

N. 20

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

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

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

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

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

Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica

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

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

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

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 20:

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

SOMMARIO

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

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

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

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

AMBITO DI APPLICAZIONE

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

DEFINIZIONI

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

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

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

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

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

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

N. 20

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

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

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

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

CONTRIBUTI PUBBLICI

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

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

N. 20*Contributi pubblici non monetari*

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

Presentazione nel bilancio dei contributi in conto capitale

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

Presentazione nel bilancio dei contributi in conto esercizio

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

Restituzione dei contributi pubblici

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

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

ASSISTENZA PUBBLICA

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

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

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

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

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

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

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