

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

**Presentazione del bilancio**

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

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

Le seguenti Interpretazioni SIC si riferiscono allo IAS 1:

- SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento,
- SIC-18: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili — Metodi alternativi,
- SIC-27: La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing,
- SIC-29: Informazioni integrative — Accordi per servizi in concessione.

**INTRODUZIONE**

1. Il presente Principio («IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997)») sostituisce i Principi contabili internazionali IAS 1, Illustrazione dei principi contabili, IAS 5, Informazioni da esporre nel bilancio e IAS 13, Presentazione delle attività e delle passività correnti. Lo IAS 1 (rivisto nella sostanza) entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1998 o da data successiva anche se, in considerazione del fatto che le disposizioni in esso contenute sono coerenti con quelle dei Principi a oggi in vigore, se ne incoraggia una applicazione anticipata.
2. Il presente Principio aggiorna le disposizioni contenute nei Principi che sostituisce, coerentemente con il Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio dello IASC. Inoltre esso è finalizzato a migliorare la qualità dei bilanci redatti applicando i Principi contabili internazionali:
  - (a) assicurando che i bilanci che sono dichiarati conformi agli IAS siano conformi a ciascun Principio, incluse tutte le informazioni integrative;
  - (b) assicurando che le deviazioni dalle disposizioni degli IAS siano limitate a casi estremamente rari (saranno controllate le situazioni di non — conformità e, laddove necessario, emesse ulteriori indicazioni);
  - (c) fornendo indicazioni sulla struttura dei bilanci, inclusi i requisiti minimi di ogni prospetto primario, principi contabili e note, e una appendice illustrativa; e
  - (d) stabilendo (sulla base di quanto previsto dal Quadro sistematico) disposizioni applicative su tematiche quali la rilevanza, la continuità aziendale, la scelta dei principi contabili quando non esiste alcun Principio in materia, la costanza di applicazione e la presentazione di informazioni comparate.
3. Nel considerare la richiesta da parte degli utilizzatori di informazioni più esaurienti sull'«andamento economico», misurato in senso più ampio dell'«utile» esposto nel conto economico, il Principio introduce una nuova disposizione per un prospetto primario che esponga quei proventi e oneri non inclusi attualmente nel conto economico. Il nuovo prospetto può essere presentato sia come una «tradizionale» riconciliazione del patrimonio netto in forma verticale, sia come un prospetto dell'andamento economico a sé stante. Il Board dello IASC concordò in linea di principio, nell'aprile 1997, di effettuare una revisione del modo in cui l'andamento economico è misurato ed esposto. È probabile che il progetto considererà, in primo luogo, l'interazione tra l'esposizione dell'andamento economico e gli obiettivi di presentazione previsti dal Quadro sistematico dello IASC. Conseguentemente lo IASC svilupperà proposte in tale area.

**N. 1**

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

## SOMMARIO

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

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

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

#### FINALITÀ

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

#### AMBITO DI APPLICAZIONE

- Il presente Principio deve essere applicato nella presentazione dei bilanci redatti per scopi generali, preparati e presentati in conformità ai Principi contabili internazionali.***
- I bilanci redatti con scopi di carattere generale sono quelli che si prefiggono di soddisfare le esigenze degli utilizzatori che non sono nella condizione di richiedere informazioni adattate alle loro specifiche necessità informative. I bilanci con scopi di carattere generale includono quelli che sono presentati separatamente o all'interno di altri documenti pubblici, quali relazioni annuali o prospetti informativi. Il presente Principio contabile non si applica a informazioni contabili intermedie sintetiche. Il presente Principio contabile si applica allo stesso modo sia al bilancio di una singola impresa sia al bilancio consolidato di un gruppo di imprese. Per altro, non è preclusa la presentazione, all'interno dello stesso documento, del bilancio consolidato redatto in conformità ai Principi contabili internazionali e del bilancio della capogruppo redatto secondo la normativa nazionale, purché le modalità di redazione di ciascuno siano chiaramente espone nel prospetto relativo ai principi contabili adottati.
- Il presente Principio si applica a tutte le tipologie di imprese incluse le banche e le imprese di assicurazione. Le informazioni aggiuntive richieste per le banche e per simili istituti finanziari, coerenti con le disposizioni del presente Principio, sono contenute nello IAS 30, Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari.
- Il presente Principio usa una terminologia adatta a imprese con finalità lucrative. Le imprese operanti nel settore pubblico possono, perciò, applicare le disposizioni contenute nel presente Principio. Le aziende non profit, le Autorità governative e le imprese del settore pubblico che intendono applicare il presente Principio possono trovarsi nella condizione di dover modificare le descrizioni usate per certe voci del bilancio e il bilancio stesso. Tali imprese possono, inoltre, presentare ulteriori documenti all'interno del bilancio.

**N. 1**

## SCOPO DEL BILANCIO

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

- (a) attività;
- (b) passività;
- (c) patrimonio netto;
- (d) ricavi e costi, inclusi proventi e oneri; e
- (e) flussi finanziari.

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

## RESPONSABILITÀ PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO

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

## PARTI DEL BILANCIO

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

- (a) ***stato patrimoniale;***
- (b) ***conto economico;***
- (c) ***un prospetto che esponga:***
  - (i) ***variazioni delle poste di patrimonio netto;***
  - (ii) ***variazioni delle poste di patrimonio netto diverse da quelle derivanti dalle operazioni con gli azionisti e dalle distribuzioni agli azionisti;***
- (d) ***rendiconto finanziario; e***
- (e) ***principi contabili e note esplicative.***

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

- (a) i principali fattori e le influenze che incidono sull'andamento economico, inclusi i cambiamenti del contesto ambientale nel quale l'impresa opera, la risposta dell'impresa a questi cambiamenti e il loro effetto, e la politica d'investimento dell'impresa per mantenere e migliorare l'andamento economico, inclusa la sua politica di distribuzione dei dividendi;
- (b) le fonti di finanziamento dell'impresa, la politica di ricorso a finanziamenti esterni e le politiche di gestione del rischio; e
- (c) i punti di forza e le risorse dell'impresa il cui valore non è riflesso nel bilancio redatto in conformità ai Principi contabili internazionali.

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

#### CONSIDERAZIONI GENERALI

*Presentazione attendibile e conformità ai Principi contabili internazionali*

10. ***I bilanci devono rappresentare in modo attendibile la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica e i flussi finanziari dell'impresa. La corretta applicazione dei Principi contabili internazionali, quando necessario integrati con le informazioni aggiuntive, si concretizza, virtualmente in tutte le circostanze, in bilanci che forniscono una presentazione attendibile.***
11. ***Una impresa i cui bilanci vengono redatti in conformità ai Principi contabili internazionali deve evidenziare questo fatto. I bilanci non dovrebbero essere qualificati come conformi ai Principi contabili internazionali a meno che essi non siano redatti in conformità a tutte le disposizioni di ogni specifico Principio e a ogni interpretazione applicabile dello Standing Interpretations Committee<sup>(1)</sup>.***
12. ***Trattamenti contabili non corretti non possono essere giustificati né dalla illustrazione dei principi contabili adottati, né da note o documentazioni esplicative.***
13. ***Nei casi estremamente rari in cui gli amministratori ritenessero che la conformità a una disposizione di un Principio sia fuorviante, e perciò che la deviazione da una disposizione sia necessaria per dare una presentazione attendibile, l'impresa deve indicare:***
- (a) ***che la direzione aziendale ha ritenuto che i bilanci rappresentano correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, e i flussi finanziari dell'impresa;***
  - (b) ***che il bilancio è stato redatto in modo conforme a tutti gli aspetti rilevanti dei Principi contabili internazionali, fatta eccezione per i casi in cui è stato ritenuto opportuno discostarsi da tali principi per ottenere una presentazione attendibile;***
  - (c) ***il Principio specifico da cui l'impresa si è discostata, la natura della deviazione, incluso il trattamento contabile che il Principio richiederebbe, il motivo per il quale il trattamento sarebbe nelle circostanze fuorviante e il trattamento adottato; e***
  - (d) ***l'effetto finanziario della deviazione sul risultato netto dell'esercizio dell'impresa, sull'attivo, sul passivo, sul patrimonio netto e sui flussi finanziari di ciascun esercizio oggetto di presentazione.***
14. I bilanci sono stati talvolta dichiarati come «basati» o «conformi alle disposizioni significative dei Principi contabili internazionali» o «redatti in conformità alle disposizioni in materia contabile» dei Principi contabili internazionali. Spesso non vi sono ulteriori informazioni, sebbene sia chiaro che significative disposizioni in materia di informativa, se non disposizioni sostanziali, non sono state osservate. Tali affermazioni sono fuorvianti perché riducono la attendibilità e la comprensibilità dei bilanci. Per assicurare che i bilanci nei quali si dichiara la conformità ai Principi contabili internazionali soddisfino i principi richiesti a livello internazionale dagli utilizzatori, il presente Principio prevede la regola generale che i bilanci devono fornire una presentazione attendibile, indicazioni su come questa presentazione attendibile è stata ottenuta e ulteriori indicazioni per determinare i casi estremamente rari in cui una deviazione si rende necessaria. Il presente Principio richiede inoltre una specifica informativa delle circostanze che hanno portato alla deviazione. L'esistenza di norme nazionali contrastanti in materia non è, di per sé, sufficiente a giustificare uno scostamento nei bilanci redatti secondo Principi contabili internazionali.

<sup>(1)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-8: Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento.

## N. 1

15. Praticamente in tutte le circostanze, una presentazione attendibile è ottenuta con la conformità in tutti gli aspetti rilevanti ai Principi contabili internazionali applicabili. Una presentazione attendibile richiede:
- (a) la selezione e applicazione dei principi contabili in conformità al paragrafo 20;
  - (b) la presentazione delle informazioni, inclusi i principi contabili, in modo che sia fornita una informativa significativa, attendibile, comparabile e comprensibile; e
  - (c) l'esposizione di ulteriori informazioni se le disposizioni dei Principi contabili internazionali sono insufficienti a consentire agli utilizzatori di comprendere l'effetto sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa di operazioni ed eventi particolari.
16. In casi estremamente rari, l'applicazione di una specifica disposizione di un Principio contabile internazionale potrebbe comportare la redazione di bilanci ingannevoli. Questo si verificherà solo quando il trattamento richiesto dal Principio è chiaramente non adeguato e perciò una presentazione attendibile non può essere ottenuta né applicando il Principio, né inserendo soltanto informazioni integrative. Uno scostamento non è accettabile semplicemente perché anche un altro criterio potrebbe fornire una presentazione attendibile.
17. Nel decidere se è necessaria una deviazione da una specifica disposizione prevista dai Principi contabili internazionali, è necessario tenere in considerazione:
- (a) la finalità della disposizione e perché questa finalità non è ottenuta o non è rilevante nelle circostanze specificate; e
  - (b) il modo in cui le situazioni dell'impresa differiscono da quelle delle altre imprese che osservano la disposizione.
18. Poiché le situazioni che comportano una deviazione devono presumersi estremamente rare e la necessità di operarla sarà oggetto di un'approfondita analisi e di giudizio soggettivo, è importante che gli utilizzatori siano a conoscenza che l'impresa non si è conformata in tutti gli aspetti rilevanti ai Principi contabili internazionali. È anche importante che a essi sia fornita una informativa tale da metterli nella condizione di formarsi una fondata opinione se la deviazione sia necessaria e di calcolare le rettifiche che sarebbero necessarie per uniformarsi al Principio. Lo IASC controllerà i casi di inosservanza che saranno portati alla sua attenzione (per esempio dalle imprese, dai loro revisori e dagli organi di sorveglianza) e terrà presente la necessità di chiarimenti con interpretazioni o rettifiche ai Principi, se opportuno, per garantire che le deviazioni restino necessarie solo in casi estremamente rari.
19. **Quando, in conformità a specifiche disposizioni di un Principio, un Principio contabile internazionale è applicato prima che esso entri effettivamente in vigore, tale fatto deve essere evidenziato.**

## PRINCIPI CONTABILI

20. **La direzione aziendale deve scegliere e applicare i principi contabili dell'impresa affinché i bilanci si conformino a tutte le disposizioni di ciascun Principio contabile internazionale e a ciascuna Interpretazione dello Standing Interpretations Committee applicabile. Se non vi è una disposizione specifica, la direzione aziendale deve definire principi tali da assicurare che il bilancio fornisca una informativa che sia:**
- (a) **significativa per il processo decisionale degli utilizzatori; e**
  - (b) **attendibile in modo tale che:**
    - (i) **rappresenti fedelmente i risultati e la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa;**

- (ii) **rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale <sup>(2)</sup>;**
  - (iii) **sia neutrale, cioè libera da pregiudizi;**
  - (iv) **sia prudente; e**
  - (v) **sia completa con riferimento a tutti gli aspetti rilevanti.**
21. I principi contabili sono i principi, concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da una impresa nella preparazione e nella presentazione del bilancio.
22. In assenza di un Principio contabile internazionale specifico e di una Interpretazione dello Standing Interpretations Committee, la direzione aziendale utilizza il proprio giudizio professionale per definire un principio contabile che fornisca la miglior informativa agli utilizzatori dei bilanci dell'impresa. Nell'effettuare tale giudizio, la direzione aziendale deve considerare:
- (a) le disposizioni e le indicazioni contenute nei Principi contabili internazionali in casi simili o correlati;
  - (b) le definizioni, i criteri di rilevazione e valutazione delle attività, passività, ricavi e costi stabiliti nel Quadro sistematico dello IASC; e
  - (c) le disposizioni di altri organismi preposti alla statuizione di principi contabili e le prassi generalmente accettate nel settore, nella misura in cui, ma solo nella misura in cui, esse siano coerenti con i punti (a) e (b) di cui nel presente paragrafo.

#### CONTINUITÀ AZIENDALE

23. ***Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione della capacità dell'impresa di continuare a operare come una impresa in funzionamento. Il bilancio deve essere redatto nell'ottica di una impresa in funzionamento a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'impresa o interrompere l'attività, o non abbia alternative realistiche a fare questo. Qualora la direzione aziendale sia a conoscenza, nel fare le proprie valutazioni, di significative incertezze per eventi o condizioni che possano comportare l'insorgere di seri dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come una impresa in funzionamento, tali incertezze devono essere evidenziate. Qualora il bilancio non sia redatto nell'ottica di una impresa in funzionamento, tale fatto deve essere indicato, unitamente ai criteri in base ai quali esso è stato redatto e alla ragione per cui l'impresa non è considerata in funzionamento.***
24. Nel determinare se il presupposto dell'impresa in funzionamento è applicabile, la direzione aziendale deve tenere conto di tutte le informazioni disponibili relativamente al prevedibile futuro, che dovrebbe essere almeno relativo, ma non limitarsi, ai dodici mesi dopo la data di riferimento del bilancio. Il grado dell'analisi dipende dalle specifiche circostanze di ciascun caso. Quando l'impresa ha una storia di redditività e di facile accesso alle risorse finanziarie, la conclusione che il presupposto della continuità aziendale sia pertinente può essere raggiunta senza dettagliate analisi. In altri casi, la direzione aziendale potrebbe aver bisogno di considerare una vasta gamma di fattori relativi alla redditività attuale e attesa, ai piani di rimborso dei debiti e alle potenziali fonti di finanziamento alternative, prima di ritenere che sussista il presupposto della continuità aziendale.

#### CONTABILIZZAZIONE PER COMPETENZA ECONOMICA

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

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

## N. 1

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

## COERENZA DI PRESENTAZIONE DEL BILANCIO

27. **La presentazione e la classificazione delle voci nel bilancio devono essere mantenute da un esercizio all'altro a meno che:**
- (a) **un cambiamento significativo nella natura delle operazioni dell'impresa o una revisione delle modalità di presentazione del bilancio dimostri che la modifica comporterà una miglior rappresentazione dei fatti o delle operazioni; o**
  - (b) **un cambiamento della presentazione sia richiesto da un Principio contabile internazionale o da una Interpretazione dello Standing Interpretations Committee <sup>(3)</sup>.**
28. Un acquisto o una dismissione significativi, o una revisione delle modalità di presentazione del bilancio, potrebbero suggerire che il bilancio debba essere presentato in modo diverso. Una impresa deve modificare la struttura dei suoi bilanci, solo se è probabile che la struttura così rivista continui a essere utilizzata, ovvero se il beneficio della presentazione alternativa è palese. Quando tali cambiamenti di struttura sono attuati, l'impresa deve riclassificare le informazioni comparative in conformità a quanto disposto dal paragrafo 40. Un cambiamento della presentazione per uniformarsi alle disposizioni nazionali è consentito nella misura in cui la presentazione rivista risulta coerente con le disposizioni contenute nel presente Principio.

## RILEVANZA E AGGREGAZIONE

29. **Ogni voce rilevante deve essere esposta distintamente nel bilancio. I valori non rilevanti devono essere aggregati con valori di natura o destinazione simile e non è necessario esporli separatamente.**
30. Il bilancio è il risultato di un vasto numero di operazioni che sono strutturate per essere aggregate in gruppi, conformemente alla loro natura o destinazione. La fase finale del processo di aggregazione e classificazione è l'esposizione di dati sintetici e classificati per voci nei prospetti del bilancio o nelle note. Se una voce non è singolarmente rilevante, deve essere aggregata con altre voci nei prospetti del bilancio o nelle note. Una voce che non sia sufficientemente rilevante da richiedere una distinta esposizione nei prospetti del bilancio può tuttavia essere sufficientemente rilevante da dover essere esposta distintamente nelle note.
31. In questo contesto, l'informativa è rilevante se la sua mancata indicazione potrebbe influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione. Nel decidere se una voce o un insieme di voci è rilevante, bisogna valutare contestualmente la natura e l'ammontare della voce. A seconda delle circostanze, la natura o il valore possono costituire il fattore determinante. Per esempio, singoli beni aventi la medesima natura e destinazione devono essere aggregati anche se di importo unitario significativo. Per altro, voci significative diverse per natura e destinazione devono essere presentate separatamente.
32. Il criterio della rilevanza comporta che non sia necessario osservare la specifica disposizione in materia di informativa prevista dai Principi contabili internazionali se l'informativa risultante non è rilevante.

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

## COMPENSAZIONE

33. **Attività e passività non possono essere compensate salvo che ciò sia richiesto o consentito da un altro Principio contabile internazionale.**
34. **Voci di ricavi e di costi devono essere compensate quando e solo se:**
- (a) **un Principio contabile internazionale lo prevede o lo consente; o**
  - (b) **proventi, oneri e costi relativi derivanti dalle medesime operazioni o da fatti simili non sono rilevanti. Tali importi devono essere aggregati secondo quanto previsto dal paragrafo 29.**
35. È importante che sia le attività e le passività sia i ricavi e i costi, quando rilevanti, siano esposti distintamente. Compensazioni nel conto economico o nello stato patrimoniale, salvo che esse riflettano la sostanza dell'operazione o del fatto, riducono la capacità degli utilizzatori di comprendere le operazioni intraprese e di valutare i futuri flussi finanziari dell'impresa. Non è considerata una compensazione l'esposizione di attività al netto di svalutazioni, quali, per esempio, il fondo obsolescenza magazzino e il fondo svalutazione crediti di dubbia esigibilità.
36. Lo IAS 18, Ricavi, definisce il termine ricavo e richiede che questo sia determinato al fair value (valore equo) del corrispettivo ricevuto o da ricevere, tenendo conto dell'importo di qualsiasi sconto e dei volumi di resi concessi dall'impresa. L'impresa intraprende, nel corso della sua attività ordinaria, altre operazioni che non generano ricavi ma sono accessorie alla principale attività generatrice di ricavi. I risultati di tali operazioni devono essere presentati, quando tale esposizione riflette la sostanza dell'operazione o del fatto, compensando qualsiasi ricavo con il costo relativo derivante dalla stessa operazione. Per esempio:
- (a) plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla vendita di attività non correnti, inclusi partecipazioni e beni strumentali, devono essere esposte deducendo dai corrispettivi della cessione il valore contabile del bene e i relativi costi di vendita;
  - (b) spese che sono rimborsate per accordo contrattuale con un terzo (per esempio, un contratto di sub-locazione) devono essere compensate con il relativo rimborso; e
  - (c) componenti straordinari possono essere esposti al netto dell'effetto fiscale e delle quote di pertinenza di terzi con il valore lordo evidenziato nelle note.
37. Inoltre, proventi e oneri derivanti da un insieme di operazioni simili, quali utili o perdite su operazioni in valuta o derivanti da strumenti finanziari usati per negoziazione, devono essere riportati al netto. Tali proventi e oneri devono essere tuttavia evidenziati distintamente, se il loro valore, natura o incidenza è tale che una distinta indicazione è richiesta dallo IAS 8, Utile (Perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili.

## INFORMAZIONI COMPARATIVE

38. **A meno che un altro Principio contabile internazionale consenta o preveda diversamente, informazioni comparative devono essere fornite per il periodo precedente per tutti i dati numerici inclusi nel bilancio. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive, quando ciò sia significativo per la comprensione del bilancio dell'esercizio di riferimento.**
39. In alcuni casi l'informazione descrittiva fornita nel bilancio dell'esercizio precedente è significativa anche per l'esercizio in corso. Per esempio, dettagli di una causa legale, i cui esiti erano incerti alla data di chiusura del precedente bilancio e che non è ancora stata definita, devono essere esposti nel bilancio dell'esercizio di riferimento. Gli utilizzatori traggono vantaggio dall'essere informati che esisteva una incertezza alla data di chiusura del precedente bilancio, nonché delle azioni intraprese durante l'esercizio per risolvere l'incertezza.

## N. 1

40. **Quando una presentazione o una classificazione di voci nel bilancio viene corretta, i dati comparativi devono essere riclassificati, a meno che non sia possibile farlo, per assicurare la comparabilità con l'esercizio di riferimento, e la natura, l'ammontare, e le ragioni di ogni riclassificazione devono essere illustrati. Quando non è possibile riclassificare gli importi a fini comparativi, l'impresa deve illustrare la motivazione della mancata riclassificazione e la natura dei cambiamenti che sarebbero stati effettuati se gli importi fossero stati riclassificati.**
41. Possono esservi casi in cui non è possibile riclassificare le informazioni comparative per ottenere la comparabilità con l'esercizio di riferimento. Per esempio, i dati possono non essere stati raccolti nel periodo precedente in un modo tale da consentirne la riclassificazione, e non è possibile ricreare l'informativa. In tali casi deve essere indicata la natura delle rettifiche ai dati comparativi che avrebbero dovuto essere apportate. Lo IAS 8 tratta delle rettifiche richieste all'informativa comparativa connessa a un cambiamento di principi contabili applicato retroattivamente.

## STRUTTURA E CONTENUTO

*Introduzione*

42. Il presente Principio richiede specifiche informazioni nei prospetti del bilancio, richiede ulteriori voci da evidenziare o nei prospetti del bilancio o nelle note ed espone, in appendice al Principio, schemi raccomandati, che l'impresa può seguire quando ritenuti adatti al proprio caso. Lo IAS 7 fornisce una struttura per la presentazione del rendiconto finanziario.
43. Il presente Principio usa il termine informativa in senso lato, comprendendo voci espone nei prospetti di ciascun bilancio così come nelle note. L'informativa prevista da altri Principi contabili internazionali deve essere predisposta in conformità alle disposizioni di tali Principi. A meno che questo o un altro Principio preveda il contrario, tale informazione integrativa deve essere inserita nei prospetti di bilancio o nelle note.

## Identificazione del bilancio

44. **Il bilancio deve essere chiaramente identificato e distinto dalle altre informazioni contenute nello stesso documento pubblicato.**
45. I Principi contabili internazionali si applicano solo al bilancio e non alle altre informazioni contenute nelle relazioni annuali o in altri documenti. Di conseguenza, è importante che gli utilizzatori siano in grado di distinguere tra l'informativa che è redatta applicando i Principi contabili internazionali da altra informativa che può essere utile per gli utilizzatori ma che non è regolata dai Principi.
46. **Ogni parte del bilancio deve essere chiaramente identificata. Inoltre, le seguenti informazioni devono essere messe in risalto e, se necessario, ripetute per una corretta comprensione dell'informativa presentata:**
- (a) **la denominazione dell'impresa che redige il bilancio o altri mezzi di identificazione;**
  - (b) **se il bilancio riguarda solo la singola impresa o un gruppo di imprese;**
  - (c) **la data di riferimento del bilancio o il periodo di riferimento del bilancio, a seconda di quale informazione sia pertinente alla relativa parte del bilancio;**
  - (d) **la moneta di conto; e**
  - (e) **il livello di precisione usato nella esposizione degli importi contenuti nel bilancio.**
47. Le disposizioni contenute nel paragrafo 46 sono normalmente soddisfatte intestando le pagine e le colonne del bilancio. La decisione sul modo di esporre tale informativa è il risultato di una valutazione. Per esempio, quando il bilancio è letto elettronicamente, potrebbero non essere usate pagine separate; le indicazioni di cui sopra devono essere richiamate con una frequenza tale da assicurare una corretta comprensione dell'informativa fornita.

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

#### Periodo di riferimento

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

- (a) **i motivi per i quali è stato adottato un periodo diverso da un anno; e**
- (b) **il fatto che i dati comparativi per il conto economico, le variazioni delle poste di patrimonio netto, i flussi finanziari e le note relative non sono comparabili.**

50. In casi eccezionali a una impresa può essere tenuta a, o decide di, cambiare la data di riferimento del bilancio, per esempio a seguito dell'acquisizione di una impresa da parte di un'altra impresa che adotta una diversa data di riferimento del bilancio. In tale circostanza, è importante che gli utilizzatori siano a conoscenza che i dati esposti per l'esercizio di riferimento e i dati comparativi non sono comparabili e che sia indicata la ragione del cambio della data di riferimento del bilancio.
51. Normalmente, il bilancio è coerentemente redatto con riferimento a un periodo annuale. Tuttavia, alcune imprese preferiscono evidenziare, per esempio, per motivi pratici, un periodo di 52 settimane. Il presente Principio non preclude questa prassi, in quanto non è probabile che i bilanci risultanti siano significativamente diversi da quelli presentati assumendo come riferimento un anno.

#### Tempestività

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

#### Stato patrimoniale

##### Distinzione tra corrente/non corrente

53. **Ciascuna impresa deve determinare, in base alla natura delle sue operazioni, se esporre separatamente o meno nel prospetto dello stato patrimoniale le attività correnti e non correnti e le passività correnti e non correnti. I paragrafi compresi tra 57 e 65 del presente Principio si applicano se è stata adottata tale distinzione. Quando l'impresa sceglie di non adottare tale classificazione, attività e passività devono essere presentate genericamente nell'ordine della loro liquidità.**
54. **Qualunque sia il metodo di rappresentazione adottato, una impresa deve evidenziare, per ogni voce dell'attivo e del passivo che include sia importi che si prevede debbano essere realizzati o regolati sia entro che oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, l'importo che si prevede debba essere realizzato o regolato oltre dodici mesi.**
55. Quando l'impresa fornisce beni o servizi entro un ciclo operativo chiaramente identificabile, la separata classificazione di attività e passività correnti e non correnti nel prospetto di stato patrimoniale fornisce informazioni utili, in quanto distingue il capitale circolante netto dal capitale usato dall'impresa per le operazioni a lungo termine. Esso evidenzia inoltre le attività che si suppone debbano essere realizzate entro il termine del ciclo operativo corrente e le passività da estinguere entro lo stesso periodo.

## N. 1

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

## Attività correnti

57. ***Un'attività deve essere classificata come attività corrente quando essa:***
- (a) ***si suppone sia realizzata, oppure posseduta per la vendita o il consumo, nel normale svolgimento del ciclo operativo dell'impresa; o***
  - (b) ***è posseduta principalmente per essere negoziata o per breve termine e si suppone debba essere realizzata entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio; o***
  - (c) ***è rappresentata da denaro o altra attività equivalente non vincolata per quanto riguarda il suo utilizzo.***

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

58. Il presente Principio usa il termine «non corrente» per includere attività materiali, immateriali, operative e finanziarie aventi natura a lungo termine. Esso non impedisce l'uso di descrizioni alternative purché il significato sia chiaro.
59. Il ciclo operativo dell'impresa è il tempo intercorrente tra l'acquisizione dei materiali che entrano nel processo produttivo e la loro realizzazione in denaro o in un altro strumento prontamente convertibile in denaro. Le attività correnti includono rimanenze e crediti commerciali che vengono venduti, utilizzati e realizzati come parte del normale ciclo operativo, anche quando non è previsto che essi siano realizzati entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. I titoli negoziabili devono essere classificati come attività correnti se si suppone che saranno realizzati entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio; altrimenti devono essere classificati come non correnti.

## Passività correnti

60. ***Una passività deve essere classificata come una passività corrente se:***
- (a) ***si suppone che essa sia estinta nel normale svolgimento del ciclo operativo dell'impresa; o***
  - (b) ***l'estinzione è dovuta entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.***

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

61. Le passività correnti possono essere suddivise in modo simile alle attività correnti. Alcune passività correnti, quali debiti commerciali e accantonamenti relativi al personale e ad altri costi operativi, costituiscono parte del capitale di funzionamento usato nel normale ciclo operativo dell'attività. Tali voci operative devono essere classificate come passività correnti anche se la loro estinzione avverrà oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.
62. Altre passività correnti non sono estinte come parte del ciclo operativo corrente, ma devono essere estinte entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Esempi sono la quota corrente di passività fruttifere di interessi, scoperti bancari, dividendi da pagare, imposte sul reddito e debiti non commerciali. Le passività fruttifere di interessi che provvedono al finanziamento del capitale di funzionamento su una base a lungo termine, la cui estinzione non è dovuta entro dodici mesi, sono passività non correnti.

63. **L'impresa deve continuare a classificare le sue passività a lungo termine fruttifere di interessi come non correnti, anche se esse sono estinguibili entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio se:**
- (a) **il termine originale era per un periodo superiore a dodici mesi;**
  - (b) **l'impresa intende rifinanziare l'obbligazione nel lungo termine; e**
  - (c) **l'intenzione è comprovata da un accordo di rifinanziamento o di ridefinizione dei termini di pagamento concluso prima che il bilancio sia stato autorizzato alla pubblicazione.**

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

64. Per alcune obbligazioni che devono essere rimborsate entro il ciclo operativo successivo può essere previsto, a discrezione dell'impresa, che esse siano rifinanziate o «rinnovate alla scadenza» e, perciò, non si prevede di utilizzare il capitale di funzionamento corrente dell'impresa. Tali obbligazioni devono essere considerate come parte del finanziamento a lungo termine dell'impresa e devono essere classificate come non correnti. Tuttavia, in situazioni nelle quali il rifinanziamento non è a discrezione dell'impresa (come nel caso in cui non esistesse un accordo di rifinanziamento), il rifinanziamento non può essere considerato automatico e l'obbligazione deve essere classificata come corrente, a meno che la definizione di un contratto di rifinanziamento prima dell'approvazione del bilancio fornisca l'evidenza che la sostanza della passività alla data di riferimento del bilancio era quella di una passività a lungo termine.
65. Alcuni accordi di finanziamento prevedono impegni da parte di colui che riceve il prestito (clausole di garanzia) che hanno l'effetto di rendere pagabile a richiesta la passività se sono violate specifiche condizioni relative alla situazione finanziaria del debitore. In questi casi, la passività è classificata come non corrente solo se:
- (a) il finanziatore ha concordato, prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione, il pagamento come conseguenza della violazione; e
  - (b) non è probabile che intervengano future violazioni entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Informazioni da esporre nel prospetto di stato patrimoniale

66. **Come minimo, il prospetto di stato patrimoniale deve includere voci che presentino i seguenti valori:**
- (a) **immobili, impianti e macchinari;**
  - (b) **immobilizzazioni immateriali;**
  - (c) **attività finanziarie (esclusi i valori esposti in (d), (f), (g));**
  - (d) **partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;**
  - (e) **rimanenze;**
  - (f) **crediti commerciali e altri crediti;**
  - (g) **disponibilità liquide e mezzi equivalenti;**
  - (h) **debiti commerciali e altri debiti;**
  - (i) **passività e attività fiscali come previsto dallo IAS 12, Imposte sul reddito;**
  - (j) **fondi;**
  - (k) **passività non correnti fruttifere d'interessi;**
  - (l) **quote di pertinenza di terzi; e**
  - (m) **capitale emesso e riserve.**

## N. 1

67. ***Voci addizionali, intestazioni e risultati parziali devono essere inclusi nel prospetto di stato patrimoniale quando un Principio contabile internazionale lo richiede, o quando è necessario per rappresentare fedelmente la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.***
68. Il presente Principio non prevede l'ordine o lo schema con il quale le voci devono essere esposte. Il paragrafo 66 fornisce semplicemente una lista di voci che sono così diverse per natura o destinazione da richiedere una separata esposizione nel prospetto di stato patrimoniale. Schemi illustrativi sono presentati nell'Appendice del presente Principio. Le rettifiche alle voci includono quanto segue:
- (a) voci devono essere aggiunte se un altro Principio contabile internazionale richiede una distinta esposizione nel prospetto di stato patrimoniale, o se la dimensione, natura e destinazione di una voce è tale che una distinta esposizione aiuterebbe a rappresentare in modo attendibile la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa; e
  - (b) descrizioni usate e ordine delle voci possono essere modificati in relazione alla natura dell'impresa e delle sue operazioni, per fornire l'informativa necessaria per una complessiva comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa. Per esempio, una banca deve modificare le descrizioni sopra elencate per adottare le più specifiche disposizioni dei paragrafi compresi tra 18 e 25 dello IAS 30, Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari.
69. Le voci elencate nel paragrafo 66 sono per loro natura generiche e non sono necessariamente limitate alle voci rientranti nell'ambito di applicazione di altri Principi. Per esempio, la voce immobilizzazioni immateriali include l'avviamento e le attività originate da costi di sviluppo.
70. La decisione se ulteriori voci siano da presentare distintamente si basa sulla valutazione:
- (a) della natura e del grado di liquidità delle attività e della loro rilevanza, conducendo, nella maggior parte dei casi, alla separata esposizione di avviamento e attività originate da costi di sviluppo, attività monetarie e non monetarie e attività correnti e non correnti;
  - (b) della loro destinazione all'interno dell'impresa, conducendo, per esempio, alla separata esposizione di attività operative e finanziarie, rimanenze, crediti e denaro e suoi equivalenti; e
  - (c) dei valori, della natura e delle scadenze di passività, conducendo, per esempio, alla distinta indicazione di passività fruttifere o meno d'interessi e fondi, classificati come correnti o non correnti se necessario.
71. Attività e passività diverse per natura o destinazione sono talvolta oggetto di diversi criteri di valutazione. Per esempio specifiche classi di immobili, impianti e macchinari possono essere valutate al costo, o a valori rivalutati in conformità allo IAS 16. L'uso di differenti criteri di valutazione per le diverse classi di attività suggerisce che diversa è la loro natura o destinazione e perciò che essi dovrebbero essere esposti separatamente.

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

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

73. Il livello di dettaglio fornito nelle sotto-classificazioni, sia esso contenuto nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note, dipende dalle disposizioni dei Principi contabili internazionali e dalla dimensione, natura e destinazione dei relativi importi. I fattori definiti nel paragrafo 70 devono essere pure usati per decidere il criterio della sotto-classificazione. L'informativa varierà per ciascuna voce, per esempio:
- (a) le attività materiali devono essere classificate per classi come descritto nello IAS 16, Immobili, impianti e macchinari;
  - (b) i crediti devono essere distinti tra importi per crediti commerciali, da altre società del gruppo, crediti da parti correlate, risconti e altri crediti;
  - (c) le rimanenze devono essere sotto-classificate, in conformità allo IAS 2, Rimanenze, in categorie quali merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti;
  - (d) i fondi devono essere analizzati esponendo distintamente i fondi di quiescenza e qualsiasi altra voce classificata in modo adeguato all'attività dell'impresa; e
  - (e) il patrimonio netto e le riserve devono essere analizzati esponendo separatamente le varie classi di capitale sottoscritto, riserva sovrapprezzo azioni e riserve.
74. **L'impresa deve evidenziare quanto segue nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note:**
- (a) **per ciascuna categoria di azioni costituenti il capitale sociale:**
    - (i) **il numero delle azioni autorizzate;**
    - (ii) **il numero delle azioni emesse e interamente versate, ed emesse e non interamente versate;**
    - (iii) **il valore nominale per azione, o che le azioni non hanno valore nominale;**
    - (iv) **una riconciliazione tra il numero delle azioni in circolazione all'inizio e alla fine dell'esercizio;**
    - (v) **i diritti, privilegi e vincoli di ciascuna categoria di azioni, inclusi i vincoli nella distribuzione dei dividendi e nel rimborso del capitale;**
    - (vi) **azioni proprie o possedute da società controllate o collegate dell'impresa; e**
    - (vii) **azioni riservate per emissioni sotto opzione e contratti di vendita, inclusi le condizioni e gli importi;**
  - (b) **una descrizione della natura e scopo di ciascuna riserva inclusa nel patrimonio netto;**
  - (c) **l'importo dei dividendi che sono stati proposti o dichiarati dopo la data di riferimento del bilancio ma prima che il bilancio sia stato autorizzato per la pubblicazione; e**
  - (d) **l'importo complessivo di qualsiasi dividendo spettante alle azioni privilegiate non contabilizzato.**

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

Conto economico

Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico

75. **Come minimo, il prospetto di conto economico deve includere le voci rappresentative dei seguenti valori:**
- (a) **ricavi;**
  - (b) **risultati dell'attività operativa;**
  - (c) **oneri finanziari;**

## N. 1

- (d) *quota dei proventi e degli oneri derivanti dalla valutazione secondo il metodo del patrimonio netto delle partecipazioni in società collegate e joint venture;*
- (e) *oneri fiscali;*
- (f) *utile o perdita dall'attività ordinaria;*
- (g) *componenti straordinari;*
- (h) *quote di pertinenza di terzi; e*
- (i) *utile netto o perdita netta dell'esercizio.*

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

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

Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico o nelle note

77. ***L'impresa deve esporre, nel prospetto di conto economico o nelle note al conto economico, una analisi dei costi usando una classificazione basata sulla natura degli stessi o sulla loro destinazione all'interno dell'impresa.***
78. Si incoraggiano le imprese a esporre l'analisi di cui al paragrafo 77 nel prospetto di conto economico.
79. Le voci di costo devono essere ulteriormente sotto-classificate al fine di evidenziare una gamma di componenti del risultato economico che possono differire in termini di stabilità, potenzialità di utile o perdita e prevedibilità. Questa informazione può essere fornita in uno dei due modi.
80. La prima analisi riguarda l'analisi dei costi per natura. I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura (per esempio ammortamento, acquisti di materiali, costi di trasporto, stipendi e salari, costi di pubblicità) e non sono ripartiti in base alla loro destinazione all'interno dell'impresa. Questo metodo è semplice da applicare in molte piccole imprese perché non è necessaria alcuna suddivisione dei costi operativi per destinazione. Un esempio di una classificazione adottando il metodo dei costi per natura è il seguente:

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

81. La variazione nei prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione dell'esercizio rappresenta una rettifica ai costi di produzione per riflettere il fatto che o la produzione ha incrementato il livello delle rimanenze o che vendite in eccedenza rispetto alla produzione hanno ridotto il livello delle rimanenze. In alcune giurisdizioni, un incremento nei prodotti finiti e nei prodotti in corso di lavorazione durante il periodo viene esposto immediatamente dopo i ricavi nell'analisi sopra esposta. Comunque, l'esposizione usata non significa che questi valori rappresentino un ricavo.
82. La seconda analisi riguarda l'analisi dei costi per destinazione o metodo del «costo del venduto» e classifica i costi secondo la loro destinazione come parte del costo del venduto, dei costi di distribuzione o di quelli amministrativi. Tale rappresentazione spesso fornisce agli utilizzatori informazioni più significative rispetto alla classificazione dei costi per natura, ma la ripartizione dei costi per destinazione può essere arbitraria e richiede un considerevole grado di discernimento. Un esempio di classificazione con il metodo dei costi per funzione è il seguente:

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

83. ***Le imprese che classificano i costi per destinazione devono riportare ulteriori informazioni sulla natura dei costi, comprese le svalutazioni e gli ammortamenti e i costi del personale.***
84. La scelta di analisi tra il metodo del costo del venduto e il metodo dei costi per natura dipende sia da fattori storici e merceologici sia dal tipo di organizzazione. Entrambi i metodi forniscono una indicazione di quei costi che ci si attende possano variare, direttamente o indirettamente, in relazione al livello delle vendite o della produzione dell'impresa. Dato che ciascun metodo di rappresentazione è adattabile ai diversi tipi di imprese, il presente Principio richiede che una scelta tra le classificazioni sia basata su quella che meglio possa rappresentare gli elementi che hanno determinato il risultato economico dell'impresa. Comunque, dato che l'informativa sulla natura dei costi è utile nel prevedere i futuri flussi finanziari, è richiesta un'ulteriore informativa nel caso in cui venga adottata la classificazione con il metodo del costo del venduto.
85. ***L'impresa deve indicare, nel prospetto di conto economico o nelle note, l'importo dei dividendi per azione, approvati o proposti, per l'esercizio di riferimento del bilancio.***

#### VARIAZIONI DELLE POSTE DI PATRIMONIO NETTO

86. ***L'impresa deve presentare, come documento separato del proprio bilancio, un prospetto che evidenzi:***
- l'utile o la perdita netta dell'esercizio;***
  - ciascuna voce di ricavo e costo, provento od onere che, come richiesto da altri Principi, è imputata direttamente a patrimonio netto, e il totale di queste voci; e***
  - l'effetto complessivo dei cambiamenti di principi contabili e la correzione di errori determinanti trattati secondo quanto richiesto dal trattamento contabile di riferimento dello IAS 8.***

## N. 1

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

- (d) ***operazioni sul capitale con i soci e distribuzioni di capitale agli azionisti;***
  - (e) ***il saldo degli utili o perdite accumulati all'inizio dell'esercizio e alla data di riferimento del bilancio, e i movimenti dell'esercizio; e***
  - (f) ***una riconciliazione tra il valore contabile di ciascuna classe di azioni, della riserva sovrapprezzo azioni e di ciascuna riserva all'inizio e al termine dell'esercizio, evidenziando distintamente ogni movimento.***
87. Le variazioni nel patrimonio netto dell'impresa tra due date di chiusura del bilancio riflettono l'incremento o il decremento delle sue attività nette nell'esercizio o della ricchezza prodotta, secondo gli specifici criteri di valutazione applicati e indicati nel bilancio. Salvo che per i movimenti derivanti da operazioni con gli azionisti, quali incrementi di capitale e dividendi, la variazione complessiva di patrimonio netto rappresenta l'importo complessivo degli utili e delle perdite generati dalle attività d'impresa nell'esercizio.
88. Lo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili, richiede che tutte le voci di ricavo e costo rilevate in un esercizio concorrano alla determinazione dell'utile o perdita netta dell'esercizio, a meno che un Principio contabile internazionale richieda o permetta diversamente. Altri Principi richiedono che proventi e oneri, quali surplus o deficit da rivalutazione e specifiche differenze in valuta estera, siano rilevati direttamente come variazioni di patrimonio netto accanto alle operazioni sul capitale e alle distribuzioni dei dividendi agli azionisti. Dato che è importante prendere in considerazione tutti i proventi e gli oneri nel valutare i cambiamenti nella situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa tra due date del bilancio, il presente Principio richiede la redazione di una distinta sezione del bilancio, che evidenzi i proventi e gli oneri complessivi dell'impresa, inclusi quelli che sono direttamente rilevati in patrimonio netto.
89. Le disposizioni del paragrafo 86 possono essere soddisfatte in vari modi. L'approccio adottato in molte giurisdizioni segue la forma di un prospetto a colonne che riconcilia i saldi d'apertura e di chiusura di ciascun componente di patrimonio netto, incluse le voci da (a) a (f). Una alternativa è quella di presentare una sezione separata del bilancio che evidenzi solo le voci comprese tra (a) e (c). Secondo questo approccio, le voci da (d) a (f) devono essere incluse nelle note al bilancio. Entrambi gli approcci sono illustrati in una appendice al presente Principio. Qualsiasi sia l'approccio adottato, il paragrafo 86 richiede l'indicazione di un sottotale delle voci in (b) per consentire agli utilizzatori di conoscere i proventi e gli oneri complessivi derivanti dalle attività dell'impresa nel corso dell'esercizio.

*Rendiconto finanziario*

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

*Note al bilancio*

*Struttura*

91. ***Le note al bilancio di una impresa devono:***
- (a) ***informare sui principi di redazione del bilancio e sugli specifici principi contabili scelti e applicati per operazioni e fatti significativi;***
  - (b) ***fornire l'informativa richiesta dai Principi contabili internazionali non esposta in altre parti del bilancio; e***
  - (c) ***fornire l'ulteriore informativa che non è esposta nei prospetti del bilancio, ma che è necessaria per fornire una presentazione attendibile<sup>(4)</sup>.***
92. ***Le note al bilancio devono essere esposte in modo sistematico. Per ciascuna voce del prospetto di stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario deve esservi il riferimento con qualsiasi relativa informativa nelle note.***

<sup>(4)</sup> Si veda anche l'Interpretazione SIC-29: Informazioni integrative — Accordi per servizi in concessione.

93. Le note al bilancio devono includere informazioni descrittive o più dettagliate analisi dei valori esposti nei prospetti di stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e variazioni delle poste di patrimonio netto, così come l'ulteriore informativa quale quella relativa alle passività potenziali e agli impegni. Esse devono comprendere anche l'informativa richiesta e incoraggiata dai Principi contabili internazionali, e le altre informazioni necessarie per ottenere una presentazione attendibile.
94. Le note sono normalmente presentate nel seguente ordine che facilita gli utilizzatori nel comprendere il bilancio e confrontarlo con quello di altre imprese:
- (a) dichiarazione di conformità ai Principi contabili internazionali (vedere paragrafo 11);
  - (b) indicazione del criterio (criteri) base di valutazione e dei principi contabili adottati;
  - (c) informazioni di supporto delle voci esposte nei prospetti del bilancio nell'ordine in cui ciascuna voce del bilancio e ciascun prospetto è presentato; e
  - (d) altre informazioni, quali:
    - (i) situazioni di incertezza, impegni e altre informazioni finanziarie; e
    - (ii) informazioni di carattere non-finanziario.
95. In alcuni casi, potrebbe essere necessario o opportuno modificare l'ordine delle specifiche voci all'interno delle note. Per esempio, l'informativa sui tassi d'interesse e sulle rettifiche per l'allineamento al fair value (valore equo) può essere presentata congiuntamente alle informazioni sulle scadenze degli strumenti finanziari, anche se la prima si riferisce a voci del conto economico e la seconda allo stato patrimoniale. Ciò nonostante, una struttura sistematica delle note, ove possibile, va mantenuta.
96. Le informazioni sui criteri generali di preparazione del bilancio e sugli specifici principi contabili possono essere presentate in una distinta sezione del bilancio.

#### Illustrazione dei principi contabili

97. **La sezione dei principi contabili delle note deve illustrare i seguenti aspetti:**
- (a) **il criterio (criteri) base di valutazione adottato nella preparazione del bilancio; e**
  - (b) **ogni specifico principio contabile necessario per una corretta comprensione del bilancio.**
98. Oltre agli specifici principi contabili adottati per il bilancio, è importante per gli utilizzatori essere a conoscenza del criterio (criteri) base di valutazione adottato (costo storico, costo corrente, valore di realizzo, fair value (valore equo) o valore attuale) perché essi costituiscono la base di preparazione dell'intero bilancio. Quando si applicano diversi criteri di valutazione nel bilancio, per esempio nel caso in cui determinate attività non-correnti sono rivalutate, è sufficiente fornire una indicazione delle categorie di attività e passività per le quali sono stati applicati i diversi criteri di valutazione.
99. Nel decidere se uno specifico principio contabile deve essere illustrato, gli amministratori considerano se tale informativa potrebbe aiutare gli utilizzatori nel comprendere il modo in cui le operazioni e i fatti sono riflessi nella rappresentazione del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria. I principi contabili che un'impresa potrebbe illustrare includono, ma non sono limitati, ai seguenti:
- (a) rilevazione dei ricavi;
  - (b) principi di consolidamento, incluse le società controllate e collegate;
  - (c) aggregazioni d'impresa;
  - (d) joint venture;
  - (e) rilevazione e svalutazione/ammortamento di attività materiali e immateriali;
  - (f) capitalizzazione di oneri finanziari e altre spese;

**N. 1**

- (g) commesse a lungo termine;
- (h) investimenti immobiliari;
- (i) strumenti finanziari e partecipazioni;
- (j) leasing;
- (k) costi di ricerca e sviluppo;
- (l) rimanenze;
- (m) imposte, incluse le imposte differite;
- (n) accantonamenti;
- (o) costi connessi a benefici per i dipendenti;
- (p) conversione e copertura delle poste in valute estere;
- (q) definizione di settori geografici e di attività e i criteri di ripartizione dei costi tra settori;
- (r) definizione delle disponibilità liquide;
- (s) contabilità per l'inflazione; e
- (t) contributi pubblici.

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

100. Ciascuna impresa deve prendere in considerazione la natura dell'attività e dei principi che il lettore si aspetta siano illustrati per quel tipo d'impresa. Per esempio, da tutte le imprese del settore privato ci si aspetterebbe che sia illustrato il principio contabile per le imposte sul reddito, incluse le imposte differite e le attività fiscali. Qualora un'impresa avesse importanti operazioni estere o operazioni in valute estere, ci si aspetterebbe un'informativa sui principi contabili per la rilevazione dei proventi e degli oneri derivanti dalla conversione delle poste in valuta e sulle modalità delle operazioni di copertura di tali proventi e oneri. Nel bilancio consolidato, deve essere illustrato il principio adottato per determinare l'avviamento e le quote di pertinenza di terzi.
101. Un principio contabile può essere importante anche se i valori per l'esercizio corrente e gli esercizi precedenti non sono rilevanti. È inoltre opportuno illustrare un principio contabile per ogni prassi contabile non trattata dagli attuali Principi contabili internazionali, ma definita e applicata in conformità al paragrafo 20.

**Informazioni aggiuntive**

102. ***L'impresa deve indicare quanto segue se non già menzionato in altre parti dell'informativa pubblicata con il bilancio:***
- (a) ***il domicilio e la forma giuridica dell'impresa, il paese di registrazione e l'indirizzo della sede legale (o del principale luogo di attività, se diverso dalla sede legale);***
  - (b) ***una descrizione della natura dell'attività dell'impresa e delle sue principali operazioni;***
  - (c) ***il nome della società controllante e della capogruppo; e***
  - (d) ***il numero dei dipendenti a fine esercizio o la media del numero dei dipendenti dell'esercizio.***

**DATA DI ENTRATA IN VIGORE**

103. ***Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1998 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.***
104. Il presente Principio contabile internazionale sostituisce gli IAS 1, Illustrazione dei principi contabili, IAS 5, Informazioni da esporre nel bilancio, e IAS 13, Presentazione delle attività e passività correnti, approvati dal Board in versioni rivedute nella forma nel 1994.