.

Per tutti i dipendenti, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione devono riflettere la probabilità che il dipendente possa non portare a termine il necessario periodo di lavoro.

3. Un piano sanitario successivo al rapporto di lavoro rimborsa il 40 % delle spese mediche sostenute successivamente al rapporto di lavoro se il dipendente lascia il lavoro con più di dieci e meno di venti anni di anzianità e il 50 % di quei costi se lascia il lavoro con venti o più anni di anzianità.

Secondo la formula dei benefici del piano, l'impresa deve attribuire il 4 % del valore attuale delle spese mediche previste (40 % diviso 10) a ciascuno dei primi dieci anni e il 1 % (10 % diviso 10) a ciascuno dei secondi dieci anni. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti in ciascun anno deve riflettere la probabilità che il dipendente possa non completare il periodo di lavoro necessario per maturare il diritto a parte o tutti i benefici. Ai dipendenti che si prevede lascino il lavoro entro dieci anni non deve essere attribuito alcun beneficio.

4. Un piano sanitario successivo al rapporto di lavoro rimborsa il 10 % delle spese mediche successive al rapporto di lavoro se il dipendente lascia il lavoro con più di dieci e meno di venti anni di anzianità e il 50 % di quei costi se il dipendente lascia il lavoro dopo venti o più anni.

L'anzianità di servizio successiva non porterà a un livello di benefici sostanzialmente superiore a quello degli anni precedenti. Perciò, per i dipendenti che si prevede lascino il lavoro dopo venti o più anni, l'impresa deve attribuire il beneficio con un criterio a quote costanti secondo quanto previsto dal paragrafo 68. Continuare a lavorare dopo aver raggiunto venti anni di anzianità produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Perciò, il beneficio attribuito a ciascuno dei primi venti anni deve essere il 2,5 % del valore attuale dei costi di assistenza medica previsti (50 % diviso 20).



**N. 19**

Per i dipendenti che si prevede lascino il lavoro con un'anzianità compresa tra dieci e venti anni, il beneficio assegnato a ciascuno dei primi dieci anni è il 1 % del valore attuale dei costi per assistenza medica previsti. Per questi dipendenti, non deve essere attribuito alcun beneficio all'anzianità di servizio compresa tra la fine del decimo anno e la data di abbandono prevista.

Ai dipendenti che si prevede lascino entro dieci anni non deve essere attribuito alcun beneficio.

71. Quando l'ammontare di un beneficio è una percentuale costante dell'ultima retribuzione per ogni anno di anzianità di servizio, gli incrementi retributivi futuri influenzeranno l'ammontare richiesto per estinguere l'obbligazione esistente per l'anzianità di servizio prima della data di riferimento del bilancio, ma non danno luogo a un'altra obbligazione. Perciò:
- (a) ai fini del paragrafo 67(b), gli incrementi retributivi non comportano altri benefici, anche se l'ammontare dei benefici dipende dall'ultima retribuzione; e
  - (b) l'ammontare del beneficio attribuito a ciascun esercizio è una percentuale costante della retribuzione cui il beneficio è correlato.

**Esempio illustrativo del paragrafo 71**

I dipendenti hanno diritto a un beneficio pari al 3 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro svolto prima dei 55 anni.

Il beneficio pari al 3 % dell'ultima retribuzione prevista deve essere attribuito a ciascun anno fino all'età di 55 anni. Questa è la data in cui un ulteriore lavoro svolto dal dipendente produrrà ulteriori benefici previsti dal piano di ammontare non rilevante. Al lavoro svolto dopo quell'età non deve essere attribuito alcun beneficio.

**I ipotesi attuariali**

72. ***Le ipotesi attuariali devono essere obiettive e tra loro compatibili.***
73. Le ipotesi attuariali sono utilizzate dall'impresa per stimare, nel miglior modo possibile, le variabili che determineranno il costo complessivo da sostenere per l'erogazione di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Le ipotesi attuariali comprendono:
- (a) ipotesi demografiche sulle caratteristiche future dei dipendenti in servizio e di quelli precedenti (e delle persone a loro carico) che hanno diritto ai benefici. Le ipotesi demografiche comprendono aspetti quali:
    - (i) tasso di mortalità, sia durante sia dopo la cessazione del rapporto di lavoro;
    - (ii) tassi di rotazione del personale, invalidità e pensionamento anticipato;
    - (iii) percentuale di partecipanti al piano con persone a carico che avranno diritto ai benefici; e
    - (iv) tassi di incidenza delle richieste di rimborso nell'ambito di piani sanitari; e
  - (b) ipotesi finanziarie, che riguardano elementi quali:
    - (i) tasso di sconto (vedere paragrafi 78-82);
    - (ii) livelli delle retribuzioni future e dei benefici (vedere paragrafi 83-87);
    - (iii) nel caso di benefici per assistenza medica, costi futuri per assistenza medica comprensivi dei costi, se significativi, di amministrazione delle richieste di rimborso e di pagamento dei benefici (vedere paragrafi 88-91); e
    - (iv) tasso di rendimento atteso delle attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107).
74. Le ipotesi attuariali sono obiettive se non sono né imprudenti né eccessivamente prudentiali.

75. Le ipotesi attuariali sono tra loro compatibili se riflettono la relazione economica tra fattori quali l'inflazione, il tasso di incremento delle retribuzioni, il rendimento delle attività a servizio del piano e i tassi di sconto. Per esempio, tutte le ipotesi che dipendono da un particolare livello di inflazione (quali ipotesi su tassi di interesse, su aumenti retributivi e su incrementi dei benefici) devono predisporre che nei periodi futuri si avrà lo stesso livello di inflazione dell'esercizio.
76. L'impresa determina il tasso di sconto e altre ipotesi finanziarie in termini nominali (definiti), a meno che siano più attendibili stime in termini reali (rettificate per tener conto dell'inflazione), come per esempio in un'economia iperinflazionata (vedere IAS 29, Informazioni contabili in economie iperinflazionate) o quando il beneficio è indicizzato ed esiste un mercato esteso dei titoli a reddito fisso indicizzati della stessa valuta e alle stesse condizioni.
77. ***Le ipotesi attuariali devono basarsi sulle attese di mercato, alla data di riferimento del bilancio, relative all'esercizio nel quale le obbligazioni devono essere estinte.***

Ipotesi attuariali: tasso di sconto

78. ***Il tasso impiegato per attualizzare le obbligazioni connesse a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro (finanziate o non finanziate) deve essere determinato con riferimento ai rendimenti di mercato alla data di riferimento del bilancio di titoli di aziende primarie. Nei Paesi dove non esiste un mercato di tali titoli, devono essere utilizzati i rendimenti di mercato (alla data del bilancio) dei titoli di Stato. La valuta e le condizioni dei titoli di aziende primarie devono essere coerenti con la valuta e le condizioni previste delle obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.***
79. Un'ipotesi attuariale che ha un effetto significativo è il tasso di sconto. Il tasso di sconto riflette il valore del denaro nel tempo, ma non il rischio attuariale o di investimento. Inoltre, il tasso di sconto non riflette il rischio di credito specifico dell'impresa che grava sui creditori dell'impresa, né il rischio che, in futuro, i dati reali differiscano dalle ipotesi attuariali.
80. Il tasso di sconto riflette la stima dei tempi di pagamento dei benefici. In pratica, l'impresa spesso applica un unico tasso di sconto medio ponderato che riflette le stime relative ai tempi e all'ammontare dei pagamenti dei benefici e la valuta nella quale i benefici devono essere erogati.
81. In alcuni casi, può non esistere un mercato di titoli a reddito fisso con una scadenza sufficientemente lunga da essere correlata con quella prevista di pagamento dei benefici. In tali casi, l'impresa utilizza i tassi correnti di mercato con scadenza appropriata per attualizzare i pagamenti a breve scadenza e, per scadenze più lunghe, stima il tasso di sconto estrapolando i tassi di mercato correnti lungo la curva del rendimento. È improbabile che il valore attuale totale di un'obbligazione a benefici definiti sia particolarmente sensibile al tasso di sconto applicato alla parte di benefici dovuta oltre la scadenza finale dei titoli di aziende primarie o di Stato disponibili.
82. Gli interessi passivi sono calcolati moltiplicando il tasso di sconto determinato all'inizio dell'esercizio per il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti durante quell'esercizio, tenendo conto delle eventuali modifiche significative dell'obbligazione. Il valore attuale dell'obbligazione differirà dalla passività rilevata nello stato patrimoniale per il fatto che la passività viene rilevata dopo aver dedotto il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano e per il fatto che alcuni utili e perdite attuariali, e alcuni costi previdenziali relativi a prestazioni di lavoro passate, non sono rilevati immediatamente. (L'Appendice A illustra anche il calcolo degli interessi passivi.)

Ipotesi attuariali: retribuzioni, benefici e costi per assistenza medica

83. ***Le obbligazioni per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro devono essere misurate con un criterio che rifletta:***
- (a) ***gli incrementi retributivi futuri stimati;***
- (b) ***i benefici previsti nelle condizioni del piano (o risultanti dalle eventuali obbligazioni implicite che vanno oltre quelle condizioni) alla data di riferimento del bilancio; e***

## N. 19

- (c) **le variazioni future previste nel livello degli eventuali benefici statali che influiscono sui benefici da erogare in un piano a benefici definiti se, e solo se:**
- (i) **quelle variazioni hanno avuto luogo prima della data di riferimento del bilancio; o**
  - (ii) **l'esperienza passata, o un'altra prova attendibile, indicano che quei benefici statali si modificheranno in modo prevedibile, in linea, per esempio, con i cambiamenti futuri del livello generale dei prezzi o delle retribuzioni.**
84. Le stime degli incrementi retributivi futuri devono tener conto dell'inflazione, dell'anzianità, delle promozioni e di altri fattori rilevanti, come l'offerta e la domanda sul mercato del lavoro.
85. Se le condizioni formali di un piano (o un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) richiedono che, negli esercizi futuri, l'impresa modifichi il contenuto dei benefici, la valutazione dell'obbligazione riflette tali modifiche. Questo avviene quando, per esempio:
- (a) l'impresa ha un'esperienza passata di benefici crescenti, per esempio per contenere gli effetti dell'inflazione, e non ci sono indicazioni che questo comportamento si modificherà nel futuro; o
  - (b) nel bilancio sono già stati rilevati utili attuariali e l'impresa è obbligata, dalle condizioni formali del piano (o da un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) o dalla legislazione, a utilizzare eventuali eccedenze del piano a vantaggio di coloro che partecipano al piano (vedere paragrafo 98(c)).
86. Le ipotesi attuariali non devono riflettere le modifiche dei benefici futuri non definite dalle condizioni formali del piano (o da un'obbligazione implicita) alla data di riferimento del bilancio. Tali modifiche determineranno:
- (a) un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate nella misura in cui modificano i benefici per anzianità di servizio prima della modifica; e
  - (b) un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti per esercizi successivi al cambiamento, nella misura in cui modifichino i benefici per anzianità di servizio dopo la modifica.
87. Alcuni benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono legati a variabili come, per esempio, il livello dei benefici previdenziali statali o l'assistenza medica statale. La valutazione di tali benefici riflette i cambiamenti previsti per tali variabili sulla base dei dati storici e di altre prove attendibili.
88. **Le ipotesi sui costi per assistenza medica devono tener conto dei cambiamenti futuri stimati nel costo dei servizi medici, dovuti sia all'inflazione sia a variazioni specifiche di tali costi.**
89. La valutazione dei benefici per assistenza medica successivi alla fine del rapporto di lavoro richiede la formulazione di ipotesi sul livello e sulla frequenza di richieste di rimborso future e sul costo per soddisfarle. L'impresa stima i costi futuri per assistenza medica sulla base dei suoi dati storici, integrati, se necessario, dai dati storici di altre imprese, società assicuratrici, fornitori di prestazioni sanitarie o altre fonti. Le stime dei costi futuri per assistenza medica tengono conto dell'effetto del progresso tecnologico, dei cambiamenti delle modalità di utilizzo o di prestazione dei servizi sanitari e dei cambiamenti delle condizioni di salute dei partecipanti al piano.
90. Il livello e la frequenza delle richieste di rimborso è particolarmente sensibile all'età, alle condizioni di salute e al sesso dei dipendenti (e delle persone a loro carico) e può essere sensibile ad altri fattori come, per esempio, la localizzazione geografica. Per questo motivo, i dati storici devono essere rettificati nella misura in cui la composizione demografica della popolazione differisce da quella della popolazione utilizzata come base per i dati storici. Devono essere rettificati anche nel caso esista una prova attendibile che i trend storici non si ripeteranno.
91. Alcuni piani di assistenza medica successivi alla fine del rapporto di lavoro richiedono che i dipendenti contribuiscano ai costi medici previsti dal piano. Le stime dei costi futuri per assistenza medica devono tener conto di questi eventuali contributi sulla base delle condizioni del piano alla data di riferimento del bilancio (o sulla base delle eventuali obbligazioni implicite che vanno oltre tali condizioni). Le modifiche di tali

contributi dei dipendenti comportano un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate o, se ricorrono le condizioni, una sua riduzione. Il costo per soddisfare le richieste di rimborso può essere ridotto da benefici statali o di altri fornitori di prestazioni sanitarie (vedere paragrafi 83(c) e 87).

#### Utili e perdite attuariali

92. **Per la valutazione della passività a benefici definiti secondo il paragrafo 54, l'impresa deve, in base a quanto disposto dal paragrafo 58A, rilevare una parte (come specificato nel paragrafo 93) dei suoi utili e perdite attuariali come provento o costo se il valore totale netto degli utili e delle perdite attuariali non rilevati al termine del precedente esercizio eccedeva il maggiore tra:**

(a) **il 10 % del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti a quella data (prima della deduzione delle attività a servizio del piano); e**

(b) **il 10 % del fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano a quella data.**

**Questi limiti devono essere calcolati e applicati distintamente per ciascun piano a benefici definiti.**

93. **La parte degli utili e delle perdite attuariali che deve essere rilevata per ogni piano a benefici definiti è l'eccedenza determinata secondo quanto previsto dal paragrafo 92, divisa per la rimanente vita lavorativa media prevista dei dipendenti che partecipano a quel piano. Tuttavia, l'impresa può adottare qualsiasi metodo sistematico che comporti una più rapida determinazione degli utili e delle perdite attuariali da contabilizzare, a condizione che lo stesso criterio sia applicato sia agli utili sia alle perdite e coerentemente tra i diversi esercizi. L'impresa può applicare tali metodi sistematici agli utili e alle perdite attuariali anche se essi ricadono nei limiti indicati nel paragrafo 92.**

94. Gli utili e le perdite attuariali possono derivare da aumenti o diminuzioni sia del valore attuale di un'obbligazione a benefici definiti sia del fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano correlata. Tra le cause di utili e perdite attuariali vi sono, per esempio:

(a) tassi di rotazione dei dipendenti, di pensionamenti anticipati o mortalità o di incrementi retributivi, di benefici (se le condizioni formali o implicite di un piano stabiliscono, a fronte di fenomeni inflattivi, incrementi dei benefici) o di costi per assistenza medica inaspettatamente alti o bassi;

(b) l'effetto di cambiamenti delle stime della rotazione futura dei dipendenti, dei pensionamenti anticipati, della mortalità o di incrementi retributivi, dei benefici (se le condizioni formali o implicite di un piano stabiliscono, a fronte di fenomeni inflattivi, incrementi dei benefici) o dei costi per assistenza medica;

(c) l'effetto di variazioni del tasso di sconto; e

(d) gli scostamenti tra il rendimento effettivo e quello previsto delle attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107).

95. Nel lungo termine, gli utili e le perdite attuariali possono compensarsi tra loro. È quindi opportuno considerare le stime relative alle obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro come un intervallo (o «corridoio») intorno alla stima più corretta. All'impresa è consentito, ma non richiesto, di contabilizzare gli utili e le perdite attuariali che ricadono in tale intervallo. Il presente Principio richiede che l'impresa rilevi, almeno, una certa parte degli utili e delle perdite attuariali che ricadono al di fuori di un «corridoio» del 10 % in più o in meno. (L'Appendice A illustra anche il trattamento contabile degli utili e delle perdite attuariali.) Il presente Principio consente anche l'utilizzo di metodi sistematici di più semplice contabilizzazione, a patto che soddisfino le condizioni riportate nel paragrafo 93. Tali metodi includono, per esempio, la contabilizzazione immediata di tutti gli utili e le perdite attuariali, sia all'interno sia al di fuori del «corridoio». Il paragrafo 155(b)(iii) spiega la necessità di considerare ogni parte non rilevata della passività provvisoria nel contabilizzare utili attuariali successivi.

## N. 19

## Costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate

96. **Nel valutare la passività a benefici definiti secondo quanto previsto dal paragrafo 54, l'impresa deve rilevare, in base a quanto disposto dal paragrafo 58A, l'onere previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate come costo con un criterio a quote costanti per un periodo medio fino al momento in cui i benefici sono acquisiti. Nella misura in cui i benefici sono acquisiti immediatamente in seguito all'introduzione di un piano a benefici definiti o alla sua modifica, l'impresa deve rilevare immediatamente il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate.**
97. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate sorge quando l'impresa avvia un piano a benefici definiti o modifica i benefici dovuti nell'ambito di un piano a benefici definiti esistente. Tali cambiamenti rappresentano il corrispettivo dell'attività lavorativa prestata dal dipendente durante il periodo fino al momento in cui i benefici relativi sono acquisiti. Perciò, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate deve essere rilevato in quel periodo, indipendentemente dal fatto che il costo si riferisca al lavoro svolto dal dipendente nei periodi precedenti. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate deve essere misurato come variazione della passività conseguente alla modifica (vedere paragrafo 64).

## Esempio illustrativo del paragrafo 97

L'impresa amministra un piano pensionistico che assegna una pensione pari al 2 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro. I benefici sono acquisiti dopo cinque anni di lavoro. Il 1° gennaio 20X5 l'impresa migliora il trattamento pensionistico portandolo al 2,5 % dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro a partire dal 1° gennaio 20X1. Alla data del miglioramento, il valore attuale dei benefici aggiuntivi per lavoro svolto dal 1° gennaio 20X1 al 1° gennaio 20X5 è il seguente:

Dipendenti con anzianità di servizio superiore a cinque anni all'1/1/X5	150
Dipendenti con anzianità inferiore a cinque anni all'1/1/X5 (periodo medio fino all'acquisizione: tre anni)	<u>120</u>
	<u>270</u>

L'impresa rileva 150 immediatamente perché quei benefici sono già acquisiti. L'impresa rileva 120 con un criterio a quote costanti in tre anni a partire dal 1° gennaio 20X5.

98. Il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non comprende:
- l'effetto di scostamenti tra gli incrementi retributivi effettivi e quelli previsti sull'obbligazione a pagare benefici per l'attività lavorativa prestata negli anni precedenti (non esiste costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che le ipotesi attuariali tengono conto delle retribuzioni previste);
  - le sottostime e sovrastime degli aumenti discrezionali relativi ai trattamenti pensionistici quando l'impresa ha un'obbligazione implicita ad accordare tali aumenti (non esiste costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che le ipotesi attuariali tengono conto di tali aumenti);
  - le stime relative agli incrementi dei benefici che derivano da utili attuariali già rilevati nel bilancio se l'impresa deve, sulla base delle condizioni formali di un piano (o di un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) o sulla base della legislazione, utilizzare le eventuali eccedenze del piano a beneficio dei partecipanti al piano, anche se l'incremento del beneficio non è stato ancora formalmente concesso (l'aumento risultante dell'obbligazione è una perdita attuariale e non un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, vedere paragrafo 85(b));
  - l'incremento dei benefici acquisiti quando, in assenza di nuovi o migliori benefici, i dipendenti soddisfano i requisiti per l'acquisizione (non esiste costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che il costo stimato dei benefici era contabilizzato come onere previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti nel momento della prestazione lavorativa); e

(e) l'effetto delle modifiche al piano che riducono i benefici per il lavoro futuro (una riduzione).

99. Al momento dell'introduzione o della modifica dei benefici l'impresa predispone un piano di ammortamento per il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate. Sarebbe impossibile conservare il dettaglio delle registrazioni necessario per identificare e migliorare i cambiamenti successivi in quel piano di ammortamento. Inoltre, è probabile che l'effetto sia rilevante solo in presenza di una riduzione o di un'estinzione. Perciò, l'impresa deve modificare il piano di ammortamento per costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate solo in presenza di una riduzione o di un'estinzione.
100. Quando l'impresa riduce certi benefici dovuti nell'ambito di un piano a benefici definiti esistente, la conseguente riduzione della passività relativa a benefici definiti deve essere contabilizzata come costo previdenziale (negativo) relativo alle prestazioni di lavoro passate nel periodo medio fino al momento di acquisizione della parte ridotta dei benefici.
101. Quando l'impresa riduce certi benefici previsti da un piano esistente a benefici definiti e, nello stesso tempo, aumenta altri benefici previsti dal piano a favore degli stessi dipendenti, essa deve trattare il cambiamento come un'unica variazione netta.

*Rilevazione e valutazione: attività a servizio del piano*

Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano

102. Nel determinare l'ammontare contabilizzato nel bilancio secondo quanto previsto dal paragrafo 54 deve essere dedotto il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano. Se il prezzo di mercato non è disponibile, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano deve essere stimato; per esempio, attualizzando i flussi finanziari futuri attesi con un tasso di sconto che rifletta sia il rischio associato alle attività a servizio del piano sia la scadenza o la data prevista di cessione di quelle attività (o, se non hanno scadenza, il periodo previsto fino all'adempimento dell'obbligazione relativa).
103. Le attività a servizio del piano escludono i contributi non pagati dovuti al fondo dall'impresa che redige il bilancio, così come gli eventuali strumenti finanziari non trasferibili emessi dall'impresa e posseduti dal fondo. Le attività a servizio del piano sono ridotte dalle passività del fondo non correlate a benefici per i dipendenti, per esempio debiti commerciali e di altra natura e passività relative a strumenti derivati.
104. Quando le attività a servizio del piano comprendono polizze assicurative che soddisfano le caratteristiche richieste e che corrispondono esattamente per ammontare e tempi ad alcuni o a tutti i benefici previsti dal piano, si ritiene che il fair value (valore equo) di tali polizze assicurative sia il valore attuale delle obbligazioni relative, come definito nel paragrafo 54 (suscettibile delle eventuali riduzioni da compiere nel caso gli ammontari esigibili in base alle polizze assicurative non siano completamente recuperabili).

Rimborsi

- 104A. **Quando, e solo quando, è praticamente certo che un altro soggetto rimborserà alcuni o tutti i costi necessari per estinguere un'obbligazione a benefici definiti, l'impresa deve contabilizzare come attività distinta il suo diritto al rimborso. L'impresa deve valutare tale attività al fair value (valore equo). Con riguardo a tutti gli altri aspetti, l'impresa deve trattare tale attività con le stesse modalità delle attività a servizio del piano. Nel conto economico, il costo relativo a un piano a benefici definiti può essere presentato al netto dell'ammontare da rimborsare.**
- 104B. Talvolta, l'impresa può fare affidamento su un altro soggetto, come per esempio un assicuratore, per far fronte ad alcuni o tutti i costi necessari per estinguere una determinata obbligazione relativa a benefici definiti. Le polizze assicurative che soddisfano i requisiti richiesti, come definite nel paragrafo 7, devono essere considerate attività a servizio del piano. L'impresa contabilizza tali polizze assicurative con le stesse modalità previste per le altre attività a servizio del piano. Il paragrafo 104A non deve essere applicato (vedere i paragrafi 39-42 e 104):

**N. 19**

- 104C. Una polizza assicurativa che non soddisfa i requisiti richiesti non è un'attività a servizio del piano. Il paragrafo 104A prende in considerazione tale situazione: l'impresa contabilizza il suo diritto al rimborso relativo alla polizza assicurativa come attività distinta e non a deduzione del valore della passività relativa al beneficio definito riconosciuta secondo il paragrafo 54; con riguardo a tutti gli altri aspetti l'impresa tratta tale attività come attività a servizio del piano. In particolare, la passività relativa al beneficio definito rilevata secondo il paragrafo 54 è aumentata (ridotta) nella misura degli utili netti attuariali complessivi (perdite) sulle obbligazioni relative a benefici definiti e sul relativo diritto di rimborso rimangono non contabilizzati ai sensi del paragrafo 92 e 93. Il paragrafo 120(c) (vii) richiede che l'impresa dia una breve descrizione della relazione tra il diritto al rimborso e la relativa obbligazione.

*Esempio illustrativo dei paragrafi 104A-C*

Valore attuale dell'obbligazione	1 241
Utili attuariali non rilevati	17
Passività rilevata in stato patrimoniale	1 258
I diritti previsti nelle polizze assicurative che sono esattamente correlati con l'importo e la tempistica di alcuni dei benefici pagabili tramite il piano. Tali benefici hanno un valore attuale di 1 092.	1 092

Gli utili attuariali non rilevati pari a 17 rappresentano gli utili complessivi attuariali sull'obbligazione e sui diritti di rimborso.

- 104D. Se il diritto al rimborso deriva da una polizza assicurativa che corrisponde esattamente, per tempi e ammontare, ad alcuni o tutti i benefici da pagare secondo un piano a benefici definiti, si ritiene che il fair value (valore equo) del diritto al rimborso sia il valore attuale dell'obbligazione relativa, come definito nel paragrafo 54 (suscettibile delle eventuali riduzioni nel caso il rimborso non sia pienamente recuperabile).

*Rendimento delle attività a servizio del piano*

105. Il rendimento previsto delle attività a servizio del piano è un elemento del costo da contabilizzare nel conto economico. Lo scostamento tra il rendimento previsto e quello effettivo delle attività a servizio del piano è un utile o una perdita attuariale; esso è compreso negli utili e nelle perdite attuariali dell'obbligazione a benefici futuri definiti in sede di determinazione dell'ammontare netto da confrontare con i limiti del 10 % del «corridoio» indicati nel paragrafo 92.
106. Il rendimento previsto delle attività a servizio del piano deve basarsi sulle previsioni di mercato, all'inizio dell'esercizio, in merito ai rendimenti per tutta la durata dell'obbligazione relativa. Il rendimento previsto delle attività a servizio del piano deve riflettere le variazioni del fair value (valore equo) di tali attività detenute nell'esercizio come conseguenza dei contributi effettivi versati al fondo e dei benefici effettivi corrisposti dal fondo.
107. Nel determinare il rendimento previsto e quello effettivo delle attività a servizio del piano, l'impresa deve dedurre i costi amministrativi previsti, diversi da quelli considerati nelle ipotesi attuariali formulate per valutare l'obbligazione.

*Esempio illustrativo del paragrafo 106*

Il 1° gennaio 20X1, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano era 10 000 e gli utili attuariali netti complessivi non rilevati erano 760. Il 30 giugno 20X1, il piano ha erogato compensi pari a 1 900 e percepito contributi pari a 4 900. Il 31 dicembre 20X1, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano era 15 000 e il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti era 14 792. Nel 20X1, le perdite attuariali dell'obbligazione erano pari a 60.



Il 1° gennaio 20X1, l'impresa che redige il bilancio ha effettuato le seguenti stime, basate sui prezzi di mercato a quella data:

	(%)
Interessi attivi e dividendi, dopo le imposte dovute dal fondo	9,25
Utili realizzati e non realizzati sulle attività a servizio del piano (dopo le imposte)	2,00
Costi amministrativi	<u>(1,00)</u>
Tasso di rendimento atteso	<u>10,25</u>
Nel 20X1, il rendimento atteso e quello effettivo delle attività a servizio del piano sono i seguenti:	
Rendimento di 10 000 possedute per 12 mesi al 10,25 %	1 025
Rendimento di 3 000 possedute per 6 mesi al 5 % (equivalente al 10,25 % annuo, composto ogni sei mesi)	<u>150</u>
Rendimento previsto delle attività a servizio del piano nel 20X1	<u>1 175</u>
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano il 31 dicembre 20X1	15 000
Dedotto il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano al 1° gennaio 20X1	(10 000)
Dedotti i contributi percepiti	(4 900)
Sommati i compensi corrisposti	<u>1 900</u>
Rendimento effettivo delle attività a servizio del piano	<u>2 000</u>

Lo scostamento tra il rendimento atteso (1 175) e quello effettivo (2 000) delle attività a servizio del piano rappresenta un utile attuariale di 825. Perciò, gli utili attuariali complessivi non rilevati sono 1 525 (760 più 825 meno 60). Secondo il paragrafo 92, le limitazioni del corridoio sono fissate a 1 500 (il maggiore tra: (i) 10 % di 15 000 e (ii) 10 % di 14 792). Nell'anno seguente (20X2) l'impresa rileva nel conto economico un profitto attuariale di 25 (1 525 meno 1 500) diviso per le vite lavorative attese medie rimanenti dei dipendenti interessati.

Il rendimento atteso delle attività a servizio del piano nel 20X2 si baserà sulle attese di mercato all'1/1/X2 per rendimenti sull'intera vita dell'obbligazione.

#### Aggregazioni di imprese

108. In un'aggregazione di imprese classificata come acquisizione, l'impresa contabilizza le attività e passività derivanti da benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro al valore attuale dell'obbligazione al netto del fair value (valore equo) delle eventuali attività a servizio del piano (vedere IAS 22, Aggregazioni di imprese). Il valore attuale dell'obbligazione comprende tutti i seguenti elementi, anche se, alla data dell'acquisizione, non sono ancora stati contabilizzati dal soggetto acquisito:

- (a) gli utili e le perdite attuariali realizzati prima della data dell'acquisizione (che ricadano o meno entro il «corridoio» del 10 %);
- (b) il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate che deriva da variazioni dei benefici o dall'avvio di un nuovo piano, prima della data di acquisizione; e
- (c) gli importi che, secondo le disposizioni transitorie del paragrafo 155(b) il soggetto acquisito non aveva rilevato.

#### Riduzioni ed estinzioni

109. **L'impresa deve rilevare gli utili o le perdite sulla riduzione o l'estinzione di un piano a benefici definiti nel momento in cui la riduzione o l'estinzione si verificano. L'utile o la perdita su una riduzione o un'estinzione deve comprendere:**

- (a) **le eventuali variazioni del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti;**

## N. 19

- (b) *le eventuali variazioni del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano;*
- (c) *gli eventuali utili e perdite attuariali relativi e l'eventuale costo previdenziale delle prestazioni di lavoro passate che, secondo i paragrafi 92 e 96, non sono stati, precedentemente, contabilizzati.*
110. **Prima di determinare l'effetto di una riduzione o di un'estinzione, l'impresa deve effettuare una nuova valutazione dell'obbligazione (e delle relative attività a servizio del piano relative, se esistono) utilizzando ipotesi attuariali attuali (inclusi tassi di interesse di mercato correnti e altri prezzi di mercato correnti).**
111. Si ha una riduzione quando l'impresa:
- (a) è impegnata, in modo comprovabile, a operare una riduzione significativa del numero di dipendenti compresi nel piano; o
- (b) modifica le condizioni di un piano a benefici definiti cosicché un elemento significativo dell'anzianità successiva dei dipendenti in servizio non darà più diritto a benefici o darà diritto, soltanto, a benefici ridotti.
- Una riduzione può derivare da un fatto isolato, quale la chiusura di un impianto, la cessione di un'attività o la conclusione o la sospensione di un piano. Un evento è sufficientemente significativo da poter essere definito una riduzione se la rilevazione contabile di un utile o perdita relativo alla riduzione ha determinato un effetto significativo sul bilancio. Le riduzioni sono spesso legate a una ristrutturazione aziendale. Per tale ragione, l'impresa deve contabilizzare una riduzione nello stesso momento in cui contabilizza la relativa ristrutturazione aziendale.
112. Si ha un'estinzione quando l'impresa agisce in modo da eliminare ogni ulteriore obbligazione legale o implicita relativa a parte o tutti i benefici previsti da un piano a benefici definiti, per esempio quando si effettua un pagamento in un'unica soluzione a favore, o nell'interesse, dei partecipanti al piano, in cambio del loro diritto a ricevere determinati benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.
113. In alcuni casi, l'impresa acquisisce una polizza assicurativa per finanziare alcuni o tutti i benefici relativi all'anzianità di servizio dei dipendenti nell'esercizio corrente e nei periodi precedenti. L'acquisizione di tale polizza non rappresenta un'estinzione se l'impresa mantiene un'obbligazione legale o implicita (vedere paragrafo 39) a pagare ulteriori importi nel caso l'assicuratore non corrisponda tutti i benefici per i dipendenti previsti dalle polizze assicurative. I paragrafi compresi tra 104A-D trattano la rilevazione e valutazione dei diritti di rimborsi secondo quanto previsto da polizze assicurative che non rappresentano attività a servizio del piano.
114. Si ha un'estinzione contemporaneamente a una riduzione se un piano è concluso cosicché l'obbligazione sia estinta e il piano cessi di esistere. La conclusione di un piano, tuttavia, non costituisce riduzione o estinzione se esso viene sostituito da un nuovo piano che garantisce benefici sostanzialmente identici.
115. Quando una riduzione riguarda solo alcuni dei dipendenti che partecipano a un piano, o quando l'obbligazione è estinta solo parzialmente l'utile o la perdita devono includere una quota proporzionale del costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate e degli utili e delle perdite attuariali precedentemente non rilevati (e una quota proporzionale degli ammontari transitori che risultano non rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 155(b)). La quota proporzionale è determinata sulla base del valore attuale delle obbligazioni prima e dopo la riduzione o l'estinzione, a meno che, in determinate circostanze, un criterio diverso sia ritenuto più razionale. Per esempio, può essere corretto allocare ogni utile derivante dalla riduzione o dell'estinzione dello stesso piano per eliminare, per prima cosa, ogni costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate relativo allo stesso piano.

## Esempio illustrativo del paragrafo 115

L'impresa interrompe un settore di attività e i dipendenti di questo settore non otterranno ulteriori benefici. Questa situazione rappresenta una riduzione senza estinzione. Utilizzando ipotesi attuariali attuali (inclusi tassi di interesse di mercato attuali e altri prezzi attuali di mercato) immediatamente prima della riduzione, l'impresa ha un'obbligazione a benefici definiti con un valore attuale netto di 1 000, attività del piano con un valore corrente di 820 e perdite attuariali nette cumulative non rilevate pari a 50. L'impresa ha iniziato ad applicare il Principio un anno prima. Questo ha comportato un aumento della passività netta di 100, che l'impresa ha scelto di rilevare in cinque anni (vedere paragrafo 155(b)). La riduzione riduce il valore attuale netto dell'obbligazione di 100, portandolo a 900.

Degli utili attuariali e degli ammontari provvisori precedentemente non rilevati, il 10 % (100/1 000) riguarda la parte dell'obbligazione eliminata attraverso la riduzione. Perciò, l'effetto della riduzione è il seguente:

	Prima della riduzione	Utile dalla riduzione	Dopo la riduzione
Valore attuale netto dell'Obbligazione	1 000	(100)	900
Fair value (valore equo) delle attività di servizio al piano	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Utili attuariali non rilevati	50	(5)	45
Ammontari provvisori non rilevati (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Passività netta rilevata nello stato patrimoniale	150	(97)	53

#### *Esposizione in bilancio*

#### *Compensazione*

116. **L'impresa deve compensare un'attività relativa a un piano a fronte di una passività relativa a un altro piano se, e soltanto se, l'impresa:**
- (a) **ha un diritto giuridicamente tutelato a utilizzare un avanzo di un piano per estinguere le obbligazioni dell'altro piano; e**
  - (b) **intende estinguere le obbligazioni su base netta, o realizzare l'avanzo di un piano ed estinguere simultaneamente la propria obbligazione relativa all'altro piano.**
117. I criteri di compensazione sono analoghi a quelli stabiliti per gli strumenti finanziari nello IAS 32, Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative.

#### *Distinzione corrente/non corrente*

118. Alcune imprese distinguono le attività e passività correnti da quelle non correnti. Il presente Principio non specifica se l'impresa deve distinguere le parti correnti e non correnti di attività e passività derivanti da benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

#### *Componenti finanziarie di costi per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro*

119. Il presente Principio non specifica se l'impresa deve presentare nel conto economico il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti, gli interessi passivi e il rendimento atteso delle attività a servizio del piano come componenti di un singolo elemento di provento o costo.

#### *Informazioni integrative*

120. **L'impresa deve presentare le seguenti informazioni relative ai piani a benefici definiti:**
- (a) **i principi contabili utilizzati dall'impresa per la rilevazione contabile di utili e perdite attuariali;**
  - (b) **una descrizione generale del tipo di piano;**

## N. 19

- (c) **una riconciliazione delle attività e passività rilevate nello stato patrimoniale, indicando almeno:**
- (i) **il valore attuale alla data di riferimento del bilancio delle obbligazioni a benefici definiti che sono interamente non finanziate;**
  - (ii) **il valore attuale (prima della deduzione del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano) alla data di riferimento del bilancio delle obbligazioni a benefici definiti che sono interamente o parzialmente finanziate;**
  - (iii) **il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano alla data di riferimento del bilancio;**
  - (iv) **gli utili o le perdite attuariali netti non ancora rilevati (contabilizzati) nello stato patrimoniale (vedere paragrafo 92);**
  - (v) **il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non ancora rilevato (contabilizzato) nello stato patrimoniale (vedere paragrafo 96);**
  - (vi) **l'eventuale ammontare non rilevato come attività, a causa del limite di cui al paragrafo 58(b);**
  - (vii) **il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio dell'eventuale diritto al rimborso rilevato come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A (con una sintetica descrizione della relazione tra il diritto al rimborso e la relativa obbligazione; e**
  - (viii) **gli altri ammontari rilevati (contabilizzati) nello stato patrimoniale;**
- (d) **gli ammontari inclusi nel fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano per:**
- (i) **ciascuna categoria di strumenti finanziari propri dell'impresa che redige il bilancio; e**
  - (ii) **eventuali immobili occupati o altri beni utilizzati dall'impresa che redige il bilancio;**
- (e) **una riconciliazione che evidenzi le variazioni intervenute nell'esercizio, nella passività (o attività) netta rilevata nello stato patrimoniale;**
- (f) **il costo totale rilevato nel conto economico per ciascuno dei seguenti punti, e le voci del conto economico in cui sono inclusi:**
- (i) **costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti;**
  - (ii) **oneri finanziari;**
  - (iii) **rendimento atteso delle attività a servizio del piano;**
  - (iv) **rendimento previsto sugli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A;**
  - (v) **utili e perdite attuariali;**
  - (vi) **costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate; ed**
  - (vii) **effetto di qualsiasi riduzione o estinzione;**
- (g) **il rendimento effettivo delle attività a servizio del piano, così come il rendimento effettivo degli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104 A; e**
- (h) **le principali ipotesi attuariali utilizzate alla data di riferimento del bilancio, includendo, se ricorrono le condizioni:**
- (i) **i tassi di sconto;**
  - (ii) **i tassi di rendimento attesi delle attività a servizio del piano per gli esercizi presentati in bilancio;**

- (iii) ***i tassi di rendimento attesi, con riferimento agli esercizi presentati in bilancio, degli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104 A;***
- (iv) ***i tassi attesi di incrementi retributivi (e di variazioni di un indice o di altre variabili specificate nelle condizioni formali o implicite di un piano come base per i futuri incrementi di benefici);***
- (v) ***i tassi tendenziali dei costi per assistenza medica; e***
- (vi) ***eventuali altre ipotesi attuariali significative utilizzate.***

***L'impresa deve indicare ciascuna ipotesi attuariale in termini assoluti (per esempio, come percentuale assoluta) e non come una differenza tra percentuali diverse o altre variabili.***

121. Il paragrafo 120(b) richiede una descrizione generale del tipo di piano. Una descrizione di questo genere distingue, per esempio, i piani pensionistici basati su un'unica retribuzione (una retribuzione forfettaria) dai piani pensionistici basati sull'ultima retribuzione e dai piani medici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Non sono richiesti ulteriori dettagli.
122. Quando l'impresa ha più di un piano a benefici definiti, le informazioni integrative possono essere presentate in forma aggregata, separatamente per ciascun piano o nei raggruppamenti considerati più utili. Può essere utile distinguere i raggruppamenti in base:
- (a) alla localizzazione geografica dei piani, per esempio distinguendo i piani nazionali da quelli esteri; o
  - (b) alla possibilità che i piani abbiano gradi di rischio molto differenti, per esempio distinguendo i piani pensionistici basati su una retribuzione fissa dai piani pensionistici basati sull'ultima retribuzione e dai piani medici successivi alla fine del rapporto di lavoro.
- Quando l'impresa presenta le informazioni integrative in forma aggregata per un insieme di piani, tali informazioni devono essere fornite sotto forma di medie ponderate o di intervalli relativamente ristretti.
123. Il paragrafo 30 prevede informazioni integrative aggiuntive sui piani a benefici definiti comuni a più aziende che sono trattati come se fossero piani a contribuzione definita.
124. Laddove richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve presentare informazioni relative a:
- (a) operazioni fra società del gruppo con piani a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro; e
  - (b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro per il personale direttivo.
125. Laddove richiesto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, l'impresa deve fornire informazioni integrative sulle passività potenziali derivanti da obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

#### ALTRI BENEFICI A LUNGO TERMINE

126. I benefici a lungo termine diversi includono, per esempio:
- (a) assenze a lungo termine retribuite quali permessi legati all'anzianità di servizio o disponibilità di periodi sabbaici;
  - (b) anniversari o altri benefici a lungo termine;
  - (c) benefici a lungo termine per invalidità;
  - (d) compartecipazione agli utili e incentivi da corrispondere dopo dodici mesi o più dopo la chiusura dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno prestatato la loro attività; e
  - (e) retribuzione differita corrisposta dodici mesi o più dopo la conclusione dell'esercizio nel quale è stata guadagnata.

## N. 19

127. La valutazione degli altri benefici a lungo termine non presenta, di solito, lo stesso grado di incertezza della valutazione dei benefici successivi al rapporto di lavoro. Inoltre, l'introduzione, o le modifiche di altri benefici a lungo termine determina di rado un costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate di entità significativa. Per queste ragioni, il presente Principio richiede un metodo semplificato di contabilizzazione di tali benefici. Questo metodo differisce dalla contabilizzazione richiesta per i benefici successivi al rapporto di lavoro per i seguenti aspetti:

- (a) gli utili e le perdite attuariali devono essere rilevati immediatamente e non è utilizzato alcun «corridoio»; e
- (b) l'intero costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate deve essere rilevato immediatamente.

*Rilevazione e valutazione*

128. **L'ammontare rilevato come passività per gli altri benefici a lungo termine deve essere rappresentato dal totale netto degli ammontari seguenti:**

- (a) **il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti alla data di riferimento del bilancio (vedere paragrafo 64);**
- (b) **dedotto il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio delle attività a servizio del piano (se esistono) al di fuori delle quali le obbligazioni devono essere estinte direttamente (vedere paragrafi 102-104).**

**Per determinare il valore della passività, l'impresa deve applicare i paragrafi da 49 a 91, escludendo i paragrafi 54 e 61. L'impresa deve applicare il paragrafo 104 A per contabilizzare e valutare qualsiasi diritto di rimborso.**

129. **Per gli altri benefici a lungo termine, l'impresa deve contabilizzare l'ammontare netto dei seguenti ammontari come costo o (secondo il paragrafo 58) come provento, a meno che e nella misura in cui un altro Principio contabile internazionale ne richieda o consenta l'inclusione nel costo di un'attività:**

- (a) **il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 63-91);**
- (b) **gli oneri finanziari (vedere paragrafo 82);**
- (c) **il rendimento atteso di eventuali attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107) e di qualsiasi diritto di rimborso rilevati come attività (vedere paragrafo 104 A);**
- (d) **gli utili e le perdite attuariali, che devono essere rilevati tutti immediatamente;**
- (e) **il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate, che deve essere rilevato tutto immediatamente; e**
- (f) **l'effetto di eventuali riduzioni o estinzioni (vedere paragrafi 109 e 110).**

130. L'invalidità permanente è un esempio di altri benefici a lungo termine per i dipendenti. Se il livello del beneficio dipende dalla anzianità lavorativa, l'obbligazione sorge man mano che l'attività lavorativa è prestata. La valutazione del valore di quella obbligazione deve riflettere la probabilità che il pagamento venga richiesto e la durata nel quale si ritiene il pagamento dovrà essere effettuato. Se il livello del beneficio è il medesimo per ogni dipendente invalido senza tener conto dell'anzianità di servizio, il costo atteso di quei benefici deve essere rilevato al manifestarsi dell'evento che causa l'invalidità permanente.

*Informazioni integrative*

131. Nonostante il presente Principio non preveda informazioni integrative in merito agli altri benefici a lungo termine, esse possono essere richieste da altri Principi contabili internazionali, per esempio nel caso in cui il costo derivante da tali benefici è di tale dimensione, natura o incidenza che la sua conoscenza è rilevante per comprendere il risultato economico d'esercizio (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). L'impresa deve fornire informazioni sugli altri benefici a lungo termine riservati ad alcuni membri del personale direttivo se richiesto dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate.

## BENEFICI DOVUTI AI DIPENDENTI PER LA CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

132. Il presente Principio tratta i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro distintamente dagli altri benefici per i dipendenti per il fatto che l'evento che dà origine all'obbligazione è la cessazione del rapporto di lavoro piuttosto che l'esistenza di tale rapporto.

## Rilevazione

133. *L'impresa deve rilevare i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro come passività e costo quando, e solo quando, essa è impegnata, in modo comprovabile, a:*

- (a) *interrompere il rapporto di lavoro di un dipendente o di gruppo di dipendenti prima del normale pensionamento; o*
- (b) *erogare benefici per la cessazione del rapporto di lavoro a seguito di una proposta per incentivare dimissioni volontarie per esuberi.*

134. *L'impresa è impegnata, in modo comprovabile, a concludere il rapporto di lavoro quando, e solo quando, essa ha un piano formale dettagliato relativo al licenziamento (estinzione del rapporto di lavoro) e non ha possibilità di recesso realistiche. Il piano dettagliato deve includere, almeno:*

- (a) *la localizzazione, la funzione, e il numero approssimativo di dipendenti il cui rapporto di lavoro deve essere interrotto;*
- (b) *i benefici per la cessazione del rapporto di lavoro per ogni mansione o funzione lavorativa; e*
- (c) *i tempi in cui il piano sarà realizzato. L'attuazione del piano deve iniziare appena possibile e il periodo di tempo per completare il piano deve essere tale da rendere poco probabili significativi cambiamenti del piano.*

135. L'impresa può essere impegnata, dalla legislazione, da accordi contrattuali o di altra natura con i dipendenti o i loro rappresentanti o da un'obbligazione implicita basata sulla prassi aziendale, sulle consuetudini o sulla volontà di comportarsi con equità, a erogare pagamenti (o altre indennità) ai dipendenti al momento della cessazione del rapporto lavorativo. Tali pagamenti rappresentano benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro. Tipicamente sono pagamenti in un'unica soluzione, ma talvolta includono anche:

- (a) miglioramenti dei benefici previdenziali o di altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, o indirettamente attraverso un piano di benefici per i dipendenti o direttamente; e
- (b) lo stipendio fino alla fine di un periodo di preavviso stabilito se il dipendente non svolge altre prestazioni che portano benefici economici all'impresa.

136. Alcuni benefici per i dipendenti sono dovuti indipendentemente dai motivi della cessazione del rapporto di lavoro del dipendente. Il pagamento di tali benefici è certo (soggetto a eventuali condizioni per l'acquisizione del diritto o eventuali requisiti minimi di anzianità di servizio) ma è incerto il momento del pagamento. Nonostante tali benefici siano definiti in alcuni Paesi come benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, o gratifiche per la cessazione del rapporto di lavoro, essi rappresentano benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, piuttosto che benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e l'impresa deve contabilizzarli come tali (benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro). Alcune imprese erogano minori benefici per le dimissioni volontarie richieste dal dipendente (in sostanza, un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro) rispetto a quelli erogati per l'interruzione non volontaria richiesta dall'impresa. Il beneficio dovuto per la conclusione non volontaria rappresenta un beneficio dovuto per la cessazione del rapporto di lavoro.

137. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro non procurano all'impresa benefici economici futuri e sono contabilizzati immediatamente come costo.

138. Quando l'impresa contabilizza i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, può anche dover contabilizzare una riduzione dei benefici previdenziali o di altri benefici per i dipendenti (vedere paragrafo 109).



**N. 19***Valutazione*

139. **Quando i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono dovuti più di 12 mesi dopo la data di riferimento del bilancio, essi devono essere attualizzati utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 78.**
140. **Nel caso di un'offerta formulata (dall'impresa) per incentivare le dimissioni volontarie, la valutazione dei benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro deve basarsi sul numero di dipendenti che si prevede accetteranno l'offerta.**

*Informazioni integrative*

141. Quando il numero di dipendenti che accetteranno un'offerta di benefici per la cessazione del rapporto di lavoro è incerto si è in presenza di una passività potenziale. Come richiesto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali, l'impresa deve fornire informazioni integrative sulla passività potenziale a meno che la possibilità di un'uscita di risorse per l'adempimento sia remota.
142. Come richiesto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, l'impresa deve presentare le informazioni sulla natura e sull'ammontare di un costo se è di tale entità, natura o incidenza che la sua indicazione è importante per comprendere il risultato economico dell'esercizio. I benefici ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro possono comportare un costo per il quale è necessario fornire informazioni integrative al fine di osservare tale disposizione.
143. Nei casi previsti dallo IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, l'impresa deve fornire informazioni integrative sui benefici ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro per alcuni membri del personale direttivo.

**BENEFICI RETRIBUTIVI SOTTO FORMA DI PARTECIPAZIONE AL CAPITALE**

144. I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale comprendono:
- (a) azioni, diritti di opzione e altri strumenti rappresentativi di capitale, offerti ai dipendenti a un valore inferiore al fair value (valore equo) al quale quegli strumenti sarebbero offerti a un terzo; e
  - (b) pagamenti monetari il cui ammontare dipenderà dal prezzo di mercato futuro delle azioni emesse dall'impresa che redige il bilancio.

*Rilevazione e valutazione*

145. Il presente Principio non specifica le disposizioni per la contabilizzazione e valutazione dei benefici ai dipendenti sotto forma di partecipazione al capitale.

*Informazioni integrative*

146. L'informativa richiesta di seguito ha lo scopo di consentire agli utilizzatori del bilancio di valutare l'effetto dei benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale sulla situazione finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari dell'impresa. I benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale possono avere effetto:
- (a) sulla situazione finanziaria dell'impresa richiedendo che essa emetta strumenti finanziari rappresentativi di capitale o converta strumenti finanziari, per esempio quando dipendenti, o piani di retribuzione dei dipendenti, hanno diritti di opzione o hanno soddisfatto parzialmente le disposizioni di assegnazione che daranno loro il diritto di acquisire diritti di opzione nel futuro; e
  - (b) sul risultato economico e sui flussi finanziari dell'impresa riducendo l'ammontare delle disponibilità liquide o di altri benefici per i dipendenti che l'impresa deve corrispondere ai dipendenti in cambio delle loro prestazioni lavorative.

147. *L'impresa deve indicare:*

- (a) *la natura e le condizioni (inclusa ogni disposizione per l'attribuzione del diritto) dei piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;*
- (b) *i principi contabili per i piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;*
- (c) *gli importi contabilizzati in bilancio per i piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;*
- (d) *il numero e le condizioni (inclusi, se ne ricorrono le condizioni, i dividendi e i diritti di voto, i diritti di conversione, le date di esercizio, il prezzo di esercizio e le date di scadenza) degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale dell'impresa detenuti dai piani di distribuzione di azioni per i dipendenti (e, nel caso di diritti di opzione, dai dipendenti) all'inizio e alla fine dell'esercizio. Deve essere precisata la misura in cui i diritti dei dipendenti a quegli strumenti finanziari sono acquisiti all'inizio e alla fine dell'esercizio;*
- (e) *il numero e le condizioni (inclusi, se ne ricorrono le condizioni, i diritti di voto e i dividendi, i diritti di conversione, le date di esercizio, il prezzo di esercizio e le date di scadenza) degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale emessi dall'impresa per i piani di distribuzione di azioni o per i dipendenti (o degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale proprio dell'impresa distribuiti ai dipendenti dai piani di distribuzione di azioni per i dipendenti) durante l'esercizio e il fair value (valore equo) dell'eventuale corrispettivo erogato ai dipendenti dai piani di distribuzione di azioni a favore dei dipendenti;*
- (f) *il numero, le date di esercizio e i prezzi di esercizio dei diritti di opzione esercitati durante l'esercizio nell'ambito di piani di distribuzione di azioni per i dipendenti;*
- (g) *il numero dei diritti di opzione detenuti da piani di distribuzione di azioni a favore dei dipendenti, o detenuti dai dipendenti nell'ambito di tali piani, scaduti nell'esercizio;*
- (h) *l'ammontare, e le condizioni principali, di eventuali prestiti o garanzie concesse dall'impresa che redige il bilancio a, o nell'interesse dei, piani di distribuzione di azioni per i dipendenti.*

148. *L'impresa deve indicare anche:*

- (a) *il fair value (valore equo), all'inizio e al termine dell'esercizio, degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale proprio (diversi da diritti di opzione) dell'impresa detenuti da piani di distribuzione di azioni per i dipendenti; e*
- (b) *il fair value (valore equo), alla data di emissione, degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale proprio dell'impresa (diversi da diritti di opzione) emessi, durante l'esercizio, dall'impresa a favore di piani di distribuzione di azioni per i dipendenti o emessi per i dipendenti da piani di distribuzione di azioni.*

*Se non è possibile determinare il fair value (valore equo) degli strumenti finanziari rappresentativi di capitale (diversi da diritti di opzione), deve essere indicata tale impossibilità.*

149. Quando l'impresa ha più di un piano di distribuzione di azioni per i dipendenti, le informazioni devono essere fornite in forma aggregata, distintamente per ciascun piano o nei raggruppamenti considerati più utili per valutare le obbligazioni dell'impresa a emettere strumenti finanziari rappresentativi di capitale secondo tali piani e le loro variazioni nell'esercizio corrente. Tali raggruppamenti possono distinguere, per esempio, l'area geografica di appartenenza dall'anzianità di servizio relativa ai gruppi di dipendenti che partecipano al piano. Quando l'impresa presenta le informazioni integrative in forma aggregata per un insieme di piani, esse devono essere presentate sotto forma di medie ponderate o di intervalli relativamente ristretti.

150. Quando l'impresa ha emesso diritti di opzione per i dipendenti, o a favore di piani retributivi, le informazioni integrative possono essere fornite in forma aggregata o con riferimento ai raggruppamenti considerati più utili per valutare il numero e i tempi (le caratteristiche temporali) delle azioni che possono essere emesse e le disponibilità monetarie che ne possono derivare. Per esempio, può essere utile distinguere opzioni che sono «a valore intrinseco negativo» (se il prezzo di esercizio eccede il prezzo corrente di mercato) da opzioni che hanno «valore intrinseco positivo» (se il prezzo corrente di mercato eccede il prezzo di esercizio). Può essere utile, inoltre, presentare le informazioni integrative in raggruppamenti che non aggregino opzioni con un ampio intervallo di prezzi o date di esercizio.

## N. 19

151. Le indicazioni richieste dai paragrafi 147 e 148 hanno lo scopo di rispondere alle finalità del presente Principio. Per soddisfare le disposizioni dello IAS 24, Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, possono essere necessarie altre informazioni se l'impresa:
- (a) eroga benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale al personale direttivo;
  - (b) eroga benefici retributivi sotto forma di partecipazione al capitale della controllante dell'impresa; o
  - (c) effettua operazioni fra parti correlate con piani retributivi sotto forma di partecipazione al capitale.
152. In assenza di specifiche disposizioni per la contabilizzazione e la valutazione di piani di distribuzione di azioni per i dipendenti, sono utili per gli utilizzatori del bilancio le informazioni sul fair value (valore equo) degli strumenti finanziari dell'impresa che redige il bilancio utilizzato in tali piani. Tuttavia, il presente Principio non richiede che l'impresa indichi il fair value (valore equo) dei diritti di opzione per il fatto che non c'è consenso sul modo di determinare tale valore.

## DISPOSIZIONI TRANSITORIE

153. Questa sezione illustra il trattamento contabile transitorio per i piani a benefici definiti. Quando l'impresa adotta per la prima volta il presente Principio per gli altri benefici per i dipendenti, essa deve applicare lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.
154. **Alla prima applicazione del presente Principio l'impresa deve determinare la sua passività transitoria relativa a piani a benefici definiti a quella data nel seguente modo:**
- (a) **valore attuale dell'obbligazione (vedere paragrafo 64) alla data di adozione;**
  - (b) **meno il fair value (valore equo), alla data di applicazione, delle attività a servizio del piano (se esistono) che devono essere utilizzate per l'estinzione diretta delle obbligazioni (vedere paragrafi 102-104);**
  - (c) **meno l'eventuale costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate che, secondo il paragrafo 96, deve essere contabilizzato negli ultimi esercizi.**
155. **Se la passività transitoria è superiore alla passività che sarebbe stata rilevata alla stessa data secondo i principi contabili adottati in precedenza dall'impresa, l'impresa deve decidere in modo irrevocabile di contabilizzare quell'incremento come parte della sua passività a benefici definiti secondo il paragrafo 54:**
- (a) **immediatamente, secondo lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili; o**
  - (b) **come costo con un criterio a quote costanti in un periodo massimo di cinque anni a partire dalla data di adozione. Se l'impresa sceglie l'opzione (b), essa deve:**
    - (i) **tener conto del limite indicato nel paragrafo 58(b) per determinare il valore di ogni attività contabilizzata nello stato patrimoniale;**
    - (ii) **indicare, a ogni data di riferimento del bilancio: (1) l'ammontare dell'incremento non contabilizzato; e (2) l'ammontare rilevato nell'esercizio corrente;**
    - (iii) **limitare la contabilizzazione degli utili attuariali successivi (ma non del costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate negativo) come segue: se un utile attuariale deve essere contabilizzato secondo i paragrafi 92 e 93, l'impresa deve rilevare quell'utile attuariale solo nella misura in cui gli utili netti attuariali complessivi non contabilizzati (prima della rilevazione contabile di quell'utile attuariale) eccedono la parte non contabilizzata della passività transitoria; e**
    - (iv) **includere la parte correlata della passività provvisoria non rilevata nella determinazione dell'eventuale successivo utile o perdita relativa all'estinzione o riduzione.**

**Se la passività transitoria è minore della passività che sarebbe stata rilevata alla stessa data applicando i principi contabili seguiti dall'impresa in precedenza, l'impresa deve rilevare quel decremento immediatamente secondo quanto previsto dallo IAS 8.**

156. Nel momento in cui è adottato il presente Principio, l'effetto della variazione dei principi contabili deve includere tutti gli utili e le perdite attuariali sorti negli esercizi precedenti anche se ricadono nel «corridoio» del 10 % indicato nel paragrafo 92.

Esempio illustrativo del contenuto dei paragrafi da 154 a 156

Il 31 dicembre 1998, lo stato patrimoniale dell'impresa riporta una passività pensionistica di 100. L'impresa adotta il Principio a partire dal 1° gennaio 1999, quando il valore attuale dell'obbligazione calcolato in base alle disposizioni del Principio è 1 300 e il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano è 1 000. Il 1° gennaio 1993, l'impresa aveva incrementato i trattamenti pensionistici (costo per benefici non acquisiti: 160; periodo medio rimanente fino alla data di acquisizione: 10 anni).

L'effetto transitorio è il seguente:

Valore attuale dell'obbligazione	1 300
Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano	(1 000)
Dedotto: costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate da rilevare negli ultimi esercizi ( $160 \times \frac{4}{10}$ )	(64)
Passività transitoria	236
Passività già rilevata	<u>100</u>
Incremento della passività	<u>136</u>

L'impresa può scegliere di rilevare l'incremento di 136 immediatamente o in un periodo massimo di cinque anni. La scelta è irrevocabile.

Il 31 dicembre 1999, il valore attuale dell'obbligazione secondo il presente Principio è 1 400 e il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano è 1 050. Gli utili attuariali netti cumulati non rilevati dalla data di adozione del Principio sono 120. La vita lavorativa attesa media rimanente dei dipendenti che partecipano al piano era di otto anni. L'impresa ha adottato un criterio di rilevazione di tutti gli utili e le perdite attuariali immediatamente come consentito dal paragrafo 93.

L'effetto della limitazione del paragrafo 155(b)(iii) è il seguente.

Utali attuariali netti cumulativi non rilevati	120
Parte non rilevata della passività provvisoria ( $136 \times \frac{4}{5}$ )	(109)
Utile massimo iscrivibile (paragrafo 155(b)(iii))	<u>11</u>

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

157. **Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dagli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1999 o da data successiva, a eccezione delle indicazioni dei paragrafi 159 e 159A. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio ai benefici pensionistici a partire dai bilanci degli esercizi con inizio precedente il 1° gennaio 1999, l'impresa deve rendere noto che ha applicato il presente Principio in sostituzione dello IAS 19, Costi di previdenza, approvato nel 1993.**
158. Il presente Principio contabile sostituisce lo IAS 19, Costi di previdenza, approvato nel 1993.
159. **Le seguenti disposizioni entrano in vigore dai bilanci annuali <sup>(2)</sup> degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2001 o da data successiva:**
- (a) **la definizione modificata di attività a servizio del piano nel paragrafo 7 e le definizioni correlate di attività detenute da un fondo per benefici a lungo termine per i dipendenti e da polizze assicurative che soddisfano le condizioni richieste; e**

(<sup>2</sup>) Il paragrafo 159A fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con la più esplicita terminologia adottata nel 1998 per riportare le date di entrata in vigore. Il paragrafo 157 si riferisce ai «bilanci».

**N. 20**

- (b) *i requisiti di contabilizzazione e valutazione per i rimborsi nei paragrafi 104A, 128 e 129 e le relative informazioni integrative nei paragrafi 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) e 120(h)(iii).*

*È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'applicazione anticipata ha effetti sul bilancio, l'impresa deve indicare tale circostanza.*

159A. *La modifica apportata al paragrafo 58A entra in vigore a partire dai bilanci annuali <sup>(3)</sup> degli esercizi con inizio dal 31 maggio 2002. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'applicazione anticipata incide sui risultati di bilancio, l'impresa deve evidenziare tale fatto.*

160. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, si applica nei casi in cui l'impresa modifica i suoi principi contabili per riflettere i cambiamenti indicati nei paragrafi 159 e 159A. Nell'applicare tali cambiamenti retrospettivamente, come richiesto sia dal trattamento contabile di riferimento sia dal trattamento contabile alternativo consentito, l'impresa tratta tali cambiamenti come se li avesse adottati nello stesso momento in cui sono state adottate le altre disposizioni del presente Principio.

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 20**  
(RIVISTO NELLA FORMA NEL 1994)

**Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica**

Il presente Principio contabile internazionale così rivisto nella forma sostituisce il Principio approvato originariamente dal Board nel novembre 1982. Esso è presentato con la impostazione rivista nella forma adottata per i Principi contabili internazionali a partire dal 1991. Nessun cambiamento sostanziale è stato apportato al testo originariamente approvato. Parte della terminologia è stata modificata per uniformarla a quella adottata ora dallo IASC.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato il paragrafo 11. Il testo così modificato entra in vigore a partire dal momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

Nel gennaio 2001 lo IAS 41, Agricoltura, ha modificato il paragrafo 2. Il testo così modificato entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2003 o da data successiva.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 20:

— SIC-10: Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione alle attività operative.

**SOMMARIO**

	Paragrafi
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-6
Contributi pubblici	7-33
Contributi pubblici non monetari	23
Presentazione in bilancio dei contributi in conto capitale	24-28
Presentazione in bilancio dei contributi in conto esercizio	29-31
Restituzione dei contributi pubblici	32-33

<sup>(3)</sup> Il paragrafo 159A fa riferimento ai «bilanci annuali», in linea con la più esplicita terminologia adottata nel 1998 per riportare le date di entrata in vigore. Il paragrafo 157 si riferisce ai «bilanci».

Assistenza pubblica	34-38
Informazioni integrative	39
Disposizioni transitorie	40
Data di entrata in vigore	41

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

#### AMBITO DI APPLICAZIONE

- Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione e l'informativa dei contributi pubblici e per l'informativa riguardante gli altri tipi di assistenza pubblica.***
- Il presente Principio non tratta:
  - i problemi particolari che sorgono nella contabilizzazione dei contributi pubblici nei bilanci che riflettano gli effetti dei cambiamenti dei prezzi o nelle informazioni integrative di natura analoga;
  - l'assistenza pubblica che è fornita a un'impresa sotto forma di benefici che si manifestino nella determinazione del reddito imponibile o nella commisurazione delle imposte dovute (quali esenzioni dalle imposte sul reddito, crediti d'imposta sugli investimenti, ammortamenti accelerati e riduzioni delle aliquote delle imposte sul reddito);
  - la partecipazione pubblica alla proprietà dell'impresa;
  - i contributi pubblici trattati dallo IAS 41, Agricoltura.

#### DEFINIZIONI

- I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio contabile con i significati indicati:***

***Con il termine pubblico si fa riferimento al governo, a enti governativi e ad analoghi enti locali, nazionali o internazionali.***

***L'assistenza pubblica è l'azione intrapresa da enti pubblici per fornire a un'impresa, o a una categoria di imprese che soddisfano certi requisiti, uno specifico beneficio economico. Per la finalità del presente Principio l'assistenza pubblica non comprende i benefici forniti solo indirettamente tramite azioni che modifichino le condizioni economiche generali, quali la realizzazione di infrastrutture in aree in via di sviluppo o l'introduzione di ostacoli ai concorrenti dell'impresa.***

***I contributi pubblici sono quelli che si manifestano sotto forma di trasferimenti di risorse a un'impresa a condizione che questa abbia rispettato, o si impegni a rispettare, certe condizioni relative alle sue attività operative. Sono escluse quelle forme di assistenza pubblica alle quali non può ragionevolmente essere associato un valore e le operazioni con gli enti pubblici che non possono essere distinte dalle normali attività commerciali dell'impresa <sup>(1)</sup>.***

***I contributi in conto capitale sono quelli per il cui ottenimento è condizione essenziale che l'impresa acquisti, costruisca o comunque acquisisca attività immobilizzate. Possono essere previste anche ulteriori condizioni che delimitino il tipo o la localizzazione dei beni o i periodi nel corso dei quali essi devono essere acquistati o posseduti.***

<sup>(1)</sup> Si veda anche SIC 10: Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione alle attività operative.

## N. 20

*I contributi in conto esercizio sono i contributi pubblici diversi da quelli in conto capitale.*

*I finanziamenti a fondo perduto sono i prestiti per i quali il finanziatore si impegna, in presenza di condizioni stabilite, a rinunciare al rimborso.*

*Il fair value (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e indipendenti.*

4. L'assistenza pubblica assume forme diverse variando sia per ciò che riguarda la natura dell'assistenza prestata sia per le condizioni alle quali essa è sottoposta. Lo scopo dell'assistenza può essere quello di incentivare l'impresa a intraprendere un'attività che non svolgerebbe se mancasse l'assistenza.
5. L'ottenimento di assistenza pubblica da parte dell'impresa può essere rilevante per la preparazione del bilancio per due motivi. In primo luogo, se sono state trasferite risorse, deve essere trovato un metodo adeguato per contabilizzare tale trasferimento. In secondo luogo è opportuno fornire un'indicazione del beneficio che l'impresa ha tratto da tale assistenza durante il periodo considerato. Questo agevola il confronto tra il bilancio di un'impresa con quelli degli esercizi precedenti e con altre imprese.
6. I contributi pubblici vengono talvolta indicati con altri nomi quali sussidi, sovvenzioni o incentivi.

## CONTRIBUTI PUBBLICI

7. ***I contributi pubblici, inclusi i contributi non monetari valutati al fair value (valore equo), non devono essere rilevati finché non esista una ragionevole certezza che:***
  - (a) *l'impresa rispetterà le condizioni previste; e*
  - (b) *i contributi saranno ricevuti.*
8. Un contributo pubblico non può essere rilevato finché non esiste una ragionevole certezza che l'impresa rispetterà le condizioni previste, e che il contributo sarà ricevuto. La riscossione di un contributo non fornisce, di per sé, la prova definitiva che le condizioni connesse al contributo siano state, o saranno, rispettate.
9. Il modo in cui un contributo è ricevuto non influisce sul metodo contabile da adottare per rilevarlo. Quindi un contributo deve essere contabilizzato nello stesso modo sia che esso sia ricevuto sotto forma di disponibilità liquide, sia come riduzione di una passività nei confronti dell'ente pubblico.
10. Un finanziamento a fondo perduto da parte di enti pubblici deve essere trattato come contributo pubblico quando c'è una ragionevole sicurezza che l'impresa rispetterà le condizioni per la rinuncia al rimborso del prestito.
11. Una volta che un contributo pubblico è stato contabilizzato, le eventuali passività e attività potenziali devono essere trattate secondo quanto previsto dallo IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.
12. ***I contributi pubblici devono essere imputati come provento, con un criterio sistematico, negli esercizi necessari a contrapporli ai costi correlati che il contributo intende compensare. Essi non devono essere accreditati direttamente al patrimonio netto.***
13. Esistono due sistemi generali per il trattamento contabile dei contributi pubblici: il metodo patrimoniale, per il quale un contributo è accreditato direttamente al patrimonio netto, e il metodo del reddito, per il quale un contributo è rilevato come provento in uno o più esercizi.
14. Per i sostenitori del metodo patrimoniale:
  - (a) i contributi pubblici sono un mezzo di finanziamento e devono essere trattati come tali nello stato patrimoniale piuttosto che transitare attraverso il conto economico per compensare le voci di costo che essi finanziano. Dato che non è previsto alcun rimborso, essi dovrebbero essere accreditati direttamente al patrimonio netto; e



- (b) non è corretto rilevare i contributi pubblici nel conto economico, dato che essi non costituiscono reddito ma rappresentano un incentivo fornito da un ente pubblico senza che siano sostenuti i costi relativi.
15. Le argomentazioni a favore del metodo del reddito sono le seguenti:
- (a) dato che i contributi pubblici derivano da una fonte differente dagli azionisti, essi non devono essere accreditati direttamente al patrimonio netto ma devono essere rilevati come proventi negli esercizi appropriati;
- (b) i contributi pubblici sono raramente senza controprestazioni. L'impresa li ottiene attraverso il rispetto di certe condizioni insieme all'adempimento delle obbligazioni previste. Essi devono, perciò, essere rilevati come provento in corrispondenza con i costi a essi riferibili che il contributo intende compensare; e
- (c) dato che le imposte sul reddito e le altre imposte sono oneri che partecipano alla determinazione del reddito, è logico rilevare nel conto economico anche i contributi pubblici, che sono una estensione delle politiche fiscali.
16. Per il metodo del reddito è fondamentale che i contributi pubblici siano rilevati come proventi, con un criterio sistematico e razionale, negli esercizi pertinenti al fine di contrapporli ai costi a essi riferibili. La rilevazione dei contributi pubblici come provento al momento della riscossione non rispetta l'assunzione della competenza (vedere IAS 1, Presentazione del bilancio) e potrebbe essere accettata solo nel caso in cui non esista un criterio per ripartire il contributo a esercizi differenti da quello nel quale esso è stato ricevuto.
17. Nella maggior parte dei casi gli esercizi nei quali l'impresa deve rilevare i costi o le spese relative a un contributo pubblico sono facilmente determinabili e, perciò, i contributi riferibili a spese specifiche devono essere rilevati come proventi nello stesso esercizio della spesa relativa. Analogamente, i contributi relativi a beni ammortizzabili sono solitamente rilevati come proventi negli esercizi nei quali è addebitato l'ammortamento di quei beni e nella medesima proporzione.
18. I contributi relativi a beni non ammortizzabili possono richiedere anche l'adempimento di certe condizioni e dovrebbero perciò essere rilevati come proventi negli esercizi nei quali viene sostenuto il costo per adempiere alle condizioni previste. Per esempio, la concessione a titolo di contributo di un terreno può essere condizionata alla costruzione di un edificio nel luogo stesso e può essere corretto rilevarla come provento durante la vita utile dell'edificio.
19. I contributi sono, a volte, ricevuti come parte di un insieme di aiuti finanziari o fiscali al quale sono associate certe condizioni. In tali casi, è necessario porre attenzione nell'identificazione delle condizioni che danno origine ai costi e alle spese che determinano quali sono gli esercizi nei quali il contributo sarà realizzato. Può essere appropriato ripartire una parte del contributo con un criterio e un'altra parte con un criterio diverso.
20. ***Un contributo pubblico che sia riscuotibile come compensazione di spese e costi già sostenuti o con lo scopo di dare un immediato aiuto finanziario all'impresa senza che vi siano costi futuri a esso correlati deve essere rilevato come provento nell'esercizio nel quale esso diventa esigibile, come provento straordinario se ne ricorrono le condizioni (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili).***
21. In certi casi, un contributo pubblico può essere concesso al fine di fornire un aiuto finanziario immediato all'impresa piuttosto che come incentivo per sostenere spese specifiche. Tali contributi possono essere limitati a una singola impresa e possono non essere disponibili per un'intera categoria di beneficiari. Queste circostanze possono giustificare la rilevazione del contributo come provento nell'esercizio nel quale l'impresa matura il diritto a ottenerlo, come componente straordinario se ne ricorrono le condizioni, fornendo nelle note l'informativa necessaria per far sì che il suo effetto sia chiaramente compreso.
22. Un contributo pubblico può essere riscuotibile dall'impresa come compensazione per le spese e le perdite sostenute in un esercizio precedente. In questo caso il contributo deve essere imputato nella determinazione del reddito dell'esercizio nel quale esso diventa esigibile, come provento straordinario se ne ricorrono le condizioni, con un'informazione integrativa tale da assicurare che il suo effetto sia chiaramente compreso.

**N. 20***Contributi pubblici non monetari*

23. Un contributo pubblico può assumere la forma di un trasferimento di attività non monetarie, quali terreni o altre risorse, per l'utilizzo da parte dell'impresa. In queste circostanze, solitamente, si accerta il fair value (valore equo) dell'attività non monetaria e si contabilizza sia il contributo sia il bene a quel fair value (valore equo). Un modo alternativo che viene talvolta seguito è quello di registrare sia il contributo sia il bene a un valore simbolico.

*Presentazione nel bilancio dei contributi in conto capitale*

24. ***I contributi pubblici in conto capitale, inclusi i contributi non monetari valutati al fair value (valore equo), devono essere presentati nello stato patrimoniale iscrivendo il contributo come ricavo differito o come posta rettificativa del valore contabile del bene.***
25. Sono considerati accettabili due metodi di presentazione dei contributi (o della parte appropriata dei contributi) in conto capitale.
26. Il primo metodo prevede l'iscrizione del contributo come ricavo differito che deve essere imputato come provento con un criterio sistematico e razionale durante la vita utile del bene.
27. L'altro metodo detrae il contributo nella determinazione del valore contabile del bene. Il contributo è rilevato come provento durante la vita utile del bene ammortizzabile tramite la riduzione del costo dell'ammortamento.
28. L'acquisto di beni e la riscossione dei contributi relativi possono causare rilevanti movimenti nei flussi finanziari di un'impresa. Per questo motivo, e allo scopo di mostrare l'investimento lordo nei beni, tali movimenti sono spesso indicati come elementi distinti nel rendiconto finanziario, senza considerare se il contributo sia dedotto o no dal valore del bene relativo nella presentazione nello stato patrimoniale.

*Presentazione nel bilancio dei contributi in conto esercizio*

29. I contributi in conto esercizio sono, a volte, presentati come componente positivo nel conto economico, come voce distinta o all'interno di una voce generica quale «Altri proventi»; in alternativa, essi vengono dedotti dal costo correlato.
30. I sostenitori del primo metodo non ritengono corretta la compensazione tra proventi e costi, argomentando che la distinzione del contributo dal costo facilita il confronto con gli altri costi non correlati al contributo. Per i sostenitori del secondo metodo è da ritenere che quei costi non sarebbero stati sostenuti dall'impresa se questa non avesse ottenuto il contributo; perciò la presentazione dei costi senza compensarli con il contributo può essere fuorviante.
31. Entrambi i metodi per la presentazione dei contributi in conto esercizio sono ritenuti accettabili. L'indicazione del contributo può essere necessaria per una corretta comprensione del bilancio. È, di norma, corretta l'indicazione dell'effetto dei contributi su ciascuna voce di conto economico che deve essere riportata distintamente.

*Restituzione dei contributi pubblici*

32. ***Un contributo pubblico che diviene restituibile deve essere contabilizzato come revisione di una stima contabile (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). La restituzione di un contributo pubblico in conto esercizio deve, in primo luogo, essere attribuita all'eventuale ricavo differito non ammortizzato relativo al contributo. La parte della restituzione che residua, o l'intero ammontare della restituzione nel caso in cui non ci siano ricavi differiti, deve essere imputata immediatamente come costo. La restituzione di un contributo in conto capitale deve essere rilevata aumentando il valore contabile del bene o riducendo dall'ammontare rimborsabile il saldo dei ricavi differiti. L'ammortamento complessivo ulteriore che, qualora il contributo non fosse stato ottenuto, sarebbe stato rilevato fino a quel momento, deve essere rilevato immediatamente come costo.***

33. Le circostanze che danno luogo alla restituzione di un contributo in conto capitale possono richiedere di verificare il nuovo valore contabile del bene al fine di determinare se esso abbia subito una riduzione durevole di valore.

#### ASSISTENZA PUBBLICA

34. Alcune forme di assistenza pubblica alle quali non può essere ragionevolmente dato un valore e le operazioni condotte con enti pubblici che non sono distinguibili dalle normali operazioni commerciali dell'impresa sono escluse dalla definizione di contributi pubblici contenuta nel paragrafo 3.
35. La consulenza gratuita, tecnica o di marketing, e la prestazione di garanzie sono esempi di assistenza pubblica ai quali non può essere ragionevolmente associato un valore. Un esempio di assistenza che non può essere distinta dalle normali operazioni commerciali dell'impresa si ha quando la politica degli approvvigionamenti pubblici qualifica un'impresa come fornitrice, assorbendone parte delle vendite. Anche se il beneficio è evidente, ogni tentativo di distinguere le normali attività dell'azienda dall'assistenza pubblica sarebbe, con ogni probabilità, arbitrario.
36. La rilevanza del beneficio negli esempi sopra elencati può essere tale che è necessaria l'indicazione della natura, dell'ammontare e della durata dell'assistenza affinché il bilancio dell'impresa non sia fuorviante.
37. I prestiti a interesse zero, o molto basso, sono un tipo di assistenza pubblica ma il beneficio non è quantificato attraverso l'imputazione di interessi.
38. Nel presente Principio l'assistenza pubblica non comprende la realizzazione di infrastrutture per migliorare i trasporti pubblici e la rete di comunicazione e la messa a disposizione, per l'intera comunità locale e in forma permanente, di infrastrutture pubbliche quali acquedotti e impianti di irrigazione.

#### INFORMAZIONI INTEGRATIVE

39. **Devono essere indicati i seguenti aspetti:**
- (a) **il principio contabile adottato per i contributi pubblici, inclusi i metodi di presentazione utilizzati nel bilancio;**
  - (b) **la natura e l'ammontare dei contributi pubblici rilevati nel bilancio e l'indicazione delle altre forme di assistenza pubblica delle quali l'impresa ha beneficiato direttamente; e**
  - (c) **le condizioni non rispettate e altre situazioni di incertezza relative all'assistenza pubblica che sia stata contabilizzata.**

#### DISPOSIZIONI TRANSITORIE

40. **L'impresa che adotti il presente Principio per la prima volta deve:**
- (a) **soddisfare, laddove appropriato, le prescrizioni di informativa da fornire; e**
  - (b) **alternativamente:**
    - (i) **rettificare il suo bilancio per il cambiamento di principio contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili;**  
**o**
    - (ii) **applicare le disposizioni contabili del presente Principio solo ai contributi, o alle parti di contributi, spettanti, o rimborsabili, dopo la data di entrata in vigore del Principio.**

#### DATA DI ENTRATA IN VIGORE

41. **Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1984 o da data successiva.**