

## N. 37

## PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 37

**Accantonamenti, passività e attività potenziali**

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel luglio 1998 ed entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva.

## INTRODUZIONE

1. Lo IAS 37 statuisce i criteri di contabilizzazione e l'informativa relativa agli accantonamenti, attività e passività potenziali, eccetto:
  - (a) quelli risultanti dall'iscrizione in bilancio al fair value (valore equo) degli strumenti finanziari;
  - (b) quelli risultanti da contratti esecutivi, a eccezione del caso in cui il contratto sia oneroso. I contratti esecutivi sono contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura;
  - (c) quelli derivanti nelle imprese assicurative dai contratti stipulati con i propri titolari di polizza;
  - (d) quelli già coperti da un altro Principio contabile internazionale.

*Accantonamenti*

2. Il Principio definisce gli accantonamenti come passività con scadenza o ammontare incerti. Un accantonamento deve essere contabilmente rilevato se, e solo se:
  - (a) un'impresa ha un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;
  - (b) è probabile (cioè è più verosimile piuttosto che il contrario) che per adempiere all'obbligazione si renderà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; e
  - (c) può essere effettuata una stima attendibile dell'importo derivante dall'adempimento dell'obbligazione. Il Principio fa notare che solo in casi estremamente rari non sarà possibile effettuare una stima attendibile.
3. Il Principio definisce obbligazione implicita quella derivante da azioni poste in essere da un'impresa in cui:
  - (a) l'impresa ha reso noto ad altre parti, tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e
  - (b) come risultato, l'impresa ha determinato nelle altre parti contraenti la valida aspettativa che terrà fede ai propri impegni.
4. In rare circostanze, per esempio in un'azione legale, può non essere chiaro se un'impresa abbia al momento attuale un'obbligazione. In tali situazioni, si ritiene che un fatto passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto di tutte le conoscenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che alla data di riferimento del bilancio esista correntemente un'obbligazione. Un'impresa rileva un accantonamento per tale obbligazione corrente se sono soddisfatte le altre condizioni previste per la rilevazione descritte in precedenza. Se è più verosimile che non esista un'obbligazione piuttosto che sì, l'impresa fornisce una informativa in bilancio della passività potenziale, a meno che la possibilità di una fuoriuscita di risorse atte a produrre benefici economici sia remota.
5. L'importo accantonato in bilancio deve rappresentare la migliore stima dell'onere necessario per estinguere l'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio, ossia, in altre parole, l'importo che un'impresa ragionevolmente pagherebbe per estinguere l'obbligazione alla data di riferimento del bilancio o per trasferirla in quel momento a terzi.
6. Il Principio richiede che, nella stima dell'ammontare di un accantonamento, l'impresa debba:
  - (a) tenere in considerazione rischi e incertezze. Tuttavia l'indeterminabilità non giustifica la creazione di accantonamenti eccessivi o di una intenzionale sovrastima di passività;

- (b) attualizzare gli accantonamenti, facendo uso, laddove l'effetto dell'attualizzazione del valore del denaro sia rilevante, di un tasso (o tassi) di attualizzazione ante imposte che rifletta (riflettano) le valutazioni attualmente presenti sul mercato riguardanti il valore attuale del denaro e quei rischi specifici connessi alla passività che non sono stati riflessi nell'effettuazione della migliore stima della spesa. Se l'accantonamento viene attualizzato, il suo incremento dovuto al passare del tempo si rileva come un interesse passivo;
  - (c) considerare situazioni future, quali modifiche normative e tecnologiche, nel caso in cui vi sia una indicazione sufficientemente obiettiva che queste si verificheranno; e
  - (d) non tenere in considerazione i proventi derivanti da una prevista dismissione di attività, anche se questa è strettamente collegata al fatto che dà luogo all'accantonamento.
7. Un'impresa può attendersi l'indennizzo di una parte o di tutte le spese necessarie per adempiere a un'obbligazione (per esempio, attraverso contratti di assicurazione, clausole di manleva o garanzie dei fornitori). Un'impresa deve:
- (a) rilevare un indennizzo se, e solo se, è virtualmente certo che l'indennizzo sarà ricevuto se l'impresa adempie all'obbligazione. L'importo dell'indennizzo rilevato non deve superare l'importo dell'accantonamento; e
  - (b) rilevare l'indennizzo come attività separata. Nel conto economico, il costo derivante dall'accantonamento può essere esposto al netto dell'importo rilevato per l'indennizzo.
8. Gli accantonamenti devono essere riesaminati a ogni data di riferimento del bilancio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se per adempiere a un impegno non è più probabile che verrà richiesto l'uso di risorse atte a produrre benefici economici, l'accantonamento deve essere stornato.
9. Un accantonamento deve essere utilizzato solo per quelle spese per le quali esso era stato originariamente rilevato.

#### *Accantonamenti — Applicazioni specifiche*

10. Il Principio spiega come le generiche disposizioni per la rilevazione e per la valutazione dell'ammontare degli accantonamenti devono essere applicate in tre casi specifici: perdite operative future, contratti onerosi e ristrutturazioni.
11. Gli accantonamenti per spese operative future non devono essere rilevati. La previsione di perdite operative future è indicativa che certe attività possono aver subito una riduzione durevole di valore. In questo caso, un'impresa deve verificare se questi beni hanno subito tale riduzione durevole di valore secondo quanto è stabilito dallo IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.
12. Se un'impresa ha un contratto qualificabile come oneroso, l'obbligazione attuale contenuta nel contratto deve essere rilevata e valutata come un accantonamento. Un contratto oneroso è un contratto nel quale i costi non discrezionali necessari per estinguere le obbligazioni superano i benefici economici che si suppone deriveranno dallo stesso.
13. Il Principio definisce una ristrutturazione come un programma pianificato e controllato dalla direzione aziendale, e che modifica significativamente:
- (a) il campo d'azione di un'attività intrapresa da un'azienda; o
  - (b) il modo in cui l'attività è gestita.
14. Un accantonamento per i costi di ristrutturazione è rilevato solo se le condizioni generali previste per la rilevazione per gli accantonamenti sono soddisfatte. In questo contesto, un'obbligazione implicita di ristrutturazione sorge solo se un'impresa:
- (a) ha un dettagliato programma formale per la ristrutturazione che identifica almeno:
    - (i) l'attività o la parte di attività interessata;
    - (ii) le principali unità operative coinvolte;
    - (iii) la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti che beneficeranno di indennità per la cessazione anticipata del loro rapporto di lavoro;

**N. 37**

- (iv) le spese che verranno sostenute;
  - (v) quando il programma verrà attuato; e
- (b) ha prodotto nei terzi interessati la valida aspettativa che l'impresa realizzerà la ristrutturazione, perché la ha avviata, oppure perché ne ha già comunicato gli aspetti principali ai terzi interessati.
15. Una decisione della direzione aziendale o del consiglio di amministrazione di ristrutturare non dà luogo a un'obbligazione implicita alla data di riferimento del bilancio a meno che l'impresa, prima di tale data, abbia:
- (a) già avviato il programma di ristrutturazione; o
  - (b) comunicato il programma di ristrutturazione ai terzi interessati in maniera sufficientemente specifica così da far sorgere in essi la valida aspettativa che l'impresa procederà alla ristrutturazione.
16. Laddove la ristrutturazione coinvolge la vendita di un'attività, non origina da questa nessuna obbligazione sino a quando l'impresa non è impegnata formalmente nella vendita, per esempio quando esiste un accordo vincolante.
17. Un accantonamento per ristrutturazione deve includere solamente le spese dirette derivanti dalla ristrutturazione, ovvero quelle che sono contemporaneamente:
- (a) necessariamente comprese nel programma di ristrutturazione; e
  - (b) non associate con le attività in corso dell'impresa. Perciò, un accantonamento per ristrutturazioni non include costi quali: spese ordinarie di riqualificazione o ricollocamento del personale, spese di marketing o investimenti in nuovi sistemi e reti di distribuzione.

*Passività potenziali*

18. Il Principio sostituisce le parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio <sup>(1)</sup>, che trattano le sopravvenienze. Il Principio definisce una passività potenziale come:
- (a) un'obbligazione possibile, che scaturisce da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o meno di uno o più fatti futuri e che non sono totalmente sotto il controllo dell'impresa; o
  - (b) un'obbligazione attuale che scaturisce da eventi passati, ma non è rilevata perché:
    - (i) non è probabile che per estinguere l'obbligazione sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; o
    - (ii) l'ammontare dell'obbligazione non può essere determinato con sufficiente attendibilità.
19. Un'impresa non deve rilevare a livello contabile alcuna passività potenziale. Deve, tuttavia, fornire informazioni in merito a esse, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota.

*Attività potenziali*

20. Il Principio definisce un'attività potenziale come una possibile attività che deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più eventi futuri incerti non pienamente sotto il controllo dell'impresa. Un esempio è rappresentato da un ricorso che un'impresa sta intentando per vie legali e il cui esito è incerto.
21. L'impresa non deve rilevare un'attività potenziale. Deve fornire informazione della esistenza di un'attività potenziale allorquando sia probabile che ne risulteranno benefici economici.
22. Se la realizzazione di un ricavo è virtualmente certa, allora la relativa attività non è un'attività potenziale e la sua contabilizzazione è appropriata.

<sup>(1)</sup> Lo IAS 10: Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, è stato sostituito dallo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2000.

*Data di entrata in vigore*

23. Il Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

## SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-9
Definizioni	10-13
Accantonamenti e altre passività	11
Relazione tra accantonamenti e passività potenziali	12-13
Rilevazione	14-35
Accantonamenti	14-26
Obbligazioni attuali	15-16
Eventi passati	17-22
Probabili impieghi di risorse atte a produrre benefici economici	23-24
Stima attendibile dell'obbligazione	25-26
Passività potenziali	27-30
Attività potenziali	31-35
Valutazione	36-52
Migliore stima	36-41
Rischi e incertezze	42-44
Valore attuale	45-47
Eventi futuri	48-50
Dismissioni attese di attività	51-52
Indennizzi	53-58
Rettifiche di accantonamenti	59-60
Utilizzo di accantonamenti	61-62
Applicazione delle disposizioni di rilevazione e valutazione	63-83
Perdite operative future	63-65
Contratti onerosi	66-69
Ristrutturazioni	70-83
Informazioni integrative	84-92
Disposizioni transitorie	93-94
Data di entrata in vigore	95-96

**N. 37**

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

## FINALITÀ

La finalità del presente Principio è di assicurare che siano applicati agli accantonamenti e alle passività e attività potenziali appropriati criteri di rilevazione e di valutazione e che sia fornita nelle note al bilancio una informativa tale da poter mettere gli utilizzatori nelle condizioni di comprendere natura, data di sopravvenienza e importo degli stessi.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato da tutte le imprese nella contabilizzazione di accantonamenti, passività e attività potenziali, fatta eccezione per:***
  - (a) ***quelli risultanti dall'iscrizione in bilancio al fair value (valore equo) degli strumenti finanziari;***
  - (b) ***quelli risultanti da contratti esecutivi, a eccezione del caso in cui il contratto sia oneroso;***
  - (c) ***quelli derivanti nelle imprese assicurative da contratti stipulati con i propri titolari di polizza; e***
  - (d) ***quelli già trattati da altro Principio contabile internazionale.***
2. Il presente Principio si applica anche agli strumenti finanziari (incluse le garanzie) per i quali non è prevista l'iscrizione al fair value (valore equo).
3. I contratti esecutivi sono contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura. Il presente Principio non si applica ai contratti esecutivi a meno che questi siano onerosi.
4. Il presente Principio si applica agli accantonamenti, passività e attività potenziali di imprese assicurative a eccezione di quelli derivanti da contratti stipulati con i propri titolari di polizza.
5. Nel caso in cui un altro Principio contabile internazionale disciplini una specifica tipologia di accantonamento, passività o attività potenziale, un'impresa applica quel Principio specifico e non il presente. Per esempio, particolari tipologie di accantonamenti sono considerate, tra gli altri, nei Principi che trattano:
  - (a) commesse a lungo termine (vedere IAS 11, Commesse a lungo termine);
  - (b) imposte sul reddito (vedere IAS 12, Imposte sul reddito);
  - (c) contratti di locazione (vedere IAS 17, Leasing). Tuttavia, considerato che lo IAS 17 non contiene alcuna specifica disposizione che disciplina i contratti di leasing operativi divenuti onerosi, il presente Principio si applica anche a tali casi; e
  - (d) benefici per i dipendenti (vedere IAS 19, Benefici per i dipendenti).
6. Alcuni importi contabilizzati come accantonamenti possono essere correlati alla rilevazione di ricavi, per esempio nel caso in cui un'impresa offra garanzie in cambio di un compenso. Il presente Principio non tratta della rilevazione di ricavi. Lo IAS 18, Ricavi, identifica le circostanze in cui un ricavo deve essere rilevato e fornisce una guida pratica per l'applicazione dei criteri di rilevazione. Il presente Principio non modifica le disposizioni previste dallo IAS 18.
7. Il presente Principio definisce gli accantonamenti come passività di scadenza e ammontare incerti. In alcuni Paesi il termine «accantonamento» è utilizzato anche per identificare poste quali svalutazioni, riduzioni durevoli di valore di attività e crediti dubbi: queste sono considerate rettifiche dei valori contabili di elementi dell'attivo e non sono trattate nel presente Principio.

8. Altri Principi contabili internazionali specificano quando le spese debbono essere trattate come attività o come costi. Tali problematiche non vengono considerate nel presente Principio. Pertanto, il presente Principio né vieta né richiede la capitalizzazione dei costi rilevati quando viene effettuato un accantonamento.
9. Il presente Principio si applica agli accantonamenti per ristrutturazioni (incluse le attività destinate a cessare). Se una ristrutturazione soddisfa la definizione di attività destinata a cessare, possono essere richieste informazioni aggiuntive dallo IAS 35, Attività destinate a cessare.

#### DEFINIZIONI

10. **I seguenti termini sono utilizzati nel presente Principio con i significati specificati:**

*L'accantonamento è una passività di scadenza e ammontare incerti.*

*Una passività è una obbligazione attuale dell'impresa che deriva da fatti passati e il cui adempimento si suppone che si concretizzi nell'impiego di risorse atte a produrre benefici economici.*

*Il fatto vincolante è un fatto che dà luogo a un'obbligazione legale o implicita che comporta che un'impresa non abbia nessuna realistica alternativa all'adempimento della stessa.*

*L'obbligazione legale è un'obbligazione che origina da:*

- (a) *un contratto (tramite le proprie clausole esplicite o implicite);*
- (b) *la normativa; o*
- (c) *altre disposizioni di legge.*

*L'obbligazione implicita è un'obbligazione che deriva da operazioni poste in essere da un'impresa in cui:*

- (a) *risulta tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e*
- (b) *come risultato, l'impresa ha fatto sorgere nelle terze parti la valida aspettativa che onorerà i propri impegni.*

*La passività potenziale è:*

- (a) *una possibile obbligazione che deriva da fatti passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti non totalmente sotto il controllo dell'impresa; o*
- (b) *un'obbligazione attuale che deriva da fatti passati ma che non è rilevata perché:*
  - (i) *non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione; o*
  - (ii) *l'importo dell'obbligazione non può essere determinato con sufficiente attendibilità.*

*Un'attività potenziale è una attività possibile che deriva da fatti passati e la cui esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti non totalmente sotto il controllo dell'impresa.*

*Il contratto oneroso è un contratto nel quale i costi non discrezionali necessari per adempiere alle obbligazioni assunte sono superiori ai benefici economici che si suppone siano ottenibili dal contratto.*

*La ristrutturazione è un programma pianificato e controllato dalla direzione aziendale che modifica in maniera significativa sia:*

- (a) *il campo d'azione di un'attività intrapresa dall'impresa; o*
- (b) *il modo in cui l'attività è gestita.*

**N. 37***Accantonamenti e altre passività*

11. Gli accantonamenti possono essere distinti da altre passività quali i debiti commerciali e gli stanziamenti per debiti presunti, perché non vi è certezza in merito alla scadenza o all'importo della spesa futura richiesta per l'adempimento. Al contrario:
- (a) i debiti commerciali sono passività da pagare per beni o servizi che sono stati ricevuti o forniti e sono stati fatturati o formalmente concordati con il fornitore; e
  - (b) gli stanziamenti per debiti presunti sono passività da pagare per beni o servizi che sono stati ricevuti o forniti ma non pagati, fatturati o formalmente concordati con il fornitore, inclusi gli importi dovuti ai dipendenti (per esempio, importi relativi al pagamento di ferie maturate). Sebbene talvolta sia necessario stimare l'importo o la tempistica degli stanziamenti per debiti presunti, il grado della loro incertezza è normalmente assai inferiore a quello degli accantonamenti.

Gli stanziamenti per debiti presunti sono spesso esposti in bilancio come parte di debiti commerciali o diversi; invece, gli accantonamenti sono esposti separatamente.

*Relazione tra accantonamenti e passività potenziali*

12. In linea generale, tutti gli accantonamenti sono potenziali in quanto incerti nella data del loro accadimento o nell'importo. Tuttavia, nel presente Principio il termine «potenziale» viene utilizzato con riferimento a quelle passività e attività che non sono rilevate poiché la loro esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri incerti e non totalmente sotto il controllo dell'impresa. In più, il termine «passività potenziale» è utilizzato per quelle passività che non soddisfano le condizioni previste per la loro rilevazione in bilancio.
13. Il presente Principio distingue tra:
- (a) accantonamenti — rilevati come passività (assunto che sia possibile effettuare una stima attendibile) perché sono obbligazioni effettive e perché è probabile che per il loro adempimento sarà necessario l'impiego di risorse economiche atte a produrre benefici economici; e
  - (b) passività potenziali — non rilevate come passività perché queste sono:
    - (i) obbligazioni possibili, in quanto deve ancora essere confermato se l'impresa abbia un'obbligazione attuale che può portare all'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; o
    - (ii) obbligazioni effettive che tuttavia non soddisfano le condizioni previste nel presente Principio (perché o non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, oppure non può essere effettuata una stima sufficientemente attendibile dell'ammontare dell'obbligazione).

**RILEVAZIONE***Accantonamenti*

14. **Un accantonamento deve essere rilevato quando:**
- (a) ***l'impresa ha un'obbligazione attuale (legale o implicita) quale risultato di un evento passato*** <sup>(2)</sup>;
  - (b) ***è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e***
  - (c) ***può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.***

***Se queste condizioni non vengono soddisfatte, non deve essere rilevato alcun accantonamento.***

<sup>(2)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-6: Costi per la modifica del software esistente.

## Obbligazioni attuali

15. ***In rare circostanze può non essere chiaro se vi sia un'obbligazione attuale. In tali situazioni, si ritiene che un evento passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto delle conoscenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che esista un'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio.***
16. In quasi tutte le circostanze risulterà chiaro se un evento passato abbia dato luogo a un'obbligazione attuale. In rare circostanze, per esempio in una causa legale, può essere contestato o che alcuni fatti si siano realmente verificati o che i medesimi fatti abbiano comportato un'obbligazione attuale. In tal caso, l'impresa deve determinare se, tenendo conto di tutte le evidenze disponibili, inclusa, per esempio, l'opinione degli esperti, esiste alla data di riferimento del bilancio un'obbligazione attuale. L'evidenza presa in considerazione include qualsiasi evidenza aggiuntiva fornita da fatti verificatisi dopo la data di riferimento del bilancio. Sulla base di tale evidenza:
- (a) nei casi in cui è più verosimile che esista un'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio piuttosto che il contrario, l'impresa (se vengono soddisfatte le condizioni per la rilevazione) rileva un accantonamento; e
  - (b) nei casi in cui è più verosimile piuttosto che il contrario che non esista nessuna obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio, l'impresa fornisce informativa di una passività potenziale, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota (vedere paragrafo 86).

## Eventi passati

17. Un evento passato che comporta un'obbligazione attuale è denominato con il termine vincolante. Perché un fatto sia vincolante, è necessario che l'impresa non abbia alcuna realistica alternativa oltre all'adempiere l'obbligazione derivante dall'evento. Questo è il caso che si può verificare solo:
- (a) nei casi in cui l'adempimento dell'obbligazione può essere reso esecutivo da una norma di legge; oppure
  - (b) nel caso di un'obbligazione implicita, se l'evento (che può essere anche un'azione dell'impresa) genera valide aspettative tra i terzi contraenti che l'impresa estinguerà l'obbligazione.
18. Il bilancio rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa alla fine del proprio periodo amministrativo e non la sua possibile situazione futura. Perciò, non viene rilevato alcun accantonamento per i costi che dovranno essere sostenuti per continuare la propria attività in futuro. Le sole passività rilevate nel bilancio dell'impresa sono quelle che esistono alla data di riferimento del bilancio.
19. Solamente le obbligazioni originate da eventi passati ed esistenti indipendentemente dalle azioni future dell'impresa (cioè la gestione futura della propria attività) devono essere rilevate come accantonamenti. Esempi di tali obbligazioni sono i costi delle sanzioni amministrative o di risanamento per danni ambientali causati illecitamente, entrambi i quali richiederanno l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici nell'estinzione senza tenere conto delle azioni future dell'impresa. Analogamente, l'impresa rileva un accantonamento per i costi di smantellamento di una installazione petrolifera o di una centrale nucleare nella misura in cui l'impresa è obbligata a ovviare al danno causato. Al contrario, a causa di pressioni commerciali o disposizioni normative, l'impresa può avere intenzione o bisogno di sostenere delle spese per poter operare nel futuro in un particolare modo (per esempio, installando filtri per i fumi in un particolare tipo di fabbrica). Poiché l'impresa può evitare le spese future attraverso il proprio comportamento futuro, per esempio cambiando il proprio processo operativo, non ha alcuna obbligazione attuale per tali spese future e nessun accantonamento deve essere rilevato.
20. Un'obbligazione implica sempre l'esistenza di un terzo contraente cui è dovuta l'obbligazione. Non è necessario, tuttavia, conoscere l'identità della parte cui l'obbligazione è dovuta — peraltro l'obbligazione potrebbe essere nei confronti del pubblico in generale. Poiché un'obbligazione comporta sempre un impegno verso un terzo contraente, ne consegue che una decisione della direzione aziendale o del consiglio di amministrazione non dà luogo a un'obbligazione implicita alla data di riferimento del bilancio, a meno che la decisione sia stata comunicata prima della data di riferimento del bilancio alle persone interessate in una maniera sufficientemente specifica da far sorgere in loro la valida aspettativa che l'impresa non verrà meno alle proprie responsabilità.



## N. 37

21. Un fatto che non dà immediatamente luogo a un'obbligazione può farlo a una data successiva, a causa di cambiamenti nella normativa o perché un'azione dell'impresa (per esempio, una informativa ufficiale sufficientemente specifica) dà luogo a un'obbligazione implicita. Per esempio, se si causa un danno ambientale, potrebbe non essere prevista alcuna obbligazione per rimediare le conseguenze. Tuttavia, il provocare tale danno diverrà un fatto vincolante nel caso in cui una nuova norma preveda che il danno esistente debba essere evitato o se l'impresa accetta pubblicamente la responsabilità di fare ciò in maniera tale da creare un'obbligazione implicita.
22. Se i particolari di una nuova norma proposta devono ancora essere definiti, si ha un'obbligazione solamente se si sia virtualmente certi che la norma verrà emanata così come predisposta nella proposta. Per l'applicazione del presente Principio, tale obbligazione verrà trattata come un'obbligazione legale. Le difformità presenti nelle modalità di emanazione di una norma rendono impossibile specificare un singolo fatto che renderebbe l'emanazione delle norme virtualmente certa. In molti casi sarà impossibile essere virtualmente certi dell'emanazione di una norma sino a quando questa non viene emanata.

## Probabili impieghi di risorse atte a produrre benefici economici

23. Perché una passività venga rilevata in bilancio vi deve essere non solo un'obbligazione attuale ma anche la probabilità che l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici estingua tale obbligazione. Per l'applicazione del presente Principio<sup>(3)</sup>, l'impiego di risorse o un altro fatto è considerato come probabile se è più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario, cioè la probabilità che il fatto si verificherà è maggiore della probabilità che non si verificherà. Nel caso in cui non è probabile che esista un'obbligazione attuale, un'impresa dà informativa di una passività potenziale, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota (vedere paragrafo 86).
24. Se esiste un certo numero di obbligazioni simili (per esempio, garanzie su prodotti o contratti simili), la probabilità che sarà necessaria una fuoriuscita di risorse nell'adempimento dell'obbligazione è determinata dal considerare la classe di obbligazioni come un insieme. Sebbene la probabilità di impiego di risorse per ciascun singolo elemento può essere piccola, può tuttavia ben essere probabile che alcuni impieghi si renderanno necessari nell'estinzione della classe di obbligazioni nel suo insieme. Se ci si trova in questa situazione, va rilevato un accantonamento (sempre che le altre condizioni per la rilevazione siano soddisfatte).

## Stima attendibile dell'obbligazione

25. L'uso di stime è una parte essenziale nella redazione del bilancio e non ne intacca l'attendibilità. Ciò è particolarmente vero nel caso degli accantonamenti, che, per loro natura, sono più incerti di gran parte delle altre poste di bilancio. A eccezione di casi estremamente rari, un'impresa sarà in grado di definire un intervallo di possibili risultati e perciò di effettuare una stima dell'obbligazione che risulti sufficientemente attendibile per stimare un accantonamento.
26. In circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata una stima attendibile, si è in presenza di una passività che non può essere attendibilmente determinata. Tale passività è descritta come una passività potenziale (vedere paragrafo 86).

## Passività potenziali

27. **Un'impresa non deve contabilizzare alcuna passività potenziale.**
28. Si deve fornire informativa di una passività potenziale, così come previsto dal paragrafo 86, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota.
29. Laddove l'impresa sia responsabile in solido per un'obbligazione, la parte dell'obbligazione che si ritiene dovuta da terzi viene trattata come una passività potenziale. L'impresa rileva un accantonamento per quella parte di obbligazione per la quale l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici sia probabile, a eccezione di quelle circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata alcuna stima attendibile.
30. Le passività potenziali possono svilupparsi in situazioni non inizialmente previste. Di conseguenza, esse sono riesaminate periodicamente per determinare se l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici sia divenuta probabile. Se è divenuto probabile che sarà necessario impiegare risorse per una posta precedentemente trattata come passività potenziale, deve essere rilevato un accantonamento nel bilancio del periodo nel quale si verifica tale cambiamento di probabilità (a eccezione di quelle circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata alcuna stima attendibile).

<sup>(3)</sup> L'interpretazione del termine «probabile» nel presente Principio come «più verosimile piuttosto che il contrario» non necessariamente deve essere applicata in altri Principi contabili internazionali.

*Attività potenziali*

31. ***L'impresa non deve rilevare alcuna attività potenziale.***
32. Le attività potenziali solitamente sorgono in seguito al verificarsi di fatti non pianificati o non previsti che rendono possibile per l'impresa un beneficio economico. Un esempio può essere un ricorso che un'impresa sta intentando attraverso procedure legali e il cui risultato è incerto.
33. Le attività potenziali non sono rilevate in bilancio perché ciò comporterebbe la rilevazione di un ricavo che potrebbe non realizzarsi mai. Tuttavia, se la realizzazione di un ricavo è virtualmente certa, allora l'attività connessa non è un'attività potenziale e la sua rilevazione è appropriata.
34. Si fornisce informativa di un'attività potenziale, come richiesto dal paragrafo 89, quando è probabile che vi sarà un beneficio economico.
35. Le attività potenziali devono essere riesaminate periodicamente per assicurarsi che gli sviluppi siano appropriatamente riflessi nel bilancio. Se è divenuto virtualmente certo che vi saranno benefici economici, l'attività e il connesso ricavo devono essere rilevati nel bilancio dell'esercizio nel quale tale cambiamento si verifica. Se un beneficio economico è divenuto probabile, un'impresa dà informativa circa l'attività potenziale (vedere paragrafo 89).

## VALUTAZIONE

*Migliore stima*

36. ***L'importo rilevato come accantonamento deve rappresentare la migliore stima della spesa richiesta per adempiere all'obbligazione esistente alla data di riferimento del bilancio.***
37. La migliore stima della spesa richiesta per adempiere all'obbligazione attuale è l'ammontare che un'impresa ragionevolmente sosterebbe per estinguere l'obbligazione alla data di riferimento del bilancio o per trasferirla a terzi a quella data. È spesso impossibile o eccessivamente costoso estinguere o trasferire a terzi un'obbligazione alla data di riferimento del bilancio. Tuttavia, la stima dell'onere che un'impresa razionalmente sosterebbe per adempiere o per trasferire l'obbligazione rappresenta la migliore stima della spesa richiesta per l'obbligazione attuale alla data di riferimento del bilancio.
38. Le stime dei risultati e degli effetti finanziari sono basate sul giudizio maturato dalla direzione aziendale, integrato da esperienze di operazioni simili e, in alcuni casi, da relazioni di periti indipendenti. Le evidenze considerate includono ogni evidenza aggiuntiva fornita da fatti verificatisi dopo la data di riferimento del bilancio.
39. Le incertezze connesse all'ammontare da rilevare come accantonamento sono trattate in vari modi a seconda delle diverse circostanze. Laddove l'accantonamento oggetto di stima coinvolge un vasto numero di elementi, l'obbligazione è stimata attraverso la ponderazione delle probabilità associate a tutti i possibili risultati. La denominazione di questo metodo statistico di stima è «valore atteso». L'accantonamento sarà, perciò, differente a seconda del fatto che la probabilità di una perdita per un dato ammontare sia, per esempio, 60 % o 90 %. Nel caso in cui vi sia una serie continua di possibili risultati, e ciascun punto in questa serie abbia le medesime probabilità di verificarsi di un altro, si adotta la stima media.

*E s e m p i o*

Un'impresa vende beni garantendo ai clienti la copertura dei costi di riparazione di qualsiasi difetto di fabbricazione che si manifesti nei sei mesi successivi all'acquisto. Se venissero rinvenuti piccoli difetti in tutti i prodotti venduti, i costi di riparazione ammonterebbero a una cifra pari a 1 000 000. Se, invece, venissero rinvenuti difetti più ingenti in tutti i prodotti venduti, i costi di riparazione ammonterebbero a 4 000 000. L'esperienza passata dell'impresa e le aspettative future indicano che, per l'anno a venire, il 75 % dei beni venduti non presenterà difetti, il 20 % dei beni venduti presenterà piccoli difetti e il 5 % dei beni venduti presenterà, invece, grandi difetti. In conformità con le disposizioni del paragrafo 24, un'impresa valuta la probabilità di una fuoriuscita per le obbligazioni connesse alle garanzie nel suo insieme.

Il valore atteso dei costi di riparazione è:

$$(75 \% \text{ di zero}) + (20 \% \text{ di } 1\,000\,000) + (5 \% \text{ di } 4\,000\,000) = 400\,000$$

## N. 37

40. Se si sta valutando una singola obbligazione, il risultato individuale più probabile può essere la migliore stima della passività. Tuttavia, persino in questo caso, l'impresa deve considerare altri possibili risultati. Laddove altri possibili risultati sono per la maggior parte superiori o inferiori al risultato più probabile, la migliore stima sarà l'importo superiore o inferiore. Per esempio, se un'impresa deve correggere un grave errore commesso nella costruzione di un importante impianto per un committente, la specifica stima più probabile può essere di accantonare un costo di 1 000 quale costo del primo tentativo di riparazione, ma deve essere effettuato un accantonamento per un ammontare superiore se vi è una rilevante probabilità che saranno necessari ulteriori interventi.
41. L'accantonamento è determinato al lordo delle imposte, poiché gli effetti fiscali dell'accantonamento, e i cambiamenti di questo, sono disciplinati dallo IAS 12, Imposte sul reddito.

*Rischi e incertezze*

42. ***I rischi e le incertezze che inevitabilmente circondano molti fatti e circostanze devono essere tenuti in considerazione nella determinazione della migliore stima dell'accantonamento.***
43. Il rischio descrive la variabilità del risultato. Una modificazione del rischio può aumentare l'ammontare in cui una passività è stimata. È necessaria cautela nel giungere a una stima in condizioni di incertezza, così che i ricavi o le attività non vengano sopravvalutate e i costi e le passività non vengano sottostimati. Tuttavia, l'incertezza non giustifica l'iscrizione di accantonamenti eccessivi o l'intenzionale sovrastima delle passività. Per esempio, se la proiezione dei costi di un risultato particolarmente negativo è stimata secondo il criterio della prudenza, quel risultato non è, quindi, deliberatamente trattato come più probabile di quanto realisticamente sia la situazione. È necessaria attenzione per evitare di effettuare doppie rettifiche dovute a rischio e incertezza con conseguenti sovrastime di un accantonamento.
44. L'informativa concernente le incertezze che circondano l'ammontare del costo è fornita dal paragrafo 85 (b).

*Valore attuale*

45. ***Laddove l'effetto del valore attuale del denaro è un aspetto rilevante, l'importo di un accantonamento è rappresentato dal valore attuale delle spese che si suppone saranno necessarie per estinguere l'obbligazione.***
46. A causa del valore attuale del denaro, gli accantonamenti per pagamenti che sorgono subito dopo la data di riferimento del bilancio sono più onerosi di quelli in cui pagamenti dello stesso ammontare sorgono dopo. Gli accantonamenti vengono perciò attualizzati, nel caso in cui l'effetto sia rilevante.
47. ***Il tasso (o i tassi) di attualizzazione deve essere determinato al lordo delle imposte e deve essere tale da riflettere le valutazioni correnti di mercato del valore attuale del denaro e i rischi specifici connessi alla passività. Il tasso (i tassi) di attualizzazione non deve (devono) riflettere i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono già state rettificare.***

*Eventi futuri*

48. ***I fatti futuri che possono condizionare l'ammontare richiesto per estinguere un'obbligazione devono essere riflessi nell'importo di un accantonamento se vi è una sufficiente evidenza oggettiva che questi si verificheranno.***
49. I fatti futuri attesi possono essere particolarmente importanti nella determinazione degli accantonamenti. Per esempio, un'impresa può ritenere che il costo per bonificare un insediamento al termine della sua vita economica sarà ridotto da futuri cambiamenti tecnologici. L'importo rilevato riflette la ragionevole previsione di osservatori tecnicamente qualificati e obiettivi che tengano conto di tutte le conoscenze che saranno a disposizione della tecnologia al momento della bonifica. Perciò è appropriato considerare, per esempio, riduzioni di costi per l'accresciuta esperienza nell'applicazione della tecnologia esistente o del costo atteso nell'applicazione della tecnologia esistente a un numero di operazioni di bonifica più ampio o più complesso di quanto precedentemente iscritto. Tuttavia, un'impresa non anticipa lo sviluppo di una tecnologia di bonifica completamente nuova a meno che non assista da evidenze sufficientemente obiettive.

50. L'effetto di una nuova possibile normativa deve essere preso in considerazione nella determinazione di un'obbligazione esistente quando vi è evidenza sufficientemente obiettiva che è virtualmente certo che la normativa sarà emanata. La varietà delle circostanze che sorgono nella pratica rende impossibile specificare un singolo fatto che fornirà evidenze sufficienti e obiettive in ogni fattispecie concreta. È necessario che vi sia evidenza sia su cosa la normativa richiederà, sia sul fatto che siano virtualmente certe l'emanazione e l'attuazione nei tempi dovuti. In molte circostanze non esisterà un'evidenza sufficientemente oggettiva finché la nuova normativa è emanata.

#### Dismissioni attese di attività

51. ***I proventi derivanti da una dismissione attesa di attività non devono essere considerati nella determinazione di un accantonamento.***
52. I proventi derivanti da una dismissione attesa di attività non sono presi in considerazione nella determinazione di un accantonamento, anche se la dismissione attesa è strettamente collegata al fatto che dà luogo all'accantonamento. L'impresa, invece, rileva proventi su cessioni attese di attività al tempo specificato dal Principio contabile internazionale che disciplina le attività considerate.

#### INDENNIZZI

53. ***Laddove si suppone che una parte o tutte le spese richieste per estinguere un'obbligazione debbano essere indennizzate da terzi, l'indennizzo deve essere rilevato se, e solo se, sia virtualmente certo che lo stesso sarà ricevuto se l'impresa adempie all'obbligazione. L'indennizzo deve essere trattato come un'attività separata. L'ammontare rilevato per l'indennizzo non deve eccedere l'ammontare dell'accantonamento.***
54. ***Nel conto economico, il costo relativo a un accantonamento può essere esposto al netto dell'ammontare rilevato per l'indennizzo.***
55. Alcune volte, un'impresa può trovarsi nella situazione di poter girare a terzi l'onere di parte o di tutte le spese necessarie a estinguere una obbligazione (per esempio, attraverso contratti di assicurazione, clausole di manleva o garanzie dei fornitori). I terzi potrebbero indennizzare gli ammontari sostenuti dall'impresa o pagare direttamente gli importi dovuti.
56. In molte circostanze l'impresa rimarrà responsabile in solido per l'intero importo in questione così che essa sarebbe tenuta a estinguere l'intero importo se i terzi non fossero, per qualsiasi ragione, in grado di farlo. In tal caso, viene rilevato un accantonamento per l'intero importo della passività, e viene rilevata un'attività separata per l'indennizzo atteso se è virtualmente certo che, se l'impresa estingue la passività, l'indennizzo sarà ricevuto.
57. In alcune circostanze, l'impresa non risulterà responsabile per i costi in oggetto nel caso in cui i terzi non siano in grado di onorare la loro obbligazione. In tal caso, l'impresa non iscrive nessuna passività per fronteggiare tali costi e questi non vengono inclusi nell'accantonamento.
58. Come notato nel paragrafo 29, un'obbligazione per la quale un'impresa è responsabile in solido è una passività potenziale nella misura in cui si suppone che l'obbligazione sarà estinta da terzi.

#### RETTIFICHE DI ACCANTONAMENTI

59. ***I fondi accantonati devono essere riesaminati a ogni data di riferimento del bilancio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se non è più probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, l'accantonamento deve essere stornato.***
60. Se l'accantonamento è attualizzato, l'ammontare iscritto in bilancio dello stesso aumenta in ciascun esercizio per riflettere il passare del tempo. Tale incremento è rilevato come un interesse passivo.

#### UTILIZZO DI ACCANTONAMENTI

61. ***Un accantonamento deve essere usato solo per quelle spese per le quali esso fu originariamente iscritto.***

**N. 37**

62. Solamente le spese che si riferiscono all'accantonamento originario sono fronteggiate da tale accantonamento. Imputare costi a un accantonamento originariamente rilevato per altro scopo significherebbe mascherare l'impatto economico di due diversi eventi.

## APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DI RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

*Perdite operative future*

63. ***Non devono essere rilevati accantonamenti per perdite operative future.***
64. Le perdite operative future non soddisfano la definizione di passività contenuta nel paragrafo 10 e le generali condizioni di rilevazione previste per gli accantonamenti al paragrafo 14.
65. L'attesa di perdite future operative è un'indicazione che alcuni beni operativi possono aver subito una perdita durevole di valore. L'impresa deve verificare che queste attività non abbiano subito una perdita durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività.

*Contratti onerosi*

66. ***Se l'impresa ha un contratto oneroso, l'obbligazione attuale presente nel contratto deve essere rilevata e determinata come un accantonamento.***
67. Molti contratti (per esempio, alcuni ordini di acquisto abitudinari) possono essere cancellati senza dover corrispondere compensi a terzi, e perciò non sussiste alcuna obbligazione. Altri contratti stabiliscono sia diritti sia obblighi per ciascuna delle parti contraenti. Quando le circostanze prevedono che il contratto sia oneroso, questo rientra nell'ambito di applicazione del presente Principio ed esiste una passività che viene rilevata. I contratti esecutivi che non sono onerosi esulano dall'ambito di applicazione del Principio.
68. Il presente Principio definisce oneroso un contratto in cui i costi non discrezionali necessari per l'adempimento delle obbligazioni assunte superino i benefici economici che si suppone si otterranno dallo stesso contratto. I costi non discrezionali previsti da un contratto riflettono il costo netto minimo di risoluzione del contratto, cioè il minore tra il costo necessario all'adempimento e qualsiasi risarcimento o sanzione derivante dall'inadempienza.
69. Prima che sia stabilito qualsiasi specifico accantonamento per un contratto oneroso, l'impresa rileva qualsiasi perdita durevole di valore che le attività coinvolte nel contratto hanno subito (vedere IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività).

*Ristrutturazioni*

70. I seguenti sono esempi che possono rientrare nella definizione di ristrutturazione:
- (a) vendita o chiusura di una linea di prodotto;
  - (b) chiusura di stabilimenti aziendali in un Paese o area geografica oppure trasferimento di attività aziendali da un Paese o area geografica a un altro;
  - (c) cambiamento nelle strutture dirigenziali, per esempio l'eliminazione di una struttura dirigenziale intermedia; e
  - (d) significative riorganizzazioni che hanno un effetto rilevante sulla natura e sugli indirizzi strategici delle attività dell'impresa.
71. Un accantonamento per costi di ristrutturazione è iscritto in bilancio solo quando sono soddisfatte le condizioni generali per la rilevazione degli accantonamenti previste dal paragrafo 14. I paragrafi 72-83 dispongono come applicare le condizioni generali di rilevazione alle ristrutturazioni.

72. **Un'obbligazione implicita di ristrutturazione sorge solo quando l'impresa:**
- (a) **ha un dettagliato programma formale per la ristrutturazione che identifichi almeno:**
    - (i) **l'attività o la parte di attività interessata;**
    - (ii) **le principali unità operative coinvolte;**
    - (iii) **la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo di dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del loro rapporto;**
    - (iv) **le spese che verranno sostenute; e**
    - (v) **quando il programma verrà attuato; e**
  - (b) **ha fatto sorgere nei terzi interessati la valida aspettativa che l'impresa realizzerà la ristrutturazione perché ne ha iniziato la realizzazione o perché ne ha già comunicato gli aspetti principali ai terzi interessati.**
73. L'evidenza che l'impresa ha iniziato ad attuare un programma di ristrutturazione potrebbe essere fornita, per esempio, dalla rimozione di un impianto, dalla vendita di attività o da una comunicazione al pubblico dei principali aspetti del programma. Una pubblica comunicazione di un piano dettagliato di ristrutturazione rappresenta un'obbligazione implicita a ristrutturare solo se è predisposta in modo, e con sufficienti dettagli (cioè, esponendo i principali aspetti del programma) tali da dare ai terzi, quali clienti, fornitori e dipendenti (o le loro rappresentanze), valide aspettative che l'impresa procederà alla ristrutturazione.
74. Perché un piano possa dar luogo a una obbligazione implicita nel caso di comunicazione ai terzi interessati, la sua attuazione deve essere programmata per iniziare quanto prima possibile e per terminare in un lasso di tempo tale da rendere improbabili cambiamenti significativi del piano. Se si suppone che vi sarà un lungo tempo di attesa prima che la ristrutturazione abbia inizio o che la ristrutturazione durerà un arco di tempo irragionevolmente lungo, non è verosimile che il programma darà luogo a una valida aspettativa nei terzi che l'impresa è al momento impegnata nella ristrutturazione, perché il lungo periodo rende possibile che l'impresa modifichi i propri programmi.
75. La decisione di avviare una ristrutturazione presa dalla direzione aziendale o dal consiglio di amministrazione prima della data di riferimento del bilancio non dà luogo alla data di riferimento del bilancio stessa a un'obbligazione implicita, a meno che l'impresa, prima di quella data:
- (a) abbia iniziato ad attuare il programma di ristrutturazione; o
  - (b) abbia comunicato i principali aspetti del programma di ristrutturazione ai terzi interessati in una maniera sufficientemente specifica da far nascere in loro la valida aspettativa che l'impresa procederà alla ristrutturazione.
- In alcune circostanze, l'impresa inizia ad attuare un programma di ristrutturazione o comunica gli aspetti principali alle persone coinvolte, solamente dopo la data di riferimento del bilancio. Lo IAS 10, Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, può richiedere informazioni integrative, se la ristrutturazione è di importanza tale che una mancata informazione condizionerebbe la capacità degli utilizzatori del bilancio di effettuare valutazioni e di prendere decisioni appropriate.
76. Sebbene un'obbligazione implicita non sia creata solamente dalla decisione della direzione aziendale, un'obbligazione può risultare da altri fatti precedenti insieme a tale decisione. Per esempio, negoziazioni con i sindacati per definire una indennità per esodo anticipato, o con gli acquirenti per la vendita di un'attività, possono essere state concluse e condizionate solo all'approvazione del consiglio. Una volta che l'approvazione è stata ottenuta e comunicata alle altre parti, l'impresa ha, se le condizioni del paragrafo 72 sono soddisfatte, un'obbligazione implicita di ristrutturazione.
77. In alcuni Paesi, l'autorità finale è conferita a un consiglio la cui appartenenza include rappresentanze di interessi diversi da quelli della direzione (per esempio, dipendenti) oppure può essere necessaria la notifica a tali rappresentanze prima che la decisione del consiglio sia presa. Poiché una decisione data da un consiglio in una situazione simile implica la comunicazione a queste rappresentanze, ciò può costituire un'obbligazione implicita a ristrutturare.

## N. 37

78. **Non sorge alcuna obbligazione per la vendita di un'attività sino a che l'impresa si è impegnata nella vendita, per esempio esiste un contratto vincolante di vendita.**
79. Anche nel caso in cui l'impresa abbia preso la decisione di cedere un'attività e abbia comunicato pubblicamente tale decisione, non può essere considerata impegnata nella vendita sino a che sia stato identificato un acquirente e vi sia un accordo vincolante di vendita. Sino a che non esiste un accordo vincolante di vendita, l'impresa sarà sempre in grado di cambiare opinione e, infatti, dovrà adottare un'altra strategia se, in termini accettabili, non può essere trovato un acquirente. Se la vendita di un'attività fa parte di un piano di ristrutturazione, deve essere verificato se i beni dell'attività hanno subito una perdita durevole di valore secondo le disposizioni dello IAS 36, Riduzione durevole di valore delle attività. Quando una vendita è solamente parte di una ristrutturazione, può sorgere un'obbligazione implicita per le altre parti coinvolte nella ristrutturazione prima che venga siglato un accordo vincolante di vendita.
80. **Un accantonamento per ristrutturazioni deve includere solamente i costi diretti derivanti dalla ristrutturazione, che sono quelli sia:**
- (a) **necessariamente implicati dalla ristrutturazione; e**
  - (b) **non associati con le attività in corso dell'impresa.**
81. Un accantonamento per ristrutturazioni non include costi quali:
- (a) spese di riqualificazione e ricollocamento del personale in servizio;
  - (b) marketing; o
  - (c) investimenti in nuovi sistemi o reti di distribuzione.
- Tali costi si riferiscono alla condotta futura dell'attività e non sono passività della ristrutturazione alla data di riferimento del bilancio. Tali spese sono rilevate con gli stessi criteri come se fossero indipendenti dalla ristrutturazione.
82. Le perdite operative future identificabili sino alla data di una ristrutturazione non sono incluse in un accantonamento, a meno che esse siano correlate a un contratto oneroso come definito nel paragrafo 10.
83. Come richiesto dal paragrafo 51, i proventi derivanti da una prevista dismissione di beni non sono considerati nella determinazione di un accantonamento per i costi di ristrutturazione, anche se la vendita di beni è prevista come parte della ristrutturazione.

## INFORMAZIONI INTEGRATIVE

84. **Per ciascuna classe di accantonamenti, l'impresa deve evidenziare:**
- (a) **il valore contabile di inizio e fine esercizio;**
  - (b) **gli accantonamenti aggiuntivi effettuati nell'esercizio, inclusi gli aumenti agli accantonamenti esistenti;**
  - (c) **gli importi utilizzati (cioè costi sostenuti e imputati all'accantonamento) durante l'esercizio;**
  - (d) **gli importi non utilizzati e stornati durante l'esercizio; e**
  - (e) **gli incrementi durante l'esercizio negli importi attualizzati dovuti al passare del tempo e l'effetto di ogni cambiamento del tasso di attualizzazione.**
- Non è richiesta informativa comparativa.**
85. **L'impresa deve indicare per ciascuna classe di accantonamenti:**
- (a) **una breve descrizione della natura dell'obbligazione e la tempistica prevista per l'impiego delle proprie risorse;**

- (b) *un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla tempistica di tali impieghi. Laddove risulti necessario fornire adeguate informazioni, l'impresa deve evidenziare le principali ipotesi formulate su fatti futuri, come specificato nel paragrafo 48; e*
- (c) *l'ammontare di qualsiasi indennizzo previsto, specificando l'ammontare di ciascuna attività rilevata per l'indennizzo atteso.*
86. *A meno che la probabilità di impiegare qualsiasi risorsa per estinguere l'obbligazione sia remota, l'impresa deve evidenziare per ciascuna classe di passività potenziale alla data di riferimento del bilancio una breve descrizione della natura della passività potenziale laddove possibile:*
- (a) *una stima dei suoi effetti finanziari, determinati secondo le disposizioni dei paragrafi 36-52;*
- (b) *una indicazione delle incertezze relative all'ammontare o al momento di sopravvenienza di ciascun impiego; e*
- (c) *la probabilità di ciascun indennizzo.*
87. Nel determinare quali accantonamenti o passività potenziali possano essere aggregati in una classe, è necessario considerare se la natura dei singoli elementi sia sufficientemente simile per raggrupparle in un singolo prospetto in osservanza delle disposizioni dei paragrafi 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b). Quindi, può essere appropriato trattare come una singola classe di accantonamenti gli importi relativi a garanzie di prodotti differenti, ma non sarebbe appropriato trattare come una singola classe gli importi relativi a normali garanzie e gli importi soggetti a procedimenti legali.
88. Se un accantonamento e una passività potenziale derivano dallo stesso insieme di circostanze, l'impresa fornisce l'informativa richiesta dai paragrafi 84-86 in maniera tale da mostrare il collegamento tra l'accantonamento e la passività potenziale.
89. *Se si ritiene probabile che vi sarà un incremento delle attività, l'impresa deve presentare una breve descrizione della natura delle attività potenziali alla data di riferimento del bilancio, e, se possibile, una stima del loro effetto finanziario, determinato utilizzando i criteri previsti per gli accantonamenti nei paragrafi 36-52.*
90. È importante che le informazioni sulle attività potenziali non forniscano indicazioni fuorvianti sulla probabilità di realizzare il reddito che ne deriverà.
91. *Se qualcuna delle informazioni richieste dai paragrafi 86-89 non è fornita perché non è possibile, tale circostanza deve essere esplicitamente menzionata.*
92. *In casi estremamente rari, l'indicazione di alcune o di tutte le informazioni richieste dai paragrafi 84-89 potrebbe pregiudicare seriamente la posizione della società in una controversia con terzi sulla materia alla base dell'accantonamento, della passività potenziale o della attività potenziale. In tali circostanze, l'impresa non ha l'obbligo di fornire l'informazione, ma deve indicare la natura generale della vertenza, insieme con il fatto che, e il motivo per cui, l'informazione non è stata indicata.*

## DISPOSIZIONI TRANSITORIE

93. *Gli effetti derivanti dall'utilizzo del presente Principio alla sua data di applicazione (o data precedente) devono essere esposti in bilancio come rettifica degli utili portati a nuovo del bilancio d'apertura dell'esercizio in cui il principio è applicato per la prima volta. Le imprese sono incoraggiate, ma non obbligate, a rettificare gli utili portati a nuovo del bilancio d'apertura dei precedenti esercizi e a riformulare l'informazione comparativa. Se l'informazione comparativa non è riformulata, tale fatto deve essere indicato.*
94. Il presente Principio richiede un trattamento differente rispetto allo IAS 8, Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. Lo IAS 8 richiede che l'informazione comparativa sia riformulata (trattamento di riferimento) o che venga fornita un'informazione aggiuntiva comparativa pro forma secondo il nuovo criterio (trattamento contabile alternativo consentito), a meno che ciò non sia possibile.



**N. 38**

## DATA DI ENTRATA IN VIGORE

95. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'impresa applica il presente Principio in esercizi con inizio precedente al 1° luglio 1999, deve evidenziare tale fatto.***
96. Il presente Principio sostituisce le parti dello IAS 10, Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (\*), che trattano le sopravvenienze.

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 38****Attività immateriali**

Il presente Principio contabile internazionale è stato approvato dal Board dello IASC nel luglio 1998 ed è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva.

Il presente Principio sostituisce:

- (a) lo IAS 4, Contabilizzazione degli ammortamenti, con riguardo all'ammortamento (svalutazione) delle attività immateriali; e
- (b) lo IAS 9, Costi di ricerca e sviluppo.

Nell'ottobre 1998, lo staff dello IASC ha pubblicato separatamente una Motivazione per le conclusioni riferita allo IAS 38 e allo IAS 22 (rivisto nella sostanza nel 1998). Le copie del documento sono disponibili presso l'Ufficio commerciale dello IASC.

Nel 1998, lo IAS 39, Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione, ha emendato il paragrafo 2 (f) dello IAS 38 per sostituire il riferimento allo IAS 25, Contabilizzazione degli investimenti finanziari, con il riferimento allo IAS 39. La nota 1 è stata, inoltre, eliminata.

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 38:

- SIC-6: Costi per la modifica del software esistente;
- SIC-32: Attività immateriali, Costi connessi a siti web.

## INTRODUZIONE

1. Lo IAS 38 statuisce i criteri di contabilizzazione e l'informativa di bilancio relativi alle attività immateriali che non sono specificatamente trattate da altri Principi contabili internazionali. Lo IAS 38 non si applica alle attività finanziarie, ai diritti minerari e ai costi di esplorazione e di sviluppo, per l'estrazione di minerali, gas naturale e risorse naturali simili non rigenerabili e alle attività immateriali delle imprese assicurative derivanti da contratti con i propri titolari di polizza. Lo IAS 38 si applica, fra l'altro, alle spese di pubblicità, formazione del personale, costi d'impianto, attività di ricerca e sviluppo.
2. Un'attività immateriale è un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica utilizzata nell'attività produttiva o nella fornitura di beni o servizi, per essere affittata a terzi, o per fini amministrativi. Un'attività è una risorsa:
  - (a) controllata dall'impresa come risultato di fatti passati; e
  - (b) grazie alla quale si suppone che benefici economici futuri affluiranno all'impresa.

(\*) Lo IAS 10: Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, è stato sostituito dallo IAS 10, (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2000.