



2026/338

16.2.2026

REGOLAMENTO (UE) 2026/338 DELLA COMMISSIONE

del 13 febbraio 2026

che modifica il regolamento (UE) 2023/1803 per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 18

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea,

visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali ⁽¹⁾, in particolare l'articolo 3, paragrafo 1,

considerando quanto segue:

- (1) Con il regolamento (UE) 2023/1803 ⁽²⁾ della Commissione sono stati adottati taluni principi contabili internazionali e talune interpretazioni vigenti all'8 settembre 2022.
- (2) Il 9 aprile 2024 l'International Accounting Standards Board ha pubblicato l'International Financial Reporting Standard 18 Presentazione e informativa di bilancio («IFRS 18») con l'obiettivo di migliorare le informazioni comunicate nel bilancio, con particolare attenzione alle informazioni contenute nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.
- (3) L'IFRS 18 promuove la rendicontazione del risultato economico garantendo che le società comunichino informazioni pertinenti che rappresentino fedelmente le loro attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi. Permette agli investitori di prendere decisioni più informate, che consentono una migliore allocazione del capitale e contribuiscono alla stabilità finanziaria a lungo termine.
- (4) L'IFRS 18 rafforza la qualità dell'informativa finanziaria, in particolare richiedendo la presentazione di subtotali definiti delle società nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e l'informativa sugli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale, nonché aggiungendo nuovi principi per l'aggregazione e la disaggregazione delle informazioni.
- (5) Successivamente all'adozione dell'IFRS 18 è necessario modificare di conseguenza i seguenti principi o interpretazioni di principi: IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*, IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni*, IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*, IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*, IFRS 6 *Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie*, IFRS 7 *Strumenti finanziari: Informazioni integrative*, IFRS 8 *Settori operativi*, IFRS 9 *Strumenti finanziari*, IFRS 10 *Bilancio consolidato*, IFRS 11 *Accordi a controllo congiunto*, IFRS 12 *Informativa sulle partecipazioni in altre entità*, IFRS 13 *Valutazione del fair value*, IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*, IFRS 16 *Leasing*, IFRS 17 *Contratti assicurativi*, Principio contabile internazionale («IAS») 2 *Rimanenze*, IAS 7 *Rendiconto finanziario*, IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*, IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*, IAS 12 *Imposte sul reddito*, IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*, IAS 19 *Benefici per i dipendenti*, IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*, IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*, IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*, IAS 26 *Rilevazione e rappresentazione in bilancio dei fondi pensione*, IAS 27 *Bilancio separato*, IAS 28 *Partecipazioni in società collegate e joint venture*, IAS 29 *Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate*, IAS 32 *Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio*, IAS 33 *Utile per azione*, IAS 34 *Bilanci intermedi*, IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*, IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, IAS 38 *Attività immateriali*, IAS 40 *Investimenti immobiliari*, IAS 41 *Agricoltura*, Interpretazioni dell'International Financial Reporting Interpretations Committee («IFRIC») 1 *Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari*, IFRIC 2 *Azioni dei soci in entità cooperative e strumenti*

⁽¹⁾ GU L 243 dell'11.9.2002, pag. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj>.

⁽²⁾ Regolamento (UE) 2023/1803 della Commissione, del 13 settembre 2023, che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio (GU L 237 del 26.9.2023, pag. 1, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/1803/oj>).

simili, IFRIC 5 Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali, IFRIC 6 Passività derivanti dalla partecipazione ad un mercato specifico — Rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, IFRIC 12 Accordi per servizi in concessione, IFRIC 14 IAS 19 - Il limite relativo a una attività a servizio di un piano a benefici definiti, le previsioni di contribuzione minima e la loro interazione, IFRIC 16 Coperture di un investimento netto in una gestione estera, IFRIC 17 Distribuzioni ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide, IFRIC 19 Estinzione di passività finanziarie con strumenti rappresentativi di capitale, IFRIC 20 Costi di sbancamento nella fase di produzione di una miniera a cielo aperto, IFRIC 21 Tributi, IFRIC 22 Operazioni in valuta estera e anticipi, IFRIC 23 Incertezza sui trattamenti ai fini dell'imposta sul reddito, e Interpretazioni dello Standard Interpretations Committee («SIC»)-7 Introduzione dell'euro, SIC-10 Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione con le attività operative, SIC-25 Imposte sul reddito — Cambiamenti nella condizione fiscale dell'entità o dei suoi azionisti, SIC-29 Accordi per servizi in concessione: Informazioni integrative e SIC-32 Attività immateriali — Costi connessi a siti web.

- (6) Inoltre l'IFRS 18 comporta il ritiro dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.
- (7) Dopo consultazione dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), la Commissione ha concluso che l'IFRS 18 soddisfa le condizioni per l'adozione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002.
- (8) È pertanto opportuno modificare di conseguenza il regolamento (UE) 2023/1803.
- (9) Le misure di cui al presente regolamento sono conformi al parere del comitato di regolamentazione contabile,

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

L'allegato del regolamento (UE) 2023/1803 è così modificato:

- (1) è inserito l'International Financial Reporting Standard («IFRS») 18 *Presentazione e informativa di bilancio* («IFRS 18») di cui all'allegato del presente regolamento;
- (2) l'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*, l'IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni*, l'IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*, l'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*, l'IFRS 6 *Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie*, l'IFRS 7 *Strumenti finanziari: Informazioni integrative*, l'IFRS 8 *Settori operativi*, l'IFRS 9 *Strumenti finanziari*, l'IFRS 10 *Bilancio consolidato*, l'IFRS 11 *Accordi a controllo congiunto*, l'IFRS 12 *Informativa sulle partecipazioni in altre entità*, l'IFRS 13 *Valutazione del fair value*, l'IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*, l'IFRS 16 *Leasing*, l'IFRS 17 *Contratti assicurativi*, i Principi contabili internazionali («IAS») 2 *Rimanenze*, IAS 7 *Rendiconto finanziario*, IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*, IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*, IAS 12 *Imposte sul reddito*, IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*, IAS 19 *Benefici per i dipendenti*, IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*, IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*, IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*, IAS 26 *Rilevazione e rappresentazione in bilancio dei fondi pensione*, IAS 27 *Bilancio separato*, IAS 28 *Partecipazioni in società collegate e joint venture*, IAS 29 *Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate*, IAS 32 *Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio*, IAS 33 *Utile per azione*, IAS 34 *Bilanci intermedi*, IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*, IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, IAS 38 *Attività immateriali*, IAS 40 *Investimenti immobiliari*, IAS 41 *Agricoltura*, le

Interpretazioni dell'International Financial Reporting Interpretations Committee («IFRIC») 1 Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari, IFRIC 2 Azioni dei soci in entità cooperative e strumenti simili, IFRIC 5 Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali, IFRIC 6 Passività derivanti dalla partecipazione ad un mercato specifico — Rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, IFRIC 12 Accordi per servizi in concessione, IFRIC 14 IAS 19 - Il limite relativo a una attività a servizio di un piano a benefici definiti, le previsioni di contribuzione minima e la loro interazione, IFRIC 16 Coperture di un investimento netto in una gestione estera, IFRIC 17 Distribuzioni ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide, IFRIC 19 Estinzione di passività finanziarie con strumenti rappresentativi di capitale, IFRIC 20 Costi di sbancamento nella fase di produzione di una miniera a cielo aperto, IFRIC 21 Tributi, IFRIC 22 Operazioni in valuta estera e anticipi, IFRIC 23 Incertezza sui trattamenti ai fini dell'imposta sul reddito, e le Interpretazioni dello Standard Interpretations Committee («SIC»)-7 Introduzione dell'euro, SIC-10 Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione con le attività operative, SIC-25 Imposte sul reddito — Cambiamenti nella condizione fiscale dell'entità o dei suoi azionisti, SIC-29 Accordi per servizi in concessione: Informazioni integrative e SIC-32 Attività immateriali — Costi connessi a siti web sono modificati in conformità all'IFRS 18 di cui all'allegato del presente regolamento;

- (3) lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* è ritirato.

Articolo 2

Le imprese applicano la modifica di cui all'articolo 1 al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2027 o successivamente.

Articolo 3

Il presente regolamento entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

Fatto a Bruxelles, il 13 febbraio 2026

Per la Commissione
La presidente
Ursula VON DER LEYEN

ALLEGATO

IFRS 18

Presentazione e informativa di bilancio

International Financial Reporting Standard 18

Presentazione e informativa di bilancio

OBIETTIVO

- 1 Il presente Principio disciplina la presentazione e l'esposizione di informazioni nel *bilancio redatto per scopi di carattere generale* (bilancio) affinché le informazioni ivi contenute siano pertinenti e rappresentino fedelmente le attività, le passività, il patrimonio netto, i ricavi e i costi dell'entità.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 2 **L'entità deve applicare il presente Principio nella presentazione e nell'esposizione di informazioni nel bilancio preparato secondo quanto previsto dai Principi contabili IFRS.**
- 3 Il presente Principio stabilisce le disposizioni generali e specifiche per la presentazione delle informazioni nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico, nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto. Il presente Principio stabilisce inoltre le disposizioni per l'esposizione di informazioni nelle *note*. Lo IAS 7 *Rendiconto Finanziario* disciplina la presentazione dell'informativa sui flussi finanziari. Tuttavia le disposizioni generali in materia di bilancio di cui ai paragrafi 9-43 e 113-114 si applicano al rendiconto finanziario.
- 4 Altri Principi contabili IFRS stabiliscono le disposizioni per la rilevazione, la valutazione, la presentazione e l'informativa in merito a specifiche operazioni e altri fatti.
- 5 Il presente Principio non si applica alla presentazione e all'esposizione di informazioni nel bilancio intermedio sintetico preparato applicando lo IAS 34 *Bilanci intermedi*. Tuttavia i paragrafi 41-45 e 117-125 si applicano a tale bilancio.
- 6 Il presente Principio utilizza una terminologia che è adatta a entità con fini di lucro, incluse entità operanti nel settore pubblico. Le entità che svolgono attività senza fini di lucro nel settore privato o pubblico, se applicano il presente Principio, possono trovarsi nella condizione di dover modificare le descrizioni usate per particolari voci del bilancio, categorie, subtotali o totali del bilancio e per il bilancio nel suo complesso.
- 7 Similarmente, le entità che non dispongono di patrimonio netto come definito nello IAS 32 *Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio* (per esempio alcuni fondi comuni) e le entità il cui capitale sociale non è costituito da patrimonio netto (per esempio alcune entità cooperative) possono avere bisogno di adattare la presentazione nel bilancio della quota d'interessenza dei membri o dei possessori di quote.
- 8 Molte entità presentano una relazione della direzione aziendale, distinta dal bilancio (cfr. paragrafo 10), che illustra e spiega gli aspetti principali del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità nonché le principali incertezze a cui è soggetta. Tale relazione esula dall'ambito di applicazione dei Principi contabili IFRS.

DISPOSIZIONI GENERALI IN MATERIA DI BILANCIO

Finalità del bilancio

- 9 La finalità del bilancio è fornire informazioni finanziarie su attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi dell'entità che redige il bilancio che siano utili agli utilizzatori del bilancio per valutare le prospettive di futuri flussi finanziari netti in entrata nell'entità e per valutare la gestione delle risorse economiche dell'entità da parte della direzione aziendale.

Un'informativa di bilancio completa

10 Un'informativa di bilancio completa include:

- a) **un prospetto (o prospetti) del risultato economico dell'esercizio (cfr. paragrafo 12);**
- b) **un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla fine dell'esercizio;**
- c) **un prospetto delle variazioni di patrimonio netto dell'esercizio;**
- d) **un rendiconto finanziario dell'esercizio;**
- e) **le note relative all'esercizio;**
- f) **le informazioni comparative rispetto all'esercizio precedente, come specificato nei paragrafi 31-32; e**
- g) **un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria all'inizio dell'esercizio precedente, se richiesto dal paragrafo 37.**

11 I prospetti di cui al paragrafo 10, lettere da a) a d), (e le relative informazioni comparative) sono denominati *prospetti di bilancio primari*. L'entità può utilizzare per i prospetti titoli diversi da quelli usati nel presente Principio. Per esempio, l'entità può utilizzare il titolo "stato patrimoniale" anziché "prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria". Inoltre, sebbene il presente Principio utilizzi termini quali "*altre componenti di conto economico complessivo*", "*utile (perdita) d'esercizio*" e "*totale conto economico complessivo*", l'entità può utilizzare altri termini per indicare i totali, i totali parziali e le voci richiesti dal presente Principio, purché siano indicati in modo tale da rappresentare fedelmente le caratteristiche degli elementi, come richiesto dal paragrafo 43. Per esempio, per indicare l'utile o la perdita d'esercizio l'entità può utilizzare il termine "risultato economico netto".

12 L'entità deve presentare il proprio prospetto (i propri prospetti) del risultato economico sotto forma di:

- a) un unico prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo, presentando l'utile (perdita) d'esercizio e le altre componenti di conto economico complessivo in due sezioni; se si sceglie questa opzione, l'entità deve presentare prima la sezione relativa all'utile (perdita) d'esercizio seguita direttamente dalla sezione relativa alle altre componenti di conto economico complessivo; o
- b) un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e un prospetto distinto di conto economico complessivo che deve iniziare con l'utile (perdita) d'esercizio; se si sceglie questa opzione, il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio deve precedere immediatamente il prospetto di conto economico complessivo.

13 Nel presente Principio:

- a) la sezione dell'utile (perdita) d'esercizio di cui al paragrafo 12, lettera a), e il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio di cui al paragrafo 12, lettera b), sono denominati "prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio"; e
- b) la sezione relativa alle altre componenti di conto economico complessivo di cui al paragrafo 12, lettera a), e il prospetto di conto economico complessivo di cui al paragrafo 12, lettera b), sono denominati "prospetto di conto economico complessivo".

14 L'entità deve presentare con uguale rilievo ciascuno dei prospetti di bilancio primari nell'informativa di bilancio completa.

La funzione dei prospetti di bilancio primari e delle note

15 **Per conseguire la finalità del bilancio (cfr. paragrafo 9), l'entità presenta le informazioni nei prospetti di bilancio primari e fornisce informazioni integrative nelle note. L'entità deve presentare o esporre solo informazioni rilevanti (cfr. paragrafi 19 e B1-B5).**

16 **La funzione dei prospetti di bilancio primari consiste nel fornire sintesi strutturate riguardanti le attività, le passività, il patrimonio netto, i ricavi, i costi e i flussi finanziari rilevati dall'entità che redige il bilancio che siano utili agli utilizzatori del bilancio per:**

- a) **ottenere un quadro d'insieme comprensibile delle attività, delle passività, del patrimonio netto, dei ricavi, dei costi e dei flussi finanziari rilevati dall'entità;**

- b) **effettuare confronti tra entità e tra esercizi della stessa entità; e**
- c) **individuare gli elementi o i settori in merito ai quali gli utilizzatori del bilancio potrebbero voler ottenere informazioni aggiuntive nelle note.**

17 **La funzione delle note consiste nel fornire le informazioni rilevanti necessarie a:**

- a) **consentire agli utilizzatori del bilancio di comprendere le voci presentate nei prospetti di bilancio primari (cfr. paragrafo B6); e**
- b) **integrare i prospetti di bilancio primari con informazioni aggiuntive per conseguire la finalità del bilancio (cfr. paragrafo B7).**

18 L'entità deve basarsi sulle funzioni dei prospetti di bilancio primari e delle note, descritte nei paragrafi 16-17, per decidere se includere informazioni nei prospetti di bilancio primari o nelle note. Le diverse funzioni dei prospetti di bilancio primari e delle note implicano che la portata delle informazioni richieste nelle note differisce da quella delle informazioni richieste nei prospetti di bilancio primari. Tali differenze comportano quanto segue:

- a) per fornire le sintesi strutturate di cui al paragrafo 16, le informazioni fornite nei prospetti di bilancio primari presentano un livello di aggregazione superiore rispetto a quelle fornite nelle note; e
- b) per fornire le informazioni di cui al paragrafo 17, nelle note sono presentate informazioni più dettagliate su attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi finanziari dell'entità, compresa la *disaggregazione* delle informazioni presentate nei prospetti di bilancio primari.

Informazioni presentate nei prospetti di bilancio primari o esposte nelle note

19 **Alcuni Principi contabili IFRS specificano le informazioni che devono essere presentate nei prospetti di bilancio primari o esposte nelle note. L'entità non è tenuta a presentare o fornire informazioni specifiche richieste da un Principio contabile IFRS se le informazioni da presentare o fornire non sono rilevanti. Ciò vale anche se i Principi contabili IFRS contengono un elenco di requisiti specifici o li descrivono come requisiti minimi.**

20 **L'entità è altresì tenuta a valutare se fornire informazioni integrative aggiuntive quando la conformità con le specifiche disposizioni dei Principi contabili IFRS è insufficiente per permettere agli utilizzatori del bilancio di comprendere l'impatto di operazioni, altri eventi e circostanze sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'entità.**

Informazioni presentate nei prospetti di bilancio primari

21 Il paragrafo 16 stabilisce che la funzione dei prospetti di bilancio primari consiste nel fornire sintesi strutturate utili per le finalità specificate in tale paragrafo (di seguito "*sintesi strutturata utile*"). L'entità deve basarsi sulla funzione dei prospetti di bilancio primari per determinare quali informazioni rilevanti presentare in tali prospetti, come indicato nei paragrafi 22-24.

22 **Per fornire una sintesi strutturata utile in un prospetto di bilancio primario, l'entità deve rispettare le disposizioni specifiche che determinano la struttura del prospetto. Le disposizioni specifiche sono le seguenti:**

- a) **per il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, le disposizioni di cui ai paragrafi 47, 69, 76 e 78;**
- b) **per il prospetto di conto economico complessivo, le disposizioni di cui ai paragrafi 86-88;**
- c) **per il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, le disposizioni di cui ai paragrafi 96 e 104;**
- d) **per il prospetto delle variazioni di patrimonio netto, le disposizioni di cui al paragrafo 107; e**
- e) **per il rendiconto finanziario, le disposizioni di cui al paragrafo 10 dello IAS 7.**

- 23 Alcuni Principi contabili IFRS richiedono che voci specifiche siano presentate in maniera distinta nei prospetti di bilancio primari (per esempio i paragrafi 75 e 103 del presente Principio). L'entità non è tenuta a presentare in maniera distinta una voce in un prospetto di bilancio primario se ciò non è necessario affinché il prospetto fornisca una sintesi strutturata utile. Ciò vale anche se i Principi contabili IFRS contengono un elenco di voci specifiche richieste o descrivono le voci come requisiti minimi (cfr. paragrafo B8).
- 24 L'entità deve presentare voci e totali parziali aggiuntivi se ciò è necessario affinché il prospetto di bilancio primario fornisca una sintesi strutturata utile. Quando l'entità presenta voci o totali parziali aggiuntivi, tali voci o totali parziali devono (cfr. paragrafo B9):
- comprendere importi rilevati e valutati in conformità ai Principi contabili IFRS;
 - essere compatibili con la struttura del prospetto stabilita dai requisiti di cui al paragrafo 22;
 - essere coerenti da un esercizio all'altro, conformemente al paragrafo 30; e
 - non devono essere posti in maggiore rilievo rispetto ai totali e ai totali parziali richiesti dai Principi contabili IFRS.

Identificazione del bilancio

- 25 L'entità deve chiaramente identificare il bilancio e distinguerlo dalle altre informazioni contenute nello stesso documento pubblicato (cfr. il paragrafo B10).
- 26 I Principi contabili IFRS si applicano solo al bilancio e non necessariamente alle altre informazioni contenute nelle relazioni annuali, nei prospetti informativi presentati presso un organo di regolamentazione o in altri documenti. Di conseguenza, è importante che gli utilizzatori del bilancio possano distinguere l'informativa che è redatta applicando i Principi contabili IFRS da quella che può essere utile per loro ma non regolata da tali disposizioni.
- 27 L'entità deve chiaramente identificare ogni prospetto di bilancio primario e le note. Inoltre l'entità deve porre in rilievo le seguenti informazioni e, quando necessario, ripeterle per una loro corretta comprensione:
- la denominazione dell'entità che redige il bilancio o altro mezzo di identificazione ed eventuali cambiamenti in tale informativa dalla data di chiusura dell'esercizio precedente;
 - se il bilancio si riferisce a una singola entità o a un gruppo di entità;
 - la data di chiusura dell'esercizio di riferimento o dell'esercizio coperto dal bilancio;
 - la moneta di presentazione, come definita nello IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*; e
 - il livello di arrotondamento utilizzato per gli importi nel bilancio (cfr. paragrafo B11).

Periodicità dell'informativa

- 28 L'entità deve fornire un'informativa di bilancio completa almeno una volta all'anno. Quando l'entità cambia la data di chiusura del proprio esercizio e presenta il bilancio per un periodo più lungo o più breve di un anno, l'entità deve indicare, oltre all'esercizio di riferimento coperto dal bilancio:
- la ragione per cui si utilizza un esercizio più lungo o più breve; e
 - il fatto che gli importi inclusi in bilancio non sono del tutto comparabili.
- 29 Normalmente, l'entità redige costantemente il bilancio con riferimento a un periodo annuale. Tuttavia alcune entità per ragioni pratiche preferiscono rendicontare, per esempio, per un periodo di 52 settimane. Il presente Principio non esclude tale prassi.

Coerenza della presentazione, della comunicazione e della classificazione

- 30 L'entità deve mantenere la presentazione, la comunicazione e la classificazione delle voci nel bilancio da un esercizio all'altro a meno che:
- a) sia evidente, a seguito di un cambiamento rilevante nella natura delle operazioni dell'entità o di un riesame del bilancio, che sarebbe più appropriata un'altra presentazione, comunicazione o classificazione, tenuto conto dei criteri per la selezione e applicazione dei principi contabili definiti nello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio* (cfr. paragrafo B12); o
 - b) un Principio contabile IFRS richieda un cambiamento nella presentazione, comunicazione o classificazione.

Informazioni comparative

- 31 Salvo diversamente richiesto o consentito dai Principi contabili IFRS, l'entità deve fornire informazioni comparative (ossia informazioni relative all'esercizio precedente) per tutti gli importi esposti nel bilancio dell'esercizio corrente. L'entità deve includere informazioni comparative in merito alle informazioni di commento e descrittive, quando ciò sia necessario per la comprensione del bilancio dell'esercizio corrente (cfr. paragrafo B13).
- 32 L'entità deve presentare l'esercizio corrente e l'esercizio precedente in ciascuno dei suoi prospetti di bilancio primari e nelle note. I paragrafi B14-B15 stabiliscono le disposizioni relative alle informazioni comparative aggiuntive.

Cambiamento di principio contabile, rideterminazione retroattiva o riclassificazione

- 33 Se l'entità modifica la presentazione, la comunicazione o la classificazione delle voci nel bilancio, deve riclassificare gli importi comparativi a meno che la riclassificazione non sia fattibile. Quando l'entità riclassifica gli importi comparativi, deve indicare (incluso all'inizio dell'esercizio precedente):
- a) la natura della riclassificazione;
 - b) l'importo di ogni voce o classe di voci che è riclassificata; e
 - c) i motivi della riclassificazione.
- 34 Quando non è fattibile riclassificare gli importi comparativi, l'entità deve indicare:
- a) la ragione per non riclassificare gli importi, e
 - b) la natura delle rettifiche che sarebbero state apportate se gli importi fossero stati riclassificati.
- 35 Migliorare la comparabilità delle informazioni tra esercizi aiuta gli utilizzatori dei bilanci a prendere decisioni economiche, permettendo specialmente la valutazione per scopi previsionali degli andamenti nelle informazioni. In alcune circostanze, non è fattibile riclassificare le informazioni comparative per un particolare esercizio precedente per ottenere la coerenza con l'esercizio corrente. Per esempio, l'entità può non aver raccolto i dati nel/i periodo/i precedente/i in un modo tale da consentirne la riclassificazione, e può non essere fattibile ricreare l'informativa.
- 36 Lo IAS 8 illustra le modifiche alle informazioni comparative richieste quando l'entità modifica un principio contabile o corregge un errore.
- 37 L'entità deve presentare un terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria all'inizio dell'esercizio precedente in aggiunta alle informazioni comparative richieste ai paragrafi 31-32 se:
- a) applica un principio contabile retroattivamente, ridetermina retroattivamente voci del proprio bilancio oppure riclassifica alcune voci del proprio bilancio; e

- b) **l'applicazione retroattiva, la rideterminazione retroattiva o la riclassificazione hanno un impatto rilevante sull'informativa riportata nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria all'inizio dell'esercizio precedente.**
- 38 Nelle circostanze descritte nel paragrafo 37, l'entità deve presentare tre prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria - un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria:
- a) alla chiusura dell'esercizio corrente;
 - b) alla chiusura dell'esercizio precedente; e
 - c) all'inizio dell'esercizio precedente.
- 39 Se deve presentare un terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria in applicazione del paragrafo 37, l'entità deve fornire le informazioni richieste dai paragrafi 33–36 e dallo IAS 8. Tuttavia non deve presentare le note relative al prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria all'inizio dell'esercizio precedente.
- 40 La data di tale terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria deve essere quella di inizio dell'esercizio precedente indipendentemente dal fatto che il bilancio dell'entità riporti o meno informazioni comparative relative agli esercizi precedenti (come consentito dai paragrafi B14–B15).

AGGREGAZIONE E DISAGGREGAZIONE

Principi di aggregazione e disaggregazione

- 41 **Ai fini del presente Principio, un elemento è un'attività, una passività, una riserva o uno strumento rappresentativo di capitale, un ricavo, un costo o un flusso finanziario o una qualsiasi aggregazione o disaggregazione di tali attività, passività, capitale, ricavi, costi o flussi finanziari. Una voce è un elemento che è presentato in maniera distinta nei prospetti di bilancio primari. Altre informazioni rilevanti sugli elementi sono fornite nelle note. A meno che ciò non contravvenga a specifiche disposizioni in materia di aggregazione o disaggregazione contenute nei Principi contabili IFRS, l'entità deve (cfr. paragrafi B16-B23):**
- a) **classificare e aggregare attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi o flussi finanziari all'interno di elementi sulla base di caratteristiche condivise;**
 - b) **disaggregare elementi sulla base di caratteristiche non condivise;**
 - c) **aggregare o disaggregare elementi per presentare voci nei prospetti di bilancio primari che assolvono alla funzione dei prospetti di bilancio primari di fornire sintesi strutturate utili (cfr. paragrafo 16);**
 - d) **aggregare o disaggregare elementi per fornire informazioni nelle note che assolvono alla funzione delle note di fornire informazioni rilevanti (cfr. paragrafo 17); e**
 - e) **assicurare che l'aggregazione e la disaggregazione all'interno del bilancio non occultino informazioni rilevanti (cfr. paragrafo B3).**
- 42 Applicando i principi di cui al paragrafo 41, l'entità deve disaggregare elementi ogniqualvolta le relative informazioni sono rilevanti. Se, in applicazione del paragrafo 41, lettera c), non presenta informazioni rilevanti nei prospetti di bilancio primari, l'entità deve fornire le informazioni nelle note. I paragrafi B79 e B111 contengono esempi di ricavi, costi, attività, passività ed elementi di patrimonio netto che potrebbero avere caratteristiche sufficientemente dissimili da rendere necessaria la presentazione nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio o nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria oppure l'esposizione nelle note per fornire informazioni rilevanti.
- 43 **L'entità deve indicare e descrivere gli elementi presentati nei prospetti di bilancio primari (ossia totali, totali parziali e voci) o gli elementi esposti nelle note in modo da rappresentare fedelmente le caratteristiche dell'elemento (cfr. paragrafi B24-B26). Per rappresentare fedelmente un elemento, l'entità deve fornire tutte le descrizioni e le spiegazioni necessarie affinché l'utilizzatore del bilancio possa comprenderlo. In alcuni casi l'entità potrebbe dover includere nelle descrizioni e nelle spiegazioni il significato dei termini da essa utilizzati e informazioni sul modo in cui ha aggregato o disaggregato attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi finanziari.**

Compensazione

- 44 **L'entità non deve compensare le attività e passività o i ricavi e i costi se non richiesto o consentito da un Principio contabile IFRS (cfr. paragrafi B27–B28).**
- 45 L'entità espone distintamente le attività e le passività, e i ricavi e i costi. Le compensazioni nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico o nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, salvo che esse riflettano la sostanza dell'operazione o di altro fatto, riducono la capacità degli utilizzatori di comprendere le operazioni, altri eventi e circostanze che si sono verificati e di valutare i futuri flussi finanziari dell'entità. Non è considerata una compensazione la valutazione delle attività al netto di svalutazioni, quali per esempio, la svalutazione per obsolescenza delle rimanenze e la svalutazione per perdite attese su crediti sulle attività finanziarie.

PROSPETTO DELL'UTILE (PERDITA) D'ESERCIZIO

- 46 **L'entità deve includere tutte le voci di ricavo e di costo di un esercizio nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, salvo diversamente richiesto o consentito da un Principio contabile IFRS (cfr. paragrafi 88-95 e B86).**

Categorie nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio

- 47 **L'entità deve classificare i ricavi e i costi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio in una delle cinque categorie seguenti (cfr. paragrafo B29):**
- a) **categoria "ricavi e costi operativi" (cfr. paragrafo 52);**
 - b) **categoria "investimenti" (cfr. paragrafi 53–58);**
 - c) **categoria "finanziamenti" (cfr. paragrafo 59–66);**
 - d) **categoria "imposte sul reddito" (cfr. paragrafo 67); e**
 - e) **categoria "attività operative cessate" (cfr. paragrafo 68).**
- 48 I paragrafi 52-68 stabiliscono le disposizioni per classificare i ricavi e i costi nelle categorie "ricavi e costi operativi", "investimenti", "finanziamenti", "imposte sul reddito" e "attività operative cessate". Inoltre i paragrafi B65-B76 stabiliscono disposizioni sul modo in cui classificare nelle suddette categorie le differenze di cambio, l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta e gli utili e le perdite su derivati e strumenti di copertura designati.

Entità che esercitano attività aziendali principali specifiche

- 49 Per classificare i ricavi e i costi nelle categorie "ricavi e costi operativi", "investimenti" e "finanziamenti", l'entità deve valutare se esercita una specifica attività aziendale principale consistente in (cfr. paragrafi B30-B41):
- a) investimenti in particolari tipi di attività, di seguito denominati "investimenti in attività" (cfr. paragrafo 53); o
 - b) erogazione di finanziamenti ai clienti.
- 50 In applicazione dei paragrafi 55–58 e 65–66, l'entità che esercita un'attività aziendale principale specifica classifica nella categoria "ricavi e costi operativi" alcuni ricavi e costi che sarebbero stati classificati nella categoria "investimenti" o "finanziamenti" se l'attività non fosse un'attività aziendale principale.
- 51 L'entità:
- a) deve indicare se investe in attività come attività aziendale principale;
 - b) deve indicare se eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale;

- c) qualora nel valutare se gli investimenti in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti rappresentino la sua attività aziendale principale giunga a un esito differente (cfr. paragrafo B41), deve indicare:
 - i) il fatto che l'esito della valutazione è cambiato e la data in cui è intervenuto il cambiamento;
 - ii) l'importo e la classificazione delle voci di ricavo e di costo prima e dopo la data del cambiamento dell'esito della valutazione nell'esercizio corrente e l'importo e la classificazione nell'esercizio precedente per gli elementi la cui classificazione è cambiata a causa del mutato esito della valutazione, salvo qualora ciò non sia fattibile. Se non fornisce le informazioni perché non è fattibile, l'entità deve indicarlo.

Categoria "ricavi e costi operativi"

- 52 **L'entità deve classificare nella categoria "ricavi e costi operativi" tutti i ricavi e i costi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio che non sono classificati in una delle categorie seguenti (cfr. paragrafo B42):**
- a) categoria "investimenti";
 - b) categoria "finanziamenti";
 - c) categoria "imposte sul reddito"; o
 - d) categoria "attività operative cessate".

Categoria "investimenti"

- 53 **Salvo quanto disposto dai paragrafi 55-58 per le entità che esercitano un'attività aziendale principale specifica, l'entità deve classificare nella categoria "investimenti" i ricavi e i costi di cui al paragrafo 54 riguardanti:**
- a) partecipazioni in società collegate, joint venture e controllate non consolidate (cfr. paragrafi B43-B44);
 - b) disponibilità liquide e mezzi equivalenti; e
 - c) altre attività se generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (cfr. paragrafi B45-B49).
- 54 **I ricavi e i costi derivanti dalle attività individuate nel paragrafo 53 che l'entità deve classificare nella categoria "investimenti" comprendono gli importi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio relativi (cfr. paragrafo B47):**
- a) ai ricavi generati dalle attività;
 - b) ai ricavi e costi derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle attività, anche al momento dell'eliminazione contabile delle attività; e
 - c) ai costi incrementali direttamente attribuibili all'acquisizione e alla dismissione delle attività, per esempio i costi dell'operazione e i costi di vendita delle attività.

Entità che esercitano attività aziendali principali specifiche

- 55 Per le attività di cui al paragrafo 53, lettera a) (ossia le partecipazioni in società collegate, joint venture e controllate non consolidate), in cui l'entità investe come attività aziendale principale (cfr. paragrafo B38), l'entità deve classificare i ricavi e i costi di cui al paragrafo 54:
- a) nella categoria "investimenti" se le attività sono contabilizzate applicando il metodo del patrimonio netto (cfr. paragrafi B43, lettera a), e B44, lettera a)); o
 - b) nella categoria "ricavi e costi operativi" se le attività non sono contabilizzate applicando il metodo del patrimonio netto (cfr. paragrafi B43, lettere b) e c), e B44, lettere b) e c)).
- 56 Per le attività di cui al paragrafo 53, lettera b) (ossia disponibilità liquide e mezzi equivalenti), l'entità deve classificare i ricavi e i costi di cui al paragrafo 54 nella categoria "investimenti", tranne se:

- a) investe come attività aziendale principale in attività finanziarie che rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 53, lettera c), nel qual caso deve classificare i ricavi e i costi nella categoria "ricavi e costi operativi";
 - b) non soddisfa i requisiti di cui alla lettera a), ma eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale, nel qual caso deve classificare:
 - i) nella categoria "ricavi e costi operativi" i ricavi e i costi derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti che riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti, per esempio disponibilità liquide e mezzi equivalenti detenuti per requisiti normativi correlati;
 - ii) nella categoria "ricavi e costi operativi" o "investimenti" i ricavi e i costi derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti che non riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti, compiendo una scelta di principio contabile per classificare i ricavi e i costi di cui al paragrafo 54. La scelta di principio contabile deve essere coerente con quella compiuta dall'entità ai fini del relativo principio contabile per i ricavi e i costi derivanti da passività di cui al paragrafo 65, lettera a), punto ii).
- 57 Se l'entità che applica il paragrafo 56, lettera b), non è in grado di distinguere tra le disponibilità liquide e i mezzi equivalenti di cui al paragrafo 56, lettera b), punto i), e al paragrafo 56, lettera b), punto ii), essa deve compiere la scelta di principio contabile di cui al paragrafo 56, lettera b), punto ii), per classificare i ricavi e i costi derivanti da tutte le disponibilità liquide e da tutti i mezzi equivalenti nella categoria "ricavi e costi operativi".
- 58 Per le attività di cui al paragrafo 53, lettera c) (ossia altre attività se generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità), in cui l'entità investe come attività aziendale principale (cfr. paragrafo B40), l'entità deve classificare i ricavi e i costi di cui al paragrafo 54 nella categoria "ricavi e costi operativi".
- Categoria "finanziamenti"*
- 59 **Per determinare quali ricavi e costi classificare nella categoria "finanziamenti", l'entità deve distinguere tra:**
- a) **passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti (cfr. paragrafi B50-B51); e**
 - b) **passività diverse da quelle descritte alla lettera a), ossia passività derivanti da operazioni che non comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti (cfr. paragrafo B53).**
- 60 **Per le passività di cui al paragrafo 59, lettera a) (ossia passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti), ad eccezione di quanto stabilito nei paragrafi 63-66, l'entità deve classificare nella categoria "finanziamenti" gli importi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio relativi:**
- a) **ai ricavi e costi derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle passività, anche al momento dell'eliminazione contabile delle passività (cfr. paragrafo B52); e**
 - b) **ai costi incrementali direttamente attribuibili all'emissione e all'estinzione delle passività, per esempio i costi dell'operazione.**
- 61 **Per le passività di cui al paragrafo 59, lettera b) (ossia passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti), ad eccezione di quanto stabilito nei paragrafi 63-64, l'entità deve classificare nella categoria "finanziamenti":**
- a) **interessi attivi e passivi, ma solo se l'entità li identifica ai fini dell'applicazione di altre disposizioni dei Principi contabili IFRS; e**
 - b) **ricavi e costi derivanti da cambiamenti dei tassi di interesse, ma solo se l'entità li identifica ai fini dell'applicazione di altre disposizioni dei Principi contabili IFRS.**
- 62 I paragrafi B56-B57 stabiliscono in che modo l'entità deve applicare le disposizioni di cui ai paragrafi 59-61 ai contratti ibridi contenenti un contratto primario che costituisce una passività.

- 63 Le disposizioni di cui ai paragrafi 60-61 non si applicano agli utili e alle perdite su derivati e strumenti di copertura designati. L'entità deve applicare i paragrafi B70-B76 per classificare tali utili e perdite.
- 64 L'entità deve escludere dalla categoria "finanziamenti" e classificare nella categoria "ricavi e costi operativi":
- ricavi e costi derivanti da contratti di investimento con elementi di partecipazione emessi, rilevati in applicazione dell'IFRS 9 *Strumenti finanziari* (cfr. paragrafo B58); e
 - proventi e costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio in applicazione dell'IFRS 17 *Contratti assicurativi*.

Entità che esercitano attività aziendali principali specifiche

- 65 Se eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale, l'entità deve classificare i ricavi e i costi (cfr. paragrafo B59):
- derivanti dalle passività di cui al paragrafo 59, lettera a) (ossia passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti):
 - nella categoria "ricavi e costi operativi" se le passività riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti;
 - nella categoria "ricavi e costi operativi" o "finanziamenti" se le passività non riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti, compiendo una scelta di principio contabile per classificare i ricavi e i costi di cui al paragrafo 60. La scelta di principio contabile deve essere coerente con quella compiuta dall'entità ai fini del relativo principio contabile per i ricavi e i costi derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti di cui al paragrafo 56, lettera b), punto ii);
 - derivanti dalle passività di cui al paragrafo 59, lettera b) (ossia passività derivanti da operazioni che non comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti):
 - nella categoria "finanziamenti" se i ricavi e i costi sono specificati al paragrafo 61; o
 - nella categoria "ricavi e costi operativi" se i ricavi e i costi non sono specificati al paragrafo 61.

- 66 Se l'entità che applica il paragrafo 65, lettera a), non è in grado di distinguere tra le passività di cui al paragrafo 65, lettera a), punto i), e al paragrafo 65, lettera a), punto ii), essa deve compiere la scelta di principio contabile di cui al paragrafo 65, lettera a), punto ii), per classificare i ricavi e i costi derivanti da tali passività nella categoria "ricavi e costi operativi".

Categoria "imposte sul reddito"

- 67 L'entità deve classificare nella categoria "imposte sul reddito" gli oneri o i proventi fiscali inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio applicando lo IAS 12 *Imposte sul reddito* e le relative differenze di cambio (cfr. paragrafi B65-B68).

Categoria "attività operative cessate"

- 68 L'entità deve classificare nella categoria "attività operative cessate" i ricavi e i costi derivanti da attività operative cessate come richiesto dall'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*.

Totali e totali parziali da presentare nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio

- 69 L'entità deve presentare nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio i totali e i totali parziali relativi a:
- utile (perdita) operativo (operativa)** (cfr. paragrafo 70);
 - utile (perdita) d'esercizio prima del finanziamento e delle imposte sul reddito** (cfr. paragrafo 71), fatto salvo il paragrafo 73; e
 - utile (perdita) d'esercizio** (cfr. paragrafo 72).
- 70 L'utile (perdita) operativo (operativa) comprende tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi".

- 71 L'utile (perdita) d'esercizio prima del finanziamento e delle imposte sul reddito comprende:
- a) l'utile (perdita) operativo (operativa); e
 - b) tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria "investimenti".
- 72 L'utile (perdita) d'esercizio è il totale dei ricavi meno i costi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. Di conseguenza comprende tutti i ricavi e i costi classificati in tutte le categorie nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio (cfr. paragrafo 47).
- 73 L'entità non deve applicare il paragrafo 69, lettera b), se applica il principio contabile di cui al paragrafo 65, lettera a), punto ii), che consiste nel classificare nella categoria "ricavi e costi operativi" i ricavi e i costi derivanti da passività che non riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti. Tuttavia l'entità deve applicare il paragrafo 24 per determinare se presentare un totale parziale aggiuntivo dopo l'utile operativo e prima della categoria "finanziamenti". Per esempio, qualora stabilisca che è necessario per fornire una sintesi strutturata utile dei propri ricavi e costi, l'entità presenterebbe un totale parziale dell'utile (perdita) operativo (operativa) e dei ricavi e costi derivanti da partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto.
- 74 Se presenta un totale parziale aggiuntivo comprendente l'utile (perdita) operativo (operativa) e tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria "investimenti", l'entità di cui al paragrafo 73 non deve indicare il totale parziale in un modo che faccia intendere che esso esclude gli importi del finanziamento, ad esempio usando l'espressione "utile prima del finanziamento". In applicazione del paragrafo 43, l'entità deve indicare il totale parziale in modo da rappresentare fedelmente gli importi inclusi nel totale parziale.

Voci da presentare nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio o da esporre nelle note

- 75 **L'entità deve presentare nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio le voci relative (cfr. paragrafo B77):**
- a) **agli importi richiesti dal presente Principio, vale a dire:**
 - i) **ricavi, presentando separatamente le voci di cui alla lettera b), punto i), e alla lettera c), punto i);**
 - ii) **costi operativi, presentando separatamente le voci come richiesto dal paragrafo 78 e dal paragrafo 82, lettera a);**
 - iii) **quota dell'utile o perdita di collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;**
 - iv) **oneri o proventi per imposte sul reddito; e**
 - v) **un unico importo relativo al totale delle attività operative cessate (vedere IFRS 5);**
 - b) **agli importi richiesti dall'IFRS 9, vale a dire:**
 - i) **interessi attivi calcolati utilizzando il criterio dell'interesse effettivo;**
 - ii) **perdite per riduzione di valore (compresi gli annullamenti di perdite o utili per riduzione di valore) determinati in conformità alla sezione 5.5 dell'IFRS 9;**
 - iii) **utili e perdite derivanti dall'eliminazione contabile di attività finanziarie valutate al costo ammortizzato;**
 - iv) **qualsiasi utile o perdita derivante dalla differenza tra il fair value (valore equo) di un'attività finanziaria e il suo precedente costo ammortizzato alla data di riclassificazione dell'attività, fino ad allora valutata al costo ammortizzato, in attività valutata al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio; e**
 - v) **qualsiasi utile o perdita complessivo rilevato precedentemente nelle altre componenti di conto economico complessivo che è riclassificato nell'utile (perdita) d'esercizio alla data di riclassificazione di un'attività finanziaria, fino ad allora valutata al fair value rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo, in attività valutata al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio; e**
 - c) **agli importi richiesti dall'IFRS 17, vale a dire:**
 - i) **ricavi assicurativi;**
 - ii) **costi per servizi assicurativi relativi a contratti emessi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17;**
 - iii) **ricavi o costi derivanti da contratti di riassicurazione detenuti;**

- iv) **proventi o costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi emessi nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17; e**
- v) **proventi o costi di natura finanziaria derivanti da contratti di riassicurazione detenuti.**

76 **L'entità deve presentare nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio (al di fuori di tutte le categorie di cui al paragrafo 47) una ripartizione dell'utile (perdita) d'esercizio attribuibile a:**

- a) **partecipazioni di minoranza e**
- b) **soci dell'entità controllante.**

77 I paragrafi B78-B79 stabiliscono le disposizioni relative al modo in cui l'entità utilizza il proprio giudizio per determinare se presentare voci aggiuntive nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio o esporre le voci nelle note.

Presentazione in bilancio e informazioni sui costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi"

78 **Nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, l'entità deve classificare e presentare i costi nell'ambito di voci in modo tale da fornire la sintesi strutturata più utile dei propri costi, basandosi su una o entrambe le seguenti caratteristiche (cfr. paragrafi B80-B85):**

- a) **la natura dei costi; o**
- b) **la destinazione dei costi all'interno dell'entità.**

79 Ogni singola voce deve comprendere i costi operativi aggregati sulla base di una sola di queste caratteristiche, ma la stessa caratteristica non deve essere utilizzata come base di aggregazione per tutte le voci (cfr. paragrafo B81).

80 Nel classificare i costi in base alla loro natura ("costi per natura"), l'entità fornisce informazioni sui costi operativi relativi alla natura delle risorse economiche utilizzate per svolgere le attività dell'entità, senza far riferimento alle attività per le quali sono state impiegate tali risorse economiche. Tali informazioni comprendono informazioni sui costi delle materie prime, sui costi relativi ai benefici per i dipendenti e sugli ammortamenti.

81 Nel classificare i costi in base alla loro destinazione all'interno dell'entità, l'entità ripartisce e aggrega i costi operativi in funzione dell'attività cui si riferisce la risorsa impiegata. Per esempio, il costo delle vendite è una voce basata sulla destinazione che combina i costi relativi alla produzione dell'entità o ad altre attività generatrici di ricavi quali: costi delle materie prime, costi relativi ai benefici per i dipendenti e ammortamenti. Pertanto, nel classificare i costi per destinazione, l'entità potrebbe:

- a) assegnare a diverse voci basate sulla destinazione (come il costo delle vendite e ricerca e sviluppo) i costi relativi a risorse economiche della stessa natura (come i costi relativi ai benefici per i dipendenti); e
- b) includere in un'unica voce basata sulla destinazione una ripartizione dei costi relativi a risorse economiche di varia natura (come i costi delle materie prime, i costi relativi ai benefici per i dipendenti e gli ammortamenti).

82 Se presenta una o più voci che comprendono costi classificati per destinazione nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, l'entità deve:

- a) presentare una voce distinta per il costo delle vendite, se classifica i costi operativi in destinazioni che includono una destinazione relativa al costo delle vendite. Tale voce deve includere il totale dei costi delle rimanenze di cui al paragrafo 38 dello IAS 2 *Rimanenze*;
- b) fornire una descrizione qualitativa della natura dei costi inclusi in ciascuna voce basata sulla destinazione.

83 **L'entità che presenta una o più voci che comprendono costi classificati per destinazione nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio deve altresì indicare in una singola nota:**

- a) **il totale di ciascuno dei seguenti elementi:**
 - i) **gli ammortamenti delle attività materiali, compresi gli importi che devono essere indicati conformemente al paragrafo 73, lettera e), punto vii), dello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*, al paragrafo 79, lettera d), punto iv), dello IAS 40 *Investimenti immobiliari* e al paragrafo 53, lettera a), dell'IFRS 16 *Leasing*;**
 - ii) **gli ammortamenti delle attività immateriali, compreso l'importo che deve essere indicato conformemente al paragrafo 118, lettera e), punto vi), dello IAS 38 *Attività immateriali*;**
 - iii) **i benefici per i dipendenti, compresi l'importo dei benefici per i dipendenti rilevato dall'entità applicando lo IAS 19 *Benefici per i dipendenti* e l'importo dei servizi ricevuti dai dipendenti rilevato dall'entità applicando l'IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni*;**
 - iv) **le perdite per riduzione di valore e i relativi annullamenti, compresi gli importi che devono essere indicati conformemente al paragrafo 126, lettere a) e b), dello IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*; e**
 - v) **svalutazioni e annullamenti di svalutazioni di rimanenze, compresi gli importi che devono essere indicati conformemente al paragrafo 36, lettere e) ed f), dello IAS 2; e**
 - b) **per ciascun totale di cui alla lettera a), punti da i) a v):**
 - i) **l'importo relativo a ciascuna voce della categoria "ricavi e costi operativi" (cfr. paragrafo B84); e**
 - ii) **un elenco di tutte le voci al di fuori della categoria "ricavi e costi operativi" che comprendono anche importi relativi al totale.**
- 84 Il paragrafo 41 impone all'entità di disaggregare gli elementi per fornire informazioni rilevanti. Tuttavia l'entità che applica il paragrafo 83 è esentata dall'obbligo di indicare:
- a) in relazione alle voci basate sulla destinazione presentate nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, informazioni disaggregate sugli importi dei costi per natura inclusi in ciascuna voce, oltre agli importi di cui al paragrafo 83; e
 - b) in relazione ai costi per natura la cui esposizione nelle note è specificatamente richiesta da un Principio contabile IFRS, informazioni disaggregate sugli importi dei costi inclusi in ciascuna voce basata sulla destinazione presentata nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, oltre agli importi di cui al paragrafo 83.
- 85 L'esenzione di cui al paragrafo 84 riguarda la disaggregazione dei costi operativi. Tuttavia non esenta l'entità dall'applicare specifiche disposizioni in materia di informativa relative a tali costi nei Principi contabili IFRS.

PROSPETTO DI CONTO ECONOMICO COMPLESSIVO

- 86 **L'entità deve presentare nel prospetto di conto economico complessivo i totali relativi a quanto segue:**
- a) **utile (perdita) d'esercizio;**
 - b) **altre componenti di conto economico complessivo (cfr. paragrafi B86-B87); e**
 - c) **conto economico complessivo, dato dal totale dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo.**
- 87 **L'entità deve presentare una ripartizione delle componenti di conto economico complessivo per l'esercizio attribuibile a:**
- a) **partecipazioni di minoranza e**
 - b) **soci dell'entità controllante.**
- Altre componenti di conto economico complessivo**
- 88 **L'entità deve classificare i ricavi e i costi inclusi nel prospetto di conto economico complessivo in una delle due categorie seguenti:**
- a) **ricavi e costi che saranno riclassificati nell'utile (perdita) d'esercizio se sono soddisfatte determinate condizioni; e**
 - b) **ricavi e costi che non saranno riclassificati nell'utile (perdita) d'esercizio.**

- 89 **L'entità deve presentare, in ciascuna delle categorie del prospetto di conto economico complessivo, voci relative:**
- a) **alla quota delle altre componenti di conto economico complessivo di collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto; e**
 - b) **agli altri elementi delle altre componenti di conto economico complessivo.**
- 90 **L'entità deve presentare nel prospetto di conto economico complessivo o indicare nelle note le rettifiche da riclassificazione relative alle voci delle altre componenti di conto economico complessivo (cfr. paragrafi B88–B89).**
- 91 Altri Principi contabili IFRS specificano se e quando gli importi precedentemente inclusi nelle altre componenti di conto economico complessivo sono riclassificati nell'utile (perdita) d'esercizio. Nel presente Principio tali riclassificazioni sono denominate rettifiche da riclassificazione. L'entità include una rettifica da riclassificazione con la relativa voce delle altre componenti di conto economico complessivo nell'esercizio in cui la rettifica è riclassificata nell'utile (perdita) d'esercizio. L'entità potrebbe aver incluso tali importi nelle altre componenti di conto economico complessivo come utili non realizzati nell'esercizio corrente o in esercizi precedenti. Un'entità deve dedurli dalle voci del prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo nell'esercizio in cui gli utili realizzati sono riclassificati nell'utile (perdita) d'esercizio per evitare di considerarli due volte nel totale del conto economico complessivo.
- 92 L'entità che indica le rettifiche da riclassificazione nelle note deve presentare nel prospetto di conto economico complessivo le voci delle altre componenti di conto economico complessivo dopo qualsiasi rettifica da riclassificazione di pertinenza.
- 93 **L'entità deve presentare nel prospetto di conto economico complessivo oppure indicare nelle note l'importo delle imposte sul reddito relativo a ciascuna voce delle altre componenti di conto economico complessivo, incluse le rettifiche da riclassificazione (cfr. paragrafi 61A e 63 dello IAS 12).**
- 94 L'entità può presentare le voci delle altre componenti di conto economico complessivo:
- a) al netto degli effetti fiscali correlati, o
 - b) al lordo degli effetti fiscali correlati con un unico valore relativo all'ammontare complessivo delle imposte sul reddito relative a tali voci.
- 95 Se sceglie l'alternativa di cui al paragrafo 94, lettera b), l'entità deve ripartire l'imposta tra le categorie di cui al paragrafo 88.

PROSPETTO DELLA SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA

Classificazione delle attività e delle passività come correnti o non correnti

- 96 **L'entità deve presentare le attività correnti e non correnti, e le passività correnti e non correnti, come classificazioni distinte nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria secondo quanto previsto dai paragrafi 99-102, ad eccezione del caso in cui una presentazione basata sulla liquidità fornisca una sintesi strutturata più utile. Quando tale eccezione si applica, l'entità deve presentare tutte le attività e passività ordinate in base al loro livello di liquidità (cfr. paragrafi B90-B93).**
- 97 **Qualunque sia il metodo di presentazione adottato, l'entità deve indicare l'importo che si prevede di realizzare o regolare dopo oltre dodici mesi per ciascuna voce di attività e passività che include gli importi che ci si aspetta di realizzare o regolare:**
- a) **non oltre dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio. e**
 - b) **oltre dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.**
- 98 **Quando l'entità presenta attività correnti e non correnti, e passività correnti e non correnti, come classificazioni distinte nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, non deve classificare attività (passività) fiscali differite del bilancio come attività (passività) correnti.**

Attività correnti

99 **L'entità deve classificare un'attività come corrente quando (cfr. paragrafi B94–B95):**

- a) **si attende di realizzare l'attività, oppure intende venderla o consumarla, nel normale svolgimento del suo ciclo operativo;**
- b) **la possiede principalmente con la finalità di negoziarla;**
- c) **si attende di realizzare l'attività entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio; o**
- d) **l'attività è costituita da disponibilità liquide o mezzi equivalenti (come definiti nello IAS 7) a meno che non sia vietato scambiarla o utilizzarla per estinguere una passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.**

100 L'entità deve classificare come non correnti tutte le attività diverse da quelle specificate al paragrafo 99.

Passività correnti

101 **L'entità deve classificare una passività come corrente quando:**

- a) **è previsto che estingua la passività nel suo normale ciclo operativo (cfr. paragrafi B96 e B107-B108);**
- b) **possiede la passività principalmente con la finalità di negoziarla (cfr. paragrafo B97);**
- c) **la passività deve essere estinta entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio (cfr. paragrafi B97-B98 e B107-B108); o**
- d) **alla data di chiusura dell'esercizio non ha il diritto di differire l'estinzione della passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio (cfr. paragrafi B99–B108).**

102 L'entità deve classificare come non correnti tutte le passività diverse da quelle specificate al paragrafo 101.

Voci da presentare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o da esporre nelle note

103 **L'entità deve presentare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria voci relative a quanto segue:**

- a) **immobili, impianti e macchinari;**
- b) **investimenti immobiliari;**
- c) **attività immateriali;**
- d) **avviamento;**
- e) **attività finanziarie (esclusi gli importi di cui alle lettere g), j) e k));**
- f) **portafogli di contratti rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17 che costituiscono attività, disaggregati secondo quanto previsto dal paragrafo 78 dell'IFRS 17;**
- g) **partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;**
- h) **attività biologiche rientranti nell'ambito di applicazione dello IAS 41 Agricoltura;**
- i) **rimanenze;**
- j) **crediti commerciali e altri crediti;**
- k) **disponibilità liquide e mezzi equivalenti;**
- l) **il totale delle attività classificate come possedute per la vendita e delle attività incluse nei gruppi in dismissione classificati come posseduti per la vendita in conformità all'IFRS 5;**
- m) **debiti commerciali e altri debiti;**
- n) **accantonamenti;**
- o) **passività finanziarie (esclusi i valori di cui alle lettere m) ed n));**
- p) **portafogli di contratti rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17 che costituiscono passività, disaggregati secondo quanto previsto dal paragrafo 78 dell'IFRS 17;**

- q) **passività e attività per imposte correnti ai sensi dello IAS 12;**
 - r) **passività e attività fiscali differite ai sensi dello IAS 12; e**
 - s) **passività incluse nei gruppi in dismissione classificati come posseduti per la vendita, in conformità all'IFRS 5.**
- 104 **L'entità deve esporre nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria quanto segue:**
- a) **partecipazioni di minoranza e**
 - b) **capitale emesso e riserve attribuibili ai soci della controllante.**
- 105 I paragrafi B109-B111 stabiliscono le disposizioni relative al modo in cui l'entità utilizza il proprio giudizio per determinare se presentare voci aggiuntive nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o esporre le voci nelle note.
- 106 Fatto salvo il paragrafo 96, il presente Principio non prescrive l'ordine o lo schema con il quale l'entità presenta le voci nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. Inoltre le descrizioni usate e l'ordine delle voci o dell'aggregazione di voci simili possono essere modificati in relazione alla natura dell'entità e delle sue operazioni, per fornire una sintesi strutturata utile delle attività, delle passività e del patrimonio netto dell'entità. Per esempio, un istituto finanziario può modificare le descrizioni di cui al paragrafo 103 per fornire una sintesi strutturata utile delle attività, delle passività e del patrimonio netto di un istituto finanziario.

PROSPETTO DELLE VARIAZIONI DI PATRIMONIO NETTO

Informazioni da presentare nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto

- 107 **L'entità deve presentare il prospetto delle variazioni di patrimonio netto secondo le disposizioni di cui al paragrafo 10. Il prospetto delle variazioni di patrimonio netto deve includere:**
- a) **il totale conto economico complessivo dell'esercizio, riportando separatamente gli importi totali attribuibili ai soci della controllante e quelli attribuibili alle partecipazioni di minoranza;**
 - b) **per ciascuna componente del patrimonio netto, gli effetti dell'applicazione retroattiva o della rideterminazione retroattiva rilevati in conformità allo IAS 8; e**
 - c) **per ciascuna componente del patrimonio netto, la riconciliazione tra il valore contabile all'inizio e al termine dell'esercizio, indicando separatamente (almeno) le modifiche derivanti da:**
 - i) **utile (perdita) d'esercizio;**
 - ii) **altre componenti di conto economico complessivo; e**
 - iii) **operazioni con soci nella loro qualità di soci, indicando separatamente i conferimenti da parte dei soci e le distribuzioni agli stessi nonché le variazioni nell'interessenza partecipativa in controllate che non comportano una perdita del controllo.**
- 108 Lo IAS 8 richiede rettifiche retroattive per riflettere cambiamenti di principi contabili, nei limiti del possibile, ad eccezione di quando le disposizioni transitorie di un altro Principio contabile IFRS richiedono diversamente. Lo IAS 8 inoltre richiede che le rideterminazioni dei valori per correggere gli errori siano fatte, nel limite del possibile, retroattivamente. Le rettifiche e le rideterminazioni di valore retroattive non sono variazioni di patrimonio netto ma sono rettifiche al saldo di apertura degli utili portati a nuovo, ad eccezione di quando i Principi contabili IFRS richiedono rettifiche retroattive di un'altra componente del patrimonio netto. Il paragrafo 107(b) impone all'entità di presentare nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto la rettifica complessiva per ogni componente del patrimonio netto dovuta a cambiamenti di principi contabili e, separatamente, a correzioni di errori. L'entità deve presentare tali rettifiche per ciascun esercizio precedente e per l'inizio dell'esercizio.

Informazioni da esporre nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o nelle note

- 109 **Per ciascuna componente del patrimonio netto, l'entità deve presentare, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o nelle note, un'analisi delle altre componenti di conto economico complessivo per elemento (vedere paragrafo 107(c)(ii)).**

- 110 **L'entità deve presentare, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o nelle note, l'ammontare dei dividendi rilevati nell'esercizio come distribuzioni ai soci e il relativo importo per azione.**
- 111 Nel paragrafo 107, le componenti di patrimonio netto includono, per esempio, ciascuna classe di capitale proprio versato, il saldo progressivo di ciascuna classe delle voci del prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo e gli utili portati a nuovo.
- 112 Variazioni nel patrimonio netto dell'entità tra la data di inizio e la data di chiusura dell'esercizio riflettono l'aumento o la diminuzione del suo attivo netto durante l'esercizio. Ad eccezione delle variazioni derivanti da operazioni con i soci che agiscono in tale loro qualità (quali i conferimenti di capitale proprio, i riacquisti di strumenti rappresentativi di capitale proprio dell'entità e i dividendi) e i costi di transazione direttamente collegati a tali operazioni, la variazione complessiva del patrimonio netto durante un esercizio rappresenta l'ammontare complessivo dei proventi e degli oneri, comprensivo degli utili e delle perdite, generati dalle attività dell'entità durante quel periodo.

NOTE

Struttura

- 113 **Nelle note l'entità deve indicare:**
- a) **le informazioni sui criteri per la presentazione del bilancio (cfr. i paragrafi 6A–6N dello IAS 8) e i principi contabili specifici utilizzati (cfr. paragrafi 27A–27I dello IAS 8);**
 - b) **le informazioni richieste dai Principi contabili IFRS che non sono presentate nei prospetti di bilancio primari; e**
 - c) **altre informazioni che non sono presentate nei prospetti di bilancio primari, ma sono necessarie per la loro comprensione (cfr. paragrafo 20).**
- 114 **L'entità deve, nei limiti del possibile, presentare le note in modo sistematico (cfr. paragrafo B112). Nel determinare un modo sistematico, l'entità deve valutare l'effetto sulla comprensibilità e la comparabilità del suo bilancio. L'entità deve fare un rinvio alla relativa informativa nelle note per ciascuna voce dei prospetti di bilancio primari. Se gli importi indicati nelle note sono inclusi in una o più voci dei prospetti di bilancio primari, l'entità deve indicare nella nota la voce o le voci in cui gli importi sono inclusi.**
- 115 **L'entità può presentare note che forniscono informazioni sui criteri per la presentazione del bilancio e sugli specifici principi contabili utilizzati in una sezione distinta del bilancio.**
- 116 **Se non già illustrato in altre parti dell'informativa pubblicata con il bilancio, l'entità deve indicare nelle note:**
- a) **la sede e la forma giuridica dell'entità, il paese di registrazione e l'indirizzo della propria sede legale (o del principale luogo di attività, se diverso dalla sede legale);**
 - b) **una descrizione della natura dell'attività dell'entità e delle sue principali operazioni;**
 - c) **la ragione sociale dell'entità controllante e della capogruppo; e**
 - d) **se si tratta di un'entità costituita a tempo determinato, informazioni in merito alla sua durata.**

Indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

Identificazione degli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

- 117 **Un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale è un totale parziale di ricavi e costi che (cfr. paragrafi B113–B122):**
- a) **l'entità utilizza nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio;**
 - b) **l'entità utilizza per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso; e**
 - c) **non è presente nell'elenco di cui al paragrafo 118 oppure non è oggetto di alcun obbligo specifico di presentazione in bilancio o esposizione nell'informativa a norma dei Principi contabili IFRS.**
- 118 I seguenti totali parziali dei ricavi e dei costi non sono indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale:
- a) utile (perdita) lordo (lorda) (ricavi meno costo delle vendite) e totali parziali analoghi (cfr. paragrafo B123);
 - b) utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36;
 - c) utile (perdita) operativo (operativa) e ricavi e costi derivanti da tutte le partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;
 - d) se l'entità applica il paragrafo 73, un totale parziale che comprende l'utile (perdita) operativo (operativa) e tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria "investimenti";
 - e) utile (perdita) al lordo delle imposte sul reddito; e
 - f) utile (perdita) derivante da attività operative in esercizio;
- 119 **L'entità deve presumere che un totale parziale di ricavi e costi da essa utilizzato nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio comunicati agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale sul risultato economico dell'entità nel suo complesso, a meno che, in applicazione del paragrafo 120, l'entità non confuti tale presunzione.**
- 120 L'entità è autorizzata a confutare la presunzione di cui al paragrafo 119 e ad affermare che un totale parziale non comunica il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso, ma solo se dispone di informazioni ragionevoli e dimostrabili atte a comprovare la fondatezza dell'affermazione (cfr. paragrafi B124-B131).

Informativa sugli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

- 121 **L'informativa sugli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale fornita dall'entità è volta ad aiutare l'utilizzatore del bilancio a comprendere:**
- a) **l'aspetto del risultato economico che, secondo la direzione aziendale, è comunicato da un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale; e**
 - b) **il raffronto tra l'indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale e gli indici di misurazione definiti dai Principi contabili IFRS.**
- 122 **L'entità deve fornire informazioni su tutti gli indici di misurazione che soddisfano la definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale di cui al paragrafo 117 in un'unica nota (cfr. paragrafi B132-B133). Tale nota deve includere una dichiarazione attestante che gli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale forniscono il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso e non sono necessariamente raffrontabili con indici di misurazione che condividono denominazioni o descrizioni analoghe forniti da altre entità.**

- 123 L'entità deve denominare e descrivere ciascun indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale in un modo chiaro e comprensibile che non induca in errore gli utilizzatori del bilancio (cfr. paragrafi B134-B135). Per ciascun indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale, l'entità deve indicare:
- a) una descrizione dell'aspetto del risultato economico che, secondo la direzione aziendale, è comunicato da un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale. Tale descrizione deve includere spiegazioni sul motivo per cui, secondo la direzione aziendale, l'indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale fornisce informazioni utili sul risultato finanziario dell'entità;
 - b) il modo in cui è calcolato l'indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale;
 - c) una riconciliazione tra l'indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale e il totale parziale più direttamente comparabile di cui al paragrafo 118 oppure un totale o totale parziale oggetto di un obbligo specifico di presentazione in bilancio o esposizione nell'informativa a norma dei Principi contabili IFRS (cfr. paragrafi B136-B140).
 - d) l'effetto delle imposte sul reddito (determinato applicando il paragrafo B141) e l'effetto sulle partecipazioni di minoranza per ciascun elemento indicato nella riconciliazione di cui alla lettera c);
 - e) una descrizione del modo in cui l'entità applica il paragrafo B141 per determinare l'effetto delle imposte sul reddito di cui alla lettera d).
- 124 Se modifica il modo in cui calcola un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale, aggiunge un nuovo indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale, cessa di utilizzare un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale precedentemente indicato oppure cambia il modo in cui determina gli effetti delle imposte sul reddito relativi agli elementi di riconciliazione di cui al paragrafo 123, lettera d), l'entità deve indicare:
- a) una spiegazione che consenta agli utilizzatori del bilancio di comprendere la modifica, l'aggiunta o la cessazione dell'utilizzo e i relativi effetti;
 - b) i motivi della modifica, dell'aggiunta o della cessazione dell'utilizzo;
 - c) informazioni comparative rideterminate in modo da riflettere il cambiamento, l'aggiunta o la cessazione dell'utilizzo, salvo qualora ciò non sia fattibile. La scelta da parte dell'entità di un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale non costituisce una scelta di principio contabile. Tuttavia, nel valutare se la rideterminazione delle informazioni comparative sia fattibile o meno, l'entità deve applicare le disposizioni di cui ai paragrafi 50-53 dello IAS 8.
- 125 Se l'entità non fornisce le informazioni comparative rideterminate di cui al paragrafo 124, lettera c), perché non è fattibile, tale fatto deve essere indicato.

Capitale

- 126 **L'entità deve presentare nelle note un'informativa che consenta agli utilizzatori del suo bilancio di valutare gli obiettivi, le politiche ed i processi di gestione del capitale dell'entità.**
- 127 Per uniformarsi alle disposizioni di cui al paragrafo 126, l'entità deve indicare nelle note:
- a) informazioni qualitative sugli obiettivi, politiche e processi di gestione del capitale, compresi:
 - i) una descrizione degli elementi gestiti come capitale;
 - ii) quando l'entità è soggetta a parametri patrimoniali imposti da terzi, la natura di tali parametri e il modo in cui questi parametri sono insiti nella gestione del capitale; e
 - iii) il modo in cui si stanno soddisfacendo gli obiettivi di gestione del capitale;
 - b) dati quantitativi sintetici relativi agli elementi gestiti come capitale. Alcune entità considerano alcune passività finanziarie facenti parte del capitale (p.es. alcune forme di debito subordinato). Altre entità escludono dal capitale talune componenti del patrimonio netto (p.es. le componenti che derivano da coperture dei flussi finanziari);
 - c) qualsiasi modifica nei punti (a) e (b) rispetto all'esercizio precedente.

- d) se durante l'esercizio essa abbia rispettato tutti i parametri patrimoniali imposti da terzi a cui è soggetta;
 - e) quando non ha rispettato tali parametri patrimoniali imposti da terzi, le conseguenze di tale mancata conformità.
- 128 L'entità deve basare le informazioni da indicare nelle note di cui al paragrafo 127 sulle informazioni fornite internamente ai dirigenti dell'entità con responsabilità strategiche.
- 129 L'entità può gestire il capitale secondo modalità diverse ed essere soggetta ad una serie di parametri patrimoniali diversi. Ad esempio, un conglomerato può comprendere delle entità che svolgono attività assicurative e bancarie e che possono operare in diversi paesi. Quando un'informativa aggregata dei parametri patrimoniali e le modalità di gestione del capitale non fornirebbero informazioni utili o darebbero agli utilizzatori del bilancio dell'entità un'immagine falsata delle sue risorse patrimoniali l'entità deve presentare informazioni distinte per ciascun parametro patrimoniale al quale è soggetta.

Altre informazioni integrative

- 130 **L'entità deve presentare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o indicare 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 la dichiarazione 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) **le azioni proprie possedute dall'entità o indirettamente tramite le sue controllate o collegate; e**
 - vii) **le azioni riservate per l'emissione in base ad opzioni e contratti di vendita, inclusi le condizioni e gli importi; e**
 - b) **una descrizione della natura e scopo di ciascuna riserva inclusa nel patrimonio netto.**
- 131 **L'entità senza capitale sociale, come una società di persone o un trust, deve presentare un'informativa equivalente a quella richiesta dal paragrafo 130(a), esponendo i cambiamenti dell'esercizio in ciascuna categoria di interessenza di patrimonio netto e i diritti, privilegi e vincoli relativi a ciascuna categoria di interessenza.**
- 132 **Nelle note l'entità deve indicare:**
- a) **l'importo di dividendi proposti o dichiarati prima che sia stata autorizzata la pubblicazione del bilancio, ma non rilevato nell'esercizio come distribuzione ai soci e il relativo importo per azione; e**
 - b) **l'importo complessivo non contabilizzato di eventuali dividendi privilegiati.**

Appendice A

Definizione dei termini

La presente appendice costituisce parte integrante del Principio contabile IFRS.

aggregazione	Il raggruppamento di attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi o flussi finanziari che condividono caratteristiche e sono inclusi nella stessa classificazione.
classificazione	La suddivisione di attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi di cassa sulla base di caratteristiche condivise.
disaggregazione	La separazione di un elemento in componenti che presentano caratteristiche non condivise.
relazioni finanziarie redatte per scopi di carattere generale	Relazioni che forniscono informazioni finanziarie sull'entità che redige il bilancio che sono utili agli utilizzatori principali per adottare decisioni relative alla fornitura di risorse all'entità. Tali decisioni riguardano: <ol style="list-style-type: none"> l'acquisto, la vendita o la detenzione di strumenti rappresentativi di capitale e di debito; la concessione o la vendita di prestiti e di altre forme di credito; o l'esercizio dei diritti di voto o di altro tipo di influenza sulle azioni della direzione aziendale dell'entità che incidono sull'utilizzo delle risorse economiche dell'entità. Le relazioni finanziarie redatte per scopi di carattere generale includono, tra l'altro, il bilancio redatto per scopi di carattere generale e l'informativa finanziaria relativa alla sostenibilità dell'entità.
bilancio redatto per scopi di carattere generale	Una forma particolare di <i>relazione finanziaria redatta per scopi di carattere generale</i> che fornisce informazioni relative ad attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi dell'entità che redige il bilancio.
Principi contabili IFRS	Principi contabili pubblicati dall'International Accounting Standards Board. Essi comprendono: <ol style="list-style-type: none"> gli International Financial Reporting Standard; i Principi contabili internazionali (IAS); Interpretazioni IFRIC; e Interpretazioni SIC. I Principi contabili IFRS erano precedentemente noti come International Financial Reporting Standard, IFRS o Principi IFRS.
indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale	Totale parziale di ricavi e costi che: <ol style="list-style-type: none"> l'entità utilizza nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio; l'entità utilizza per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso; e non è presente nell'elenco di cui al paragrafo 118 dell'IFRS 18 oppure non è oggetto di alcun obbligo specifico di presentazione in bilancio o esposizione nell'informativa a norma dei Principi contabili IFRS.
informazioni rilevanti	Un'informazione è rilevante se è ragionevole presumere che la sua omissione, errata indicazione od occultamento potrebbe influenzare le decisioni che gli utilizzatori principali dei bilanci redatti per scopi di carattere generale prendono sulla base di questi bilanci, che forniscono informazioni finanziarie circa la specifica entità che redige il bilancio.
note	Informazioni contenute nel bilancio fornite in aggiunta a quelle presentate nei prospetti di bilancio primari.
utile (perdita) operativo (operativa)	Il totale di tutti i ricavi e costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi".
altre componenti di conto economico complessivo	Voci di ricavo e di costo (incluse le rettifiche da riclassificazione) che sono rilevate al di fuori dell'utile (perdita) d'esercizio come richiesto o consentito da altri Principi contabili IFRS.

soci	Detentori di diritti classificati come strumenti rappresentativi di capitale.
prospetti di bilancio primari	Il prospetto (i prospetti) del risultato economico, il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, il prospetto delle variazioni di patrimonio netto e il rendiconto finanziario.
utile (perdita) d'esercizio	Il totale dei ricavi meno i costi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.
utile (perdita) d'esercizio prima del finanziamento e delle imposte sul reddito	Il totale dell'utile (perdita) operativo (operativa) e di tutti i ricavi e costi classificati nella categoria "investimenti".
rettifiche da riclassificazione	Importi riclassificati nell'utile (perdita) dell'esercizio corrente che sono stati inclusi nelle altre componenti di conto economico complessivo dell'esercizio corrente o di esercizi precedenti.
totale conto economico complessivo	La variazione di patrimonio netto durante un esercizio derivante da operazioni e da altri fatti, oltre alle variazioni derivanti dalle operazioni con soci che agiscono nella loro qualità di soci.
sintesi strutturata utile	Una sintesi strutturata delle attività, delle passività, del patrimonio netto, dei ricavi, dei costi e dei flussi finanziari rilevati dall'entità che redige il bilancio, fornita in un prospetto di bilancio primario e utile al fine di: <ul style="list-style-type: none"> a) ottenere un quadro d'insieme comprensibile delle attività, delle passività, del patrimonio netto, dei ricavi, dei costi e dei flussi finanziari rilevati dell'entità; b) effettuare confronti tra entità e tra esercizi per la stessa entità; e c) individuare gli elementi o i settori in merito ai quali gli utilizzatori del bilancio potrebbero voler ottenere informazioni aggiuntive nelle note.

Appendice B

Guida operativa

La presente appendice costituisce parte integrante del Principio contabile IFRS. Descrive l'applicazione dei paragrafi 1-132 e ha lo stesso carattere vincolante delle altre parti del Principio contabile IFRS.

DISPOSIZIONI GENERALI IN MATERIA DI BILANCIO

Rilevanza

- B1 Un'informazione è rilevante se è ragionevole presumere che la sua omissione, errata indicazione od occultamento potrebbe influenzare le decisioni che gli utilizzatori principali dei bilanci redatti per scopi di carattere generale prendono sulla base di questi bilanci, che forniscono informazioni finanziarie circa la specifica entità che redige il bilancio.
- B2 La rilevanza dipende dalla natura o dalla portata dell'informazione, o da entrambe. L'entità valuta se l'informazione, singolarmente o in combinazione con altre informazioni, è rilevante nel contesto del bilancio considerato nel suo insieme.
- B3 L'informazione è occultata se è comunicata in modo tale da avere, per gli utilizzatori principali del bilancio, un effetto analogo a quello dell'omissione o dell'errata indicazione della medesima informazione. Di seguito sono riportati esempi di circostanze che possono portare all'occultamento di informazioni rilevanti:
- a) informazioni rilevanti riguardanti una voce, un'operazione o un altro evento sono esposte nel bilancio ma il linguaggio utilizzato è vago o non chiaro;
 - b) informazioni rilevanti riguardanti una voce, un'operazione o un altro evento sono disseminate nel bilancio in maniera frammentaria;
 - c) voci, operazioni o altri eventi dissimili sono aggregati in modo inappropriato;

- d) voci, operazioni o altri eventi simili sono disaggregati in modo inappropriato; e
 - e) la comprensibilità del bilancio è ridotta poiché le informazioni rilevanti sono nascoste da informazioni irrilevanti in una misura tale per cui l'utilizzatore principale non è in grado di determinare quali siano le informazioni rilevanti.
- B4 Per valutare se sia ragionevole presumere che un'informazione possa influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori principali del bilancio redatto per scopi di carattere generale di una specifica entità che redige il bilancio è necessario che l'entità prenda in considerazione le caratteristiche di tali utilizzatori, tenendo conto anche delle circostanze proprie dell'entità stessa.
- B5 Molti investitori, finanziatori e altri creditori esistenti e potenziali non possono chiedere alle entità che redigono il bilancio di fornire loro informazioni in maniera diretta e devono basarsi sui bilanci redatti per scopi di carattere generale per gran parte delle informazioni finanziarie di cui hanno bisogno. Di conseguenza essi sono gli utilizzatori principali cui sono destinati i bilanci redatti per scopi di carattere generale. I bilanci sono redatti per utilizzatori che possiedono una ragionevole conoscenza delle attività commerciali ed economiche e che esaminano e analizzano le informazioni con diligenza. A volte anche utilizzatori ben informati e diligenti possono avere bisogno dell'aiuto di un consulente per comprendere informazioni relative a fenomeni economici complessi.

La funzione dei prospetti di bilancio primari e delle note

- B6 In applicazione del paragrafo 17, lettera a), l'entità fornisce nelle note le informazioni necessarie affinché gli utilizzatori del bilancio comprendano le voci presentate nei prospetti di bilancio primari. Esempi di tali informazioni includono:
- a) disaggregazione delle voci presentate nei prospetti di bilancio primari;
 - b) descrizioni delle caratteristiche delle voci presentate nei prospetti di bilancio primari; e
 - c) informazioni relative a metodi, ipotesi e criteri utilizzati per rilevare, valutare e presentare le voci incluse nei prospetti di bilancio primari.
- B7 In applicazione del paragrafo 17, lettera b), l'entità integra i prospetti di bilancio primari con le informazioni aggiuntive necessarie per conseguire la finalità del bilancio, vale a dire:
- a) informazioni specificamente richieste dai Principi contabili IFRS (cfr. paragrafo 19), per esempio:
 - i) informazioni richieste dallo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* in merito alle attività e passività potenziali non rilevate dall'entità; e
 - ii) informazioni richieste dall'IFRS 7 *Strumenti finanziari: informazioni integrative* sull'esposizione dell'entità a vari tipi di rischi, quali il rischio di credito, il rischio di liquidità e il rischio di mercato; e
 - b) informazioni aggiuntive rispetto a quelle specificamente richieste dai Principi contabili IFRS (cfr. paragrafo 20).

Informazioni presentate nei prospetti di bilancio primari

- B8 Il paragrafo 23 spiega che l'entità non è tenuta a presentare in maniera distinta una voce in un prospetto di bilancio primario se ciò non è necessario affinché il prospetto fornisca una sintesi strutturata utile, anche se la voce è richiesta dai Principi contabili IFRS. Per esempio, l'entità non è tenuta a presentare una voce di cui al paragrafo 75 se ciò non è necessario affinché il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio fornisca una sintesi strutturata utile dei ricavi e dei costi, o una voce di cui al paragrafo 103 se ciò non è necessario affinché il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria fornisca una sintesi strutturata utile delle attività, delle passività e del patrimonio netto. Se non presenta le voci di cui ai paragrafi 75 e 103, l'entità deve indicare le voci nelle note se le relative informazioni sono rilevanti (cfr. paragrafo 42).
- B9 Per contro, in applicazione del paragrafo 24, l'entità deve presentare voci aggiuntive rispetto a quelle di cui ai paragrafi 75 e 103 se sono necessarie affinché il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio fornisca una sintesi strutturata utile dei ricavi e dei costi, oppure affinché il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria fornisca una sintesi strutturata utile delle attività, delle passività e del patrimonio netto (cfr. paragrafi B78–B79 e B109–B111).

Identificazione del bilancio

- B10 Il paragrafo 25 impone a un'entità di identificare chiaramente il bilancio e distinguerlo dalle altre informazioni contenute nello stesso documento pubblicato. L'entità soddisfa tali disposizioni inserendo i titoli appropriati per pagine, prospetti, note, colonne e simili. Il modo migliore di fornire tale informativa è il risultato di una valutazione. Per esempio, se presenta il bilancio in formato elettronico, l'entità prevede altri modi per soddisfare le disposizioni, tra l'altro mediante un'adeguata etichettatura digitale delle informazioni fornite nel bilancio.
- B11 L'entità rende spesso il bilancio più comprensibile presentando l'informativa in migliaia o milioni di unità nella moneta di presentazione. Tale pratica è accettabile nella misura in cui l'entità indica il livello di arrotondamento e non omette l'informativa rilevante.

Coerenza della presentazione, della comunicazione e della classificazione

- B12 Il paragrafo 30, lettera a), impone all'entità di modificare la presentazione, la comunicazione o la classificazione delle voci nel bilancio se è evidente che un'altra presentazione, comunicazione o classificazione sarebbe più appropriata. Per esempio, un acquisto o una dismissione rilevante, o un riesame del bilancio, potrebbero suggerire che sia necessario presentare il bilancio in modo diverso. L'entità è autorizzata a modificare la presentazione, la comunicazione o la classificazione delle voci nel proprio bilancio solo se la modifica fornisce informazioni più utili agli utilizzatori del bilancio e se è probabile che l'entità continui a utilizzare la presentazione, la comunicazione o la classificazione rivista, in modo che la comparabilità tra esercizi non risulti compromessa. Quando si apportano tali modifiche, l'entità riclassifica le proprie informazioni comparative secondo quanto previsto dai paragrafi 33 e 34.

Informazioni comparative

Informazioni comparative richieste

- B13 In alcuni casi l'informazione descrittiva fornita nel bilancio dell'/degli esercizio/esercizi precedente/i è rilevante anche per l'esercizio corrente. Per esempio, l'entità presenta nell'esercizio corrente i dettagli di una causa legale i cui esiti erano incerti alla data di chiusura dell'esercizio precedente e che non è stata ancora definita. Gli utilizzatori del bilancio potrebbero trarre beneficio dall'informazione che indica che l'incertezza esisteva alla fine dell'esercizio precedente e dall'informazione relativa alle iniziative che sono state intraprese nel corso dell'esercizio per risolvere tale incertezza.

Informazioni comparative aggiuntive

- B14 L'entità può fornire informazioni comparative aggiuntive rispetto alle informazioni comparative richieste dai Principi contabili IFRS, purché tali informazioni comparative siano predisposte in conformità ai Principi contabili IFRS. Tali informazioni comparative aggiuntive possono consistere di uno o più dei prospetti di bilancio primari di cui al paragrafo 10, ma non occorre comprendano un'informativa di bilancio completa. In tal caso l'entità deve indicare nelle note le informazioni relative a tali prospetti di bilancio primari aggiuntivi.
- B15 Per esempio, l'entità può presentare un terzo prospetto (o più prospetti) del risultato economico (presentando così l'esercizio corrente, quello precedente e un ulteriore esercizio comparativo). Tuttavia l'entità non deve presentare un terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, un terzo rendiconto finanziario o un terzo prospetto delle variazioni di patrimonio netto (ossia, un prospetto di bilancio primario aggiuntivo comparativo). L'entità è tenuta a indicare nelle note le informazioni comparative relative a tale prospetto aggiuntivo o a tali prospetti aggiuntivi del risultato economico.

AGGREGAZIONE E DISAGGREGAZIONE

Principi di aggregazione e disaggregazione*Processo di aggregazione e disaggregazione*

- B16 I bilanci derivano dal trattamento di un gran numero di operazioni e altri eventi da parte delle entità. Tali operazioni e altri eventi danno origine ad attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi finanziari.
- B17 Per applicare le disposizioni di cui al paragrafo 41, l'entità deve aggregare gli elementi sulla base di caratteristiche condivise (ossia elementi aggregati che hanno caratteristiche simili) e disaggregare gli elementi sulla base di caratteristiche che non sono condivise (ossia disaggregare elementi che hanno caratteristiche dissimili). A tal fine l'entità deve:
- a) identificare le attività, le passività, il patrimonio netto, i ricavi, i costi e i flussi finanziari derivanti da singole operazioni o da altri eventi;
 - b) classificare e aggregare le attività, le passività, il patrimonio netto, i ricavi, i costi e i flussi finanziari in voci sulla base delle loro caratteristiche (per esempio, la loro natura, la loro destinazione, il criterio base di valutazione o un'altra caratteristica) in modo che le voci presentate nei prospetti di bilancio primari e gli elementi indicati nelle note abbiano almeno una caratteristica simile; e
 - c) disaggregare gli elementi sulla base delle caratteristiche dissimili:
 - i) nei prospetti di bilancio primari, nella misura in cui è necessario per fornire sintesi strutturate utili (come descritto nel paragrafo 16); e
 - ii) nelle note, nella misura in cui è necessario per fornire informazioni rilevanti (come descritto nel paragrafo 17).
- B18 L'entità può applicare le fasi di cui al paragrafo B17, lettere da a) a c), in ordine variabile, al fine di applicare i principi di aggregazione e disaggregazione di cui al paragrafo 41.

Criterio base di aggregazione e disaggregazione

- B19 I paragrafi B16-B18 spiegano che l'entità utilizza il proprio giudizio per aggregare e disaggregare attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi finanziari derivanti da singole operazioni e altri eventi sulla base di caratteristiche simili e dissimili. I paragrafi B78 e B110 contengono esempi di caratteristiche di cui l'entità tiene conto nel prendere le proprie decisioni.
- B20 Quanto più simili sono le caratteristiche di attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi finanziari, tanto più è probabile che la loro aggregazione possa consentire ai prospetti di bilancio primari o alle note di svolgere la propria funzione ossia, rispettivamente, fornire sintesi strutturate utili (come descritto nel paragrafo 16) e fornire informazioni rilevanti (come descritto nel paragrafo 17). Quanto più dissimili sono le caratteristiche di attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi finanziari, tanto più è probabile che la disaggregazione degli elementi consenta ai prospetti di bilancio primari o alle note di svolgere la propria rispettiva funzione.
- B21 Gli elementi aggregati e presentati come voci nei prospetti di bilancio primari devono avere almeno una caratteristica simile, oltre a quella di rispondere alla definizione di attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi o flussi finanziari. Tuttavia, poiché la funzione dei prospetti di bilancio primari è quella di fornire sintesi strutturate utili, è altresì probabile che le voci presentate al loro interno aggregino elementi che hanno caratteristiche sufficientemente dissimili affinché le informazioni sugli elementi disaggregati risultino rilevanti.
- B22 In applicazione del paragrafo 41, l'entità deve disaggregare gli elementi che hanno caratteristiche dissimili quando le relative informazioni sono rilevanti. Un'unica caratteristica dissimile potrebbe far sì che le informazioni sugli elementi disaggregati risultino rilevanti.

B23 Per esempio, nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria l'entità potrebbe presentare le attività finanziarie che comprendono gli investimenti in capitale proprio e gli investimenti in titoli di debito separatamente dalle attività non finanziarie. Le attività finanziarie presentano caratteristiche diverse perché hanno criteri base di valutazione diversi: alcune sono valutate al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio e altre al costo ammortizzato. L'entità potrebbe pertanto determinare che, per fornire una sintesi strutturata utile, è necessario presentare voci che disaggregano le attività finanziarie in funzione di tali criteri base di valutazione. Da tale disaggregazione risulta una voce che comprende gli investimenti in capitale proprio e gli investimenti in titoli di debito valutati al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio e una voce che comprende gli investimenti in titoli di debito valutati al costo ammortizzato. Dato che gli investimenti in capitale proprio sono dissimili rispetto agli investimenti in titoli di debito in quanto espongono l'entità a rischi diversi, l'entità valuterà se nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria è necessario disaggregare ulteriormente le attività finanziarie valutate al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in investimenti in capitale proprio e in investimenti in titoli di debito al fine di fornire una sintesi strutturata utile. In caso contrario, e qualora le relative informazioni fossero rilevanti, l'entità dovrebbe indicare nelle note gli investimenti in capitale proprio separatamente rispetto agli investimenti in titoli di debito. Inoltre nel caso in cui, per esempio, gli investimenti in capitale proprio presentassero altre caratteristiche dissimili, l'entità sarebbe tenuta a disaggregare ulteriormente tali investimenti nelle note qualora le relative informazioni fossero rilevanti.

Descrizione di elementi

B24 Il paragrafo 43 impone all'entità di indicare e descrivere gli elementi presentati o esposti in modo da rappresentarne fedelmente le caratteristiche. Si tratta spesso di aggregazioni di elementi derivanti da singole operazioni o da altri eventi, che potrebbero variare a seconda che siano aggregazioni di elementi le cui relative informazioni sono rilevanti o meno. Nello specifico, nei prospetti di bilancio primari o nelle note:

- a) un elemento le cui relative informazioni sono rilevanti potrebbe essere aggregato con altri elementi le cui relative informazioni sono anch'esse rilevanti — l'entità potrebbe realizzare tale aggregazione per sintetizzare le informazioni, ma dovrebbe altresì fornire informazioni su ciascun elemento;
- b) un elemento le cui relative informazioni sono rilevanti potrebbe essere aggregato con elementi le cui relative informazioni non sono rilevanti — l'entità sarebbe tenuta a fornire informazioni su elementi disaggregati solo qualora informazioni irrilevanti occultino informazioni rilevanti; o
- c) un elemento le cui relative informazioni non sono rilevanti potrebbe essere aggregato con altri elementi le cui relative informazioni sono anch'esse non rilevanti — l'entità potrebbe realizzare tale aggregazione per completare un elenco di elementi e non sarebbe tenuta a fornire informazioni sugli elementi disaggregati, fatto salvo il paragrafo B26, lettera b).

B25 L'entità deve indicare gli elementi presentati o esposti come "altro" solo se non riesce a trovare una denominazione maggiormente descrittiva. Esempi di come l'entità potrebbe trovare una denominazione maggiormente descrittiva:

- a) se un elemento le cui relative informazioni sono rilevanti è aggregato con elementi le cui relative informazioni non sono rilevanti, l'entità può trovare una denominazione che descriva l'elemento le cui relative informazioni sono rilevanti; e
- b) se gli elementi le cui relative informazioni non sono rilevanti sono aggregati, l'entità può:
 - i) aggregare elementi che condividono caratteristiche simili e descriverli in modo tale da rappresentare fedelmente le caratteristiche simili; o
 - ii) aggregare elementi con altri elementi che non condividono caratteristiche simili e descriverli in modo tale da rappresentare fedelmente le rispettive caratteristiche dissimili.

B26 Se non riesce a trovare una denominazione maggiormente informativa di "altro":

- a) per qualsiasi aggregazione, l'entità deve utilizzare una denominazione che descriva l'elemento aggregato nel modo più preciso possibile, per esempio "altri costi operativi" oppure "altri costi finanziari";

- b) per un'aggregazione che comprende solo elementi le cui relative informazioni non sono rilevanti, l'entità deve valutare se l'importo aggregato è sufficientemente elevato da far sorgere agli utilizzatori del bilancio il ragionevole dubbio che l'aggregazione includa elementi le cui relative informazioni potrebbero essere rilevanti. In caso affermativo, le informazioni che consentono di dissipare tale dubbio sono informazioni rilevanti. Di conseguenza, in tali casi, l'entità deve fornire ulteriori informazioni sull'importo, per esempio:
 - i) una spiegazione del fatto che l'importo non include elementi le cui relative informazioni sarebbero rilevanti; o
 - ii) una spiegazione del fatto che l'importo comprende diversi elementi le cui relative informazioni non sarebbero rilevanti, con un'indicazione della natura e dell'importo dell'elemento più ingente.

Compensazione

- B27 Il paragrafo 44 vieta all'entità di compensare le attività e passività o i ricavi e i costi se non richiesto o consentito da un Principio contabile IFRS. Ad esempio l'IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti* impone all'entità di valutare i ricavi derivanti da contratti con i clienti all'importo del corrispettivo cui l'entità si aspetta di avere diritto in cambio del trasferimento dei beni o servizi promessi. L'importo dei ricavi rilevati tiene conto degli sconti commerciali e degli sconti per quantità concessi dall'entità. Per contro l'entità potrebbe effettuare, nel corso della sua attività ordinaria, altre operazioni che non generano ricavi ma sono accessorie rispetto all'attività principale generatrice di ricavi. L'entità presenterebbe nei prospetti di bilancio primari o indicherebbe nelle note i risultati di tali operazioni, qualora tale presentazione o indicazione rifletta la sostanza dell'operazione o di altro evento, compensando eventuali ricavi con il costo relativo derivante dalla stessa operazione. Per esempio:
- a) l'entità presenta nei prospetti di bilancio primari o indica nelle note le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla vendita di attività non correnti deducendo dall'importo del corrispettivo della cessione il valore contabile dell'attività e i relativi costi di vendita; e
 - b) l'entità può compensare le spese relative a un accantonamento che è rilevato secondo quanto previsto dallo IAS 37 e rimborsato secondo un accordo contrattuale con un terzo (per esempio, un accordo di garanzia di un fornitore), con il relativo rimborso.
- B28 Inoltre l'entità espone al netto gli utili e le perdite derivanti da un insieme di operazioni simili, quali utili e perdite su operazioni in valuta o derivanti da strumenti finanziari posseduti per negoziazione che sono inclusi nella stessa categoria del prospetto (dei prospetti) del risultato economico in applicazione dei paragrafi 47-68. Tuttavia l'entità deve indicare separatamente tali utili e perdite nelle note se così facendo fornisce informazioni rilevanti.

PROSPETTO DELL'UTILE (PERDITA) D'ESERCIZIO

Categorie nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio

- B29 Il paragrafo 47 impone all'entità di classificare i ricavi e i costi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio in una di cinque possibili categorie. La categoria "ricavi e costi operativi" comprende tutti i ricavi e i costi inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio che non sono classificati nelle altre categorie (cfr. paragrafo 52). I ricavi e i costi classificati nella categoria "attività operative cessate" in applicazione del paragrafo 68 non sono soggetti alle disposizioni relative alla classificazione delle voci di ricavo e di costo nelle categorie di cui al paragrafo 47, lettere da a) a d). I ricavi e i costi classificati nella categoria "imposte sul reddito" in applicazione del paragrafo 67 non sono soggetti alle disposizioni relative alla classificazione delle voci di ricavo e di costo nelle categorie di cui al paragrafo 47, lettere da a) a c).

Valutazione delle attività aziendali principali specifiche

- B30 Il paragrafo 49 impone all'entità di valutare se investe in attività o eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale. L'entità può svolgere più di un'attività aziendale principale. Per esempio, un'entità che fabbrica un prodotto ed eroga anche finanziamenti ai clienti può determinare che sia la propria attività di fabbricazione che quella di finanziamento dei clienti costituiscono attività aziendali principali. Per classificare i ricavi e i costi nelle categorie "ricavi e costi operativi", "investimenti" e "finanziamenti" come richiesto dal presente Principio, l'entità deve solo determinare se una o entrambe le attività di investimento in attività e di erogazione di finanziamenti ai clienti costituiscano attività aziendali principali.

- B31 Tra gli esempi di entità che potrebbero investire in attività come attività aziendale principale figurano:
- a) entità d'investimento, quali definite nell'IFRS 10 *Bilancio consolidato*;
 - b) società di investimenti immobiliari; e
 - c) assicuratori.
- B32 Tra gli esempi di entità che potrebbero erogare finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale figurano:
- a) banche e altri istituti di credito;
 - b) entità che erogano finanziamenti ai clienti per consentire a questi ultimi di acquistare i prodotti dell'entità stessa; e
 - c) locatori che erogano finanziamenti ai clienti nell'ambito di leasing finanziari.
- B33 Che l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti costituisca un'attività aziendale principale dell'entità rappresenta un dato di fatto e non una semplice affermazione. L'entità deve utilizzare il proprio giudizio per valutare se l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti costituisca un'attività aziendale principale e tale valutazione deve basarsi su elementi di prova.
- B34 In generale, è probabile che l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti sia una delle attività aziendali principali dell'entità se l'entità utilizza un particolare tipo di totale parziale come indicatore importante dei risultati operativi. Il particolare tipo di totale parziale è un totale parziale simile all'utile lordo (cfr. paragrafo B123) che comprende i ricavi e i costi che sarebbero classificati nella categoria "investimenti" o "finanziamenti" se l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti non costituisse un'attività aziendale principale.
- B35 Gli elementi di prova del fatto che i totali parziali simili all'utile lordo di cui al paragrafo B123 sono indicatori importanti dei risultati operativi includono l'utilizzo di tali totali parziali per:
- a) spiegare i risultati operativi all'esterno; o
 - b) valutare o monitorare i risultati operativi internamente.
- B36 Le informazioni sui settori possono fornire elementi di prova del fatto che l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti costituisca un'attività aziendale principale se l'entità applica l'IFRS 8 *Settori operativi*. In particolare:
- a) se un settore oggetto di informativa comprende un'unica attività aziendale, ciò indica che i risultati del settore oggetto di informativa sono un indicatore importante dei risultati operativi dell'entità e che l'attività aziendale del settore oggetto di informativa costituisce un'attività aziendale principale dell'entità; e
 - b) se un settore operativo comprende un'unica attività aziendale, ciò indica che l'attività aziendale potrebbe essere un'attività aziendale principale dell'entità se i risultati del settore operativo sono un indicatore importante dei risultati operativi dell'entità, come descritto nel paragrafo B34.
- B37 L'entità deve valutare se l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti costituisce un'attività aziendale principale per l'entità che redige il bilancio nel suo insieme. Di conseguenza la valutazione atta a stabilire se l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti costituisca un'attività aziendale principale potrebbe avere esiti diversi a seconda del fatto che l'entità che redige il bilancio sia un gruppo consolidato o che sia una delle controllate del gruppo consolidato.
- B38 L'entità deve valutare se investe come attività aziendale principale in collegate, joint venture e controllate non consolidate non contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (cfr. paragrafo B43, lettere b) e c), e paragrafo B44, lettere b) e c)) per singola attività o utilizzando gruppi di attività con caratteristiche condivise. Se redige un bilancio separato come specificato nello IAS 27 *Bilancio separato* ed effettua la valutazione per gruppi di attività, l'entità deve utilizzare gruppi di attività coerenti con le categorie utilizzate per determinare il rispettivo criterio base di valutazione in applicazione del paragrafo 10 dello IAS 27. L'entità non è tenuta a valutare se investe come attività aziendale principale in collegate, joint venture e controllate non consolidate contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (cfr. paragrafo B43, lettera a), e paragrafo B44, lettera a)), perché è tenuta a classificare i ricavi e i costi derivanti da tali partecipazioni nella categoria "investimenti" (cfr. paragrafo 55, lettera a)).

- B39 L'entità non è tenuta a valutare se investe come attività aziendale principale in disponibilità liquide e mezzi equivalenti (cfr. paragrafo 53, lettera b)). L'entità è tenuta a classificare i ricavi e i costi derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti nella categoria "investimenti", a meno che non si applichi il paragrafo 56, lettera a) o b).
- B40 L'entità deve valutare se investe come attività aziendale principale in altre attività che generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (cfr. paragrafo 53, lettera c)) valutando una singola attività o gruppi di attività con caratteristiche condivise. Quando effettua la valutazione per gruppi di attività finanziarie, l'entità deve utilizzare gruppi di attività finanziarie coerenti con le classi di attività finanziarie da essa individuate in applicazione del paragrafo 6 dell'IFRS 7.
- B41 L'entità deve valutare se l'investimento in attività o l'erogazione di finanziamenti ai clienti costituisca un'attività aziendale principale sulla base dei fatti del momento, affinché un cambiamento dell'esito della valutazione non modifichi l'esito delle valutazioni precedenti. Di conseguenza l'entità classifica e presenta i ricavi e i costi applicando il cambiamento dell'esito della valutazione in maniera prospettica a partire dalla data del cambiamento e non riclassifica gli importi presentati prima di tale data. Il paragrafo 51, lettera c), punto ii), impone all'entità di indicare l'importo e la classificazione delle voci di ricavo e di costo prima e dopo la data del cambiamento dell'esito della valutazione nell'esercizio corrente e l'importo e la classificazione nell'esercizio precedente per gli elementi la cui classificazione è cambiata a causa del mutato esito della valutazione, salvo qualora ciò non sia fattibile.

Ricavi e costi operativi

- B42 Le disposizioni di cui ai paragrafi 47-66 fanno sì che l'entità classifichi i ricavi e i costi derivanti dalle sue attività aziendali principali nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, fatta eccezione per eventuali ricavi e costi derivanti da partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto. Inoltre la categoria "ricavi e costi operativi" non è limitata ai ricavi e ai costi derivanti dalle attività aziendali principali dell'entità. Tale categoria comprende tutti i ricavi e i costi che non sono classificati dall'entità nelle altre categorie in applicazione dei paragrafi 53-68, compresi ricavi o costi volatili o non ricorrenti.

Investimenti

Partecipazioni in società collegate, joint venture e collegate non consolidate

- B43 I paragrafi 53 e 55 stabiliscono le disposizioni per la classificazione dei ricavi e dei costi derivanti da partecipazioni in società collegate e joint venture. Tali partecipazioni comprendono:
- a) partecipazioni in società collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto in conformità al paragrafo 16 dello IAS 28 *Partecipazioni in società collegate e joint venture* e al paragrafo 10, lettera c), dello IAS 27;
 - b) partecipazioni in società collegate e joint venture (o una loro parte) che l'entità sceglie di valutare al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità all'IFRS 9 in applicazione dei paragrafi 18-19 dello IAS 28 e del paragrafo 11 dello IAS 27; e
 - c) partecipazioni in società collegate e joint venture contabilizzate al costo nel bilancio separato in applicazione del paragrafo 10, lettera a), dello IAS 27 o in conformità all'IFRS 9 in applicazione del paragrafo 10, lettera b), dello IAS 27.
- B44 I paragrafi 53 e 55 stabiliscono inoltre le disposizioni per la classificazione dei ricavi e dei costi derivanti da controllate non consolidate. Le partecipazioni in controllate non consolidate comprendono:
- a) partecipazioni in controllate contabilizzate con il metodo del patrimonio netto nel bilancio separato in conformità al paragrafo 10, lettera c), dello IAS 27;
 - b) partecipazioni in controllate possedute da un'entità d'investimento che sono valutate al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità al paragrafo 31 dell'IFRS 10 e al paragrafo 11A dello IAS 27; e
 - c) partecipazioni in controllate contabilizzate al costo nel bilancio separato in applicazione del paragrafo 10, lettera a), dello IAS 27 o in conformità all'IFRS 9 in applicazione del paragrafo 10, lettera b), dello IAS 27.

Attività che generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità

- B45 Il paragrafo 53, lettera c), impone all'entità di individuare le attività che generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità. Il rendimento potrebbe essere positivo o negativo.
- B46 Le attività di cui al paragrafo 53, lettera c), che generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità solitamente comprendono:
- a) investimenti in capitale proprio o in titoli di debito; e
 - b) investimenti immobiliari e crediti per l'affitto generati da tali immobili.
- B47 I ricavi e i costi di cui al paragrafo 54 derivanti da tali attività solitamente comprendono:
- a) interessi;
 - b) dividendi;
 - c) ricavi da canoni di locazione;
 - d) ammortamenti;
 - e) perdite per riduzione di valore e relativi annullamenti;
 - f) utili e perdite sul fair value (valore equo); e
 - g) ricavi e costi derivanti dall'eliminazione contabile dell'attività oppure dalla sua classificazione e rivalutazione come posseduta per la vendita (cfr. paragrafi B60-B64).

Attività che non generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità

- B48 Le attività che l'entità utilizza in combinazione per produrre o fornire beni o servizi non generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità. Tali attività solitamente comprendono:
- a) immobili, impianti e macchinari;
 - b) attività derivanti dalla produzione o dalla fornitura di beni e servizi i cui relativi ricavi e costi sono classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" (per esempio, crediti per tali beni e servizi); e
 - c) qualsiasi prestito a clienti, se l'entità eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale.
- B49 I ricavi e i costi derivanti dalle attività di cui al paragrafo B48 sono classificati nella categoria "ricavi e costi operativi", per esempio:
- a) ricavi per beni o servizi prodotti o forniti dall'entità utilizzando una combinazione di attività;
 - b) interessi attivi;
 - c) ammortamenti;
 - d) perdite per riduzione di valore e relativi annullamenti;
 - e) ricavi e costi derivanti dall'eliminazione contabile dell'attività oppure dalla sua classificazione e rivalutazione come posseduta per la vendita (cfr. paragrafi B60-B64); e
 - f) ricavi e costi derivanti da un'aggregazione aziendale che include attività che daranno origine a ricavi e costi che saranno classificati nella categoria "ricavi e costi operativi", come ad esempio un utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli e rivalutazioni del corrispettivo potenziale.

Finanziamento***Passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti***

- B50 Il paragrafo 59, lettera a), impone all'entità di individuare le passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti. In tali operazioni, l'entità:
- a) riceve finanziamenti sotto forma di disponibilità liquide o di estinzione di una passività finanziaria oppure riceve strumenti rappresentativi di capitale dell'entità; e
 - b) restituirà in cambio, in un secondo momento, disponibilità liquide oppure strumenti rappresentativi del proprio capitale.
- B51 Le passività derivanti da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti comprendono:
- a) uno strumento di debito che sarà regolato sotto forma di disponibilità liquide, come obbligazioni, prestiti, cambiali, titoli a reddito fisso e mutui — l'entità riceve disponibilità liquide e restituirà disponibilità liquide in cambio;
 - b) una passività nell'ambito di un accordo di finanziamento per le forniture quando il debito per beni o servizi è eliminato contabilmente — l'entità è liberata dalla passività finanziaria per i beni o i servizi e restituirà disponibilità liquide in cambio;
 - c) un'obbligazione che sarà regolata mediante consegna delle azioni dell'entità — l'entità riceve disponibilità liquide e restituirà strumenti rappresentativi del proprio capitale in cambio; e
 - d) l'obbligazione per l'entità di acquistare strumenti rappresentativi del proprio capitale — l'entità riceve strumenti rappresentativi del proprio capitale e restituirà disponibilità liquide in cambio.
- B52 Tra gli esempi di ricavi e costi derivanti dalle passività che l'entità deve classificare nella categoria "finanziamenti", a norma del paragrafo 60, figurano:
- a) interessi passivi (ad esempio, su strumenti di debito emessi);
 - b) utili e perdite sul fair value (valore equo) (per esempio, su una passività designata al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio);
 - c) dividendi su azioni emesse classificate come passività; e
 - d) ricavi e costi derivanti dall'eliminazione contabile della passività (cfr. paragrafo B61).

Passività derivanti da operazioni che non comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti

- B53 Il paragrafo 59, lettera b), impone all'entità di individuare le passività derivanti da operazioni che non comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti. Tali passività comprendono:
- a) debiti per beni o servizi che saranno regolati sotto forma di disponibilità liquide — l'entità riceve beni o servizi e non finanziamenti nella forma di cui al paragrafo B50, lettera a);
 - b) passività derivanti da contratti — l'entità restituirà beni e servizi e non disponibilità liquide o strumenti rappresentativi del proprio capitale come descritto nel paragrafo B50, lettera b);
 - c) passività derivanti dal leasing — l'entità riceve un'attività consistente nel diritto di utilizzo e non finanziamenti nella forma di cui al paragrafo B50, lettera a);
 - d) passività derivanti da piani pensionistici a benefici definiti — l'entità riceve servizi dai dipendenti e non finanziamenti nella forma di cui al paragrafo B50, lettera a);
 - e) accantonamenti per smantellamento o ripristino di attività — l'entità riceve un'attività che non è un finanziamento nella forma di cui al paragrafo B50, lettera a); e
 - f) accantonamenti per contenziosi — l'entità non riceve finanziamenti come descritto nel paragrafo B50, lettera a).
- B54 Tra gli esempi di ricavi e costi derivanti dalle passività che l'entità deve classificare nella categoria "finanziamenti", a norma del paragrafo 61, figurano:
- a) interessi passivi sui debiti derivanti dall'acquisto di beni o servizi, in applicazione dell'IFRS 9;
 - b) interessi passivi su una passività derivante da contratto con una componente di finanziamento significativa come specificato dall'IFRS 15;

- c) interessi passivi su una passività relativa a un leasing, in applicazione dell'IFRS 16;
- d) interessi passivi (attivi) netti su una passività (attività) netta per benefici definiti, in applicazione dello IAS 19; e
- e) incrementi dell'importo attualizzato di un accantonamento, dovuti al passare del tempo, e l'effetto di ogni cambiamento del tasso di attualizzazione sugli accantonamenti, in applicazione dello IAS 37.

B55 Tra gli esempi di ricavi e costi derivanti da operazioni che non comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti, ma che non rientrano nell'ambito di applicazione del paragrafo 61 e che di conseguenza sono classificati nella categoria "ricavi e costi operativi", figurano:

- a) i costi rilevati per il consumo dei beni o servizi acquistati di cui al paragrafo B54, lettera a);
- b) il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti e passate derivante da un piano a benefici definiti, in applicazione dello IAS 19; e
- c) le rivalutazioni del fair value (valore equo) di una passività per corrispettivo potenziale in un'aggregazione aziendale rilevate in applicazione dell'IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*.

Classificazione dei ricavi e dei costi derivanti da contratti ibridi contenenti un contratto primario che costituisce una passività

B56 Il modo in cui l'entità classifica i ricavi e i costi derivanti da un contratto ibrido contenente un contratto primario che costituisce una passività dipende dal fatto che il derivato incorporato sia separato dal contratto primario o meno. Se il derivato incorporato:

- a) è separato dalla passività primaria:
 - i) per la passività primaria separata, l'entità applica le disposizioni relative a ricavi e costi derivanti da passività, come specificato nei paragrafi 52, 59-61, nel paragrafo 64, lettera b), e nei paragrafi 65-66; e
 - ii) per il derivato incorporato separato, l'entità applica le disposizioni relative a ricavi e costi derivanti da derivati, come specificato nei paragrafi B70-B76;
- b) non è separato dalla passività primaria e se il contratto ibrido deriva da un'operazione che comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti, l'entità applica le disposizioni relative alle passività derivanti da tali operazioni, come specificato nei paragrafi 52, 60 e 65-66;
- c) non è separato dalla passività primaria e se il contratto ibrido non deriva da un'operazione che comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti:
 - i) se la passività primaria è una passività finanziaria rientrante nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 che è valutata al costo ammortizzato, l'entità classifica nella categoria "finanziamenti" i ricavi e i costi di cui al paragrafo 60 derivanti dal contratto dopo la rilevazione iniziale (anziché i ricavi e i costi di cui al paragrafo 61) (cfr. paragrafo B59);
 - ii) se il contratto ibrido è un contratto assicurativo rientrante nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17, l'entità applica le disposizioni di cui al paragrafo 52 e al paragrafo 64, lettera b); e
 - iii) altrimenti, l'entità applica le disposizioni relative a ricavi e costi derivanti da passività che insorgono da tali operazioni, come specificato nei paragrafi 52 e 61.

B57 L'entità deve applicare il paragrafo B56, lettere b) e c), a tutti i contratti ibridi contenenti una passività primaria il cui relativo derivato incorporato non è separato, indipendentemente dal fatto che il derivato incorporato non sia separato dall'entità in applicazione del paragrafo 4.3.3 o 4.3.5 dell'IFRS 9.

Passività derivanti da contratti di investimento con elementi di partecipazione emessi

- B58 Il paragrafo 64, lettera a), stabilisce le disposizioni in materia di ricavi e costi derivanti da passività che insorgono da contratti di investimento con elementi di partecipazione emessi, rilevati in applicazione dell'IFRS 9. Esempi di tali contratti di investimento sono:
- a) un contratto di investimento con elementi di partecipazione emesso da un assicuratore che non soddisfa la definizione di cui all'IFRS 17 di un contratto di investimento con elementi di partecipazione discrezionali; e
 - b) un contratto di investimento con elementi di partecipazione emesso da un'entità d'investimento.

Ricavi e costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" da un'entità che eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale

- B59 Il paragrafo 65 impone all'entità che eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale di classificare nella categoria "ricavi e costi operativi" i ricavi e i costi derivanti da alcune o da tutte le passività che insorgono da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti. L'entità deve inoltre applicare le disposizioni di tale paragrafo ai ricavi e ai costi derivanti da un derivato relativo a un'operazione che comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti di cui al paragrafo B73, lettera a), ma non ai ricavi e ai costi derivanti da un contratto ibrido di cui al paragrafo B56, lettera c), punto i).

Eliminazione contabile e modifiche della classificazione***Eliminazione contabile di un'attività o passività, o classificazione e rivalutazione di un'attività come posseduta per la vendita***

- B60 Il paragrafo B47, lettera g), e il paragrafo B49, lettera e), si riferiscono ai ricavi e ai costi derivanti dall'eliminazione contabile di un'attività oppure dalla sua classificazione come posseduta per la vendita. L'entità deve classificare i ricavi e i costi relativi all'eliminazione contabile di un'attività o alla sua classificazione come posseduta per la vendita e a qualsiasi valutazione successiva effettuata mentre l'attività è posseduta per la vendita nella stessa categoria in cui classificava i ricavi e i costi derivanti dall'attività immediatamente prima della sua eliminazione contabile. Per esempio, l'entità deve classificare gli utili e le perdite:
- a) nella categoria "ricavi e costi operativi", all'atto della dismissione di immobili, impianti e macchinari;
 - b) nella categoria "investimenti", all'atto della dismissione di un investimento immobiliare nel quale l'entità non investe come attività aziendale principale; e
 - c) nella categoria "investimenti", se derivano dalla rivalutazione di una partecipazione in una società collegata precedentemente contabilizzata con il metodo del patrimonio netto al momento dell'acquisizione per stadi di una controllata.
- B61 L'entità deve classificare i ricavi e i costi derivanti dall'eliminazione contabile di una passività applicando le disposizioni di cui ai paragrafi 52 e 59-60. Per esempio, l'entità classifica i ricavi e i costi derivanti dall'eliminazione contabile di una passività:
- a) nella categoria "finanziamenti", se la passività deriva da un'operazione che comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti effettuata da un'entità che non eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale; e
 - b) nella categoria "ricavi e costi operativi" se, nell'ambito di un accordo di finanziamento per le forniture, l'entità elimina contabilmente un debito nei confronti di un fornitore e rileva una passività ai sensi di tale accordo.

Cambiamento nell'uso di un'attività

- B62 Un'operazione o altro evento potrebbe comportare un cambiamento della categoria nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio in cui l'entità classifica i ricavi e i costi derivanti da un'attività, senza che l'attività sia eliminata contabilmente. In tali casi l'entità deve classificare i ricavi e i costi derivanti dall'operazione o da un altro evento nella categoria in cui classificava i ricavi e i costi derivanti dall'attività immediatamente prima dell'operazione o dell'evento. Per esempio, un'entità deve classificare nella categoria "ricavi e costi operativi" i ricavi o i costi rilevati nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio al momento del cambiamento di destinazione da immobile rientrante nell'ambito di applicazione dello IAS 16 a investimento immobiliare rientrante nell'ambito di applicazione dello IAS 40.

Gruppi di attività e passività

B63 I paragrafi B60-B62 stabiliscono le disposizioni in materia di ricavi e costi derivanti da un'attività o passività e che insorgono dalla sua eliminazione contabile, classificazione e valutazione successiva mentre è posseduta la vendita, o dal suo cambiamento nell'uso. Un'operazione o un altro evento potrebbe determinare tali risultati per un gruppo di attività (o un gruppo di attività e passività) che ha generato ricavi e costi che un'entità classificava in diverse categorie immediatamente prima dell'operazione o di un altro evento. L'entità deve classificare i ricavi o i costi derivanti da tale operazione o altro evento:

- a) nella categoria "investimenti" se, ad eccezione delle attività derivanti da imposte sul reddito, tutte le attività del gruppo hanno generato ricavi e costi che l'entità classificava nella categoria "investimenti" immediatamente prima dell'operazione o di un altro evento; e
- b) nella categoria "ricavi e costi operativi", negli altri casi.

B64 Per esempio, l'entità classifica:

- a) nella categoria "ricavi e costi operativi" utili e perdite all'atto della dismissione di una controllata consolidata, se quest'ultima comprendeva attività che hanno generato ricavi e costi che l'entità classificava nella categoria "ricavi e costi operativi" immediatamente prima della dismissione. Gli utili e le perdite comprendono la riclassificazione delle differenze di cambio dal patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio a norma del paragrafo 48 dello IAS 21;
- b) nella categoria "ricavi e costi operativi" una perdita per riduzione di valore derivante dalla classificazione, da parte dell'entità che applica l'IFRS 5, di un gruppo in dismissione come posseduto per la vendita, se tale gruppo comprendeva attività che hanno generato ricavi e costi che l'entità classificava nella categoria "ricavi e costi operativi" immediatamente prima della sua classificazione come posseduta per la vendita;
- c) nella categoria "investimenti" utili e perdite all'atto della dismissione di una controllata consolidata, se le uniche attività della controllata erano investimenti immobiliari in cui l'entità consolidata che redige il bilancio non ha investito come attività aziendale principale e le relative attività derivanti da imposte sul reddito. Gli utili e le perdite comprendono la riclassificazione delle differenze di cambio dal patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio a norma del paragrafo 48 dello IAS 21;

Classificazione delle differenze di cambio e dell'utile o della perdita sulla posizione monetaria netta

B65 Per applicare il paragrafo 47, l'entità deve classificare le differenze di cambio incluse nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio in applicazione dello IAS 21 nella stessa categoria dei ricavi e dei costi derivanti dagli elementi che hanno dato origine alle differenze di cambio, a meno che ciò non comporti costi o sforzi indebiti (cfr. paragrafo B68).

B66 Per esempio, l'entità classifica le differenze di cambio:

- a) relative a un credito di cui al paragrafo B48, lettera b), denominato in valuta estera, nella stessa categoria dei ricavi e dei costi derivanti da tale attività, ossia nella categoria "ricavi e costi operativi"; e
- b) relative a uno strumento di debito che costituisce una passività di cui al paragrafo B51, lettera a), denominato in valuta estera, nella stessa categoria dei ricavi e dei costi relativi a tale passività, ossia nella categoria "finanziamenti" (a meno che l'entità non eroghi finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale e classifichi i ricavi e i costi derivanti dalla passività nella categoria "ricavi e costi operativi" in applicazione del paragrafo 65).

B67 L'entità può classificare in più di una categoria i ricavi e i costi derivanti da un'operazione che non comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti. Per esempio, l'acquisto di servizi in un'operazione denominata in valuta estera e per la quale è stata negoziata una proroga delle condizioni di credito potrebbe dar luogo a un costo per l'acquisto dei servizi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" (cfr. paragrafo B55, lettera a)) e a interessi passivi classificati nella categoria "finanziamenti" (cfr. paragrafo B54, lettera a)). In tali casi, fatto salvo il paragrafo B68, l'entità deve utilizzare il proprio giudizio per determinare se la differenza di cambio si riferisce all'importo classificato nella categoria "finanziamenti", e classificarlo in tale categoria, oppure se si riferisce all'importo classificato in un'altra categoria e classificarlo in tale categoria. L'entità non deve ripartire tra diverse categorie una differenza di cambio derivante da una passività che insorge da un'operazione che non comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti. Nel decidere in che modo classificare le differenze di cambio, l'entità non è tenuta a classificare nella stessa categoria le differenze di cambio relative a tutte queste passività. Tuttavia l'entità deve classificare nella stessa categoria le differenze di cambio relative a passività similari.

- B68 Qualora l'applicazione delle disposizioni di cui ai paragrafi B65 e B67 comporti costi o sforzi indebiti, l'entità deve invece classificare le differenze di cambio interessate nella categoria "ricavi e costi operativi". L'entità deve valutare per ciascun elemento che dà origine a differenze di cambio se la classificazione di tali differenze come descritto nei paragrafi B65 e B67 comporta costi o sforzi indebiti. La valutazione riguarda specificamente i fatti e le circostanze relativi a ciascun elemento. Se gli stessi fatti e le stesse circostanze riguardano un certo numero di elementi, l'entità potrebbe applicare la stessa valutazione a ciascuno degli elementi.
- B69 In applicazione del paragrafo 28 dello IAS 29 *Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate*, l'entità potrebbe presentare l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta con altre voci di ricavo e di costo associate alla posizione monetaria netta, quali interessi attivi e passivi e differenze di cambio. Se non presenta l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta con i ricavi e i costi associati, l'entità deve classificare l'utile o la perdita nella categoria "ricavi e costi operativi".

Classificazione degli utili e delle perdite su derivati e strumenti di copertura designati

- B70 Il paragrafo 47 impone all'entità di classificare i ricavi e i costi in diverse categorie del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. Per applicare il paragrafo 47, l'entità deve classificare gli utili e le perdite, inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, relativi a uno strumento finanziario designato come strumento di copertura in applicazione dell'IFRS 9 nella stessa categoria dei ricavi e dei costi interessati dai rischi che lo strumento finanziario serve a gestire. Tuttavia, qualora ciò richieda di rappresentare gli utili e le perdite con importi lordi, l'entità deve classificare tutti gli utili e le perdite in questione nella categoria "ricavi e costi operativi" (cfr. paragrafi B74-B75).
- B71 L'entità deve classificare gli utili e le perdite su una componente non designata di uno strumento di copertura designato nella stessa categoria degli utili e delle perdite sulla componente designata. L'entità deve classificare le parti inefficaci di un utile o di una perdita nella stessa categoria delle parti efficaci.
- B72 L'entità deve inoltre applicare le disposizioni di cui al paragrafo B70 agli utili e alle perdite su un derivato che non è designato come strumento di copertura in applicazione dell'IFRS 9, ma è utilizzato per gestire i rischi individuati. Tuttavia, qualora ciò richieda di rappresentare gli utili o le perdite con importi lordi (cfr. paragrafi B74-B75) o comporti costi o sforzi indebiti, l'entità deve invece classificare tutti gli utili e le perdite sul derivato nella categoria "ricavi e costi operativi".
- B73 L'entità deve classificare gli utili e le perdite su un derivato che non è utilizzato per gestire i rischi individuati:
- a) nella categoria "finanziamenti", se il derivato si riferisce a un'operazione che comporta unicamente l'ottenimento di finanziamenti (per esempio, l'acquisto di un'opzione call che consente all'entità emittente di scambiare un importo fisso di una valuta estera con un numero fisso di strumenti rappresentativi di capitale dell'entità), a meno che l'entità che eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale non classifichi gli utili e le perdite nella categoria "ricavi e costi operativi" in applicazione del paragrafo B59; e
 - b) nella categoria "ricavi e costi operativi", se le condizioni di cui alla lettera a) non sono soddisfatte.
- B74 I paragrafi B70 e B72 vietano di rappresentare con importi lordi gli utili e le perdite su strumenti finanziari designati come strumenti di copertura e derivati non designati come strumenti di copertura. La rappresentazione degli utili e delle perdite con importi lordi può rendersi necessaria quando si verificano le situazioni seguenti:
- a) l'entità utilizza tali strumenti finanziari per gestire i rischi di un gruppo di elementi con posizioni di rischio che si compensano (cfr. paragrafo 6.6.1 dell'IFRS 9 per i criteri da rispettare affinché un gruppo di elementi sia un elemento ammissibile per la copertura); e
 - b) i rischi gestiti incidono su voci presenti in più di una categoria del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.

- B75 Per esempio, l'entità può utilizzare un derivato per gestire il rischio netto di cambio sia sui ricavi (classificati nella categoria "ricavi e costi operativi") che sugli interessi passivi (classificati nella categoria "finanziamenti"). In tali casi le differenze di cambio sui ricavi sono compensate dalle differenze di cambio sugli interessi passivi e dagli utili o dalle perdite sul derivato. Tuttavia l'entità classifica le differenze di cambio sui ricavi in una categoria diversa rispetto alle differenze di cambio sugli interessi passivi. Per presentare l'utile o la perdita sul derivato in ciascuna categoria, l'entità dovrebbe presentare in ciascuna categoria un utile o una perdita maggiore rispetto a quanto accaduto sul derivato. Applicando le disposizioni di cui ai paragrafi B70-B73, l'entità non deve aumentare gli utili o le perdite in questo modo e deve invece classificare gli utili o le perdite sul derivato nella categoria "ricavi e costi operativi".
- B76 Le disposizioni di cui ai paragrafi B70-B75 specificano solo in che modo classificare ricavi e costi all'interno di categorie nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. Non obbligano a includere tali ricavi e costi in una determinata voce (o determinate voci), né prevalgono sulle disposizioni di altri Principi contabili IFRS.

Voci da presentare nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio o da esporre nelle note

- B77 L'entità può essere tenuta a presentare una voce di cui al paragrafo 75, o specificata in un altro Principio contabile IFRS, in più categorie di cui al paragrafo 47. Per esempio, l'entità che non investe in attività o non eroga finanziamenti ai clienti come attività aziendale principale può essere tenuta a presentare la voce di cui al paragrafo 75, lettera b), punto ii), relativa alle perdite per riduzione di valore determinate in conformità alla sezione 5.5 dell'IFRS 9:
- a) nella categoria "ricavi e costi operativi", se la voce si riferisce a crediti per beni e servizi, come descritto nel paragrafo B48, lettera b); e
 - b) nella categoria "investimenti", se la voce si riferisce ad attività finanziarie che generano un rendimento in maniera individuale e ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità, come descritto nel paragrafo B46.
- B78 Il paragrafo 24 e il paragrafo 41, lettera c), impongono all'entità di presentare voci aggiuntive nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio se ciò è necessario per fornire una sintesi strutturata utile dei ricavi e dei costi dell'entità. L'entità utilizza il proprio giudizio per determinare quanto sopra (stabilendo tra l'altro se sia necessario disaggregare le voci di cui al paragrafo 75). Il paragrafo 20 e il paragrafo 41, lettera d), impongono all'entità di disaggregare le voci per indicare informazioni rilevanti nelle note. L'entità utilizza altresì il proprio giudizio per determinare quanto sopra. Il paragrafo 41 impone all'entità di basare le proprie decisioni su una valutazione atta a stabilire se le voci abbiano caratteristiche condivise (caratteristiche simili) o non condivise (caratteristiche dissimili). Tali caratteristiche comprendono:
- a) la natura (cfr. paragrafo 80);
 - b) la destinazione (funzione) nelle attività aziendali dell'entità (cfr. paragrafo 81);
 - c) la persistenza (compresa la frequenza dell'elemento di ricavo o costo oppure se è ricorrente o non ricorrente);
 - d) il criterio base di valutazione;
 - e) l'incertezza della valutazione o l'incertezza dei risultati (o altri rischi associati a un elemento);
 - f) la dimensione;
 - g) l'ubicazione geografica o il contesto normativo;
 - h) gli effetti fiscali (per esempio, se alle voci di ricavo o di costo si applicano aliquote fiscali differenti); e
 - i) il fatto che i ricavi o i costi derivino dalla rilevazione iniziale di un'operazione o di un evento oppure da una successiva variazione della stima relativa all'operazione o all'evento.
- B79 I ricavi e i costi che potrebbero avere caratteristiche sufficientemente dissimili da rendere necessaria la presentazione nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, al fine di fornire una sintesi strutturata utile, oppure l'indicazione nelle note, al fine di fornire informazioni rilevanti, comprendono:
- a) svalutazioni di rimanenze, nonché relativi annullamenti;
 - b) perdite per riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari, nonché relativi annullamenti;

- c) ricavi e costi derivanti da ristrutturazioni delle attività dell'entità e annullamenti di eventuali accantonamenti per ristrutturazioni;
- d) ricavi e costi derivanti da dismissioni di immobili, impianti e macchinari;
- e) ricavi e costi derivanti da cessioni di investimenti;
- f) ricavi e costi derivanti dalle conclusioni di vertenze legali;
- g) annullamenti di accantonamenti; e
- h) ricavi e costi non ricorrenti non inclusi nelle lettere da a) a g).

Presentazione in bilancio e informazioni sui costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi"

Utilizzo delle caratteristiche "natura" e "destinazione"

B80 Nel determinare come utilizzare le caratteristiche "natura" e "destinazione" in modo da fornire la sintesi strutturata più utile secondo quanto previsto dal paragrafo 78, l'entità deve:

- a) stabilire quali voci forniscono le informazioni più utili in merito alle componenti principali o ai fattori principali della sua redditività. Ad esempio, nel caso di un'entità operante nel settore delle vendite al dettaglio una componente principale o un fattore principale della redditività potrebbe essere il costo del venduto. L'esposizione di una voce "costo del venduto" potrebbe fornire informazioni pertinenti che consentano di stabilire se e in che misura i ricavi generati dalla vendita di beni superano quelli che, per i dettaglianti, costituiscono principalmente costi diretti. Tuttavia è improbabile che il costo del venduto fornisca informazioni pertinenti sulle componenti o sui fattori importanti di redditività se il collegamento tra ricavi e costi è meno diretto. Ad esempio per alcune entità nel settore dei servizi le informazioni sui costi operativi classificati per natura, ad esempio i benefici per i dipendenti, potrebbero essere maggiormente pertinenti per gli utilizzatori del bilancio, giacché tali costi costituiscono i principali fattori di redditività;
- b) stabilire quali voci riflettono più fedelmente il modo in cui l'attività è gestita e il modo in cui la direzione aziendale comunica le informazioni internamente. Ad esempio un'entità del settore manifatturiero gestita sulla base di funzioni principali potrebbe classificare i costi per destinazione ai fini dell'informativa interna. Viceversa un'entità con un'unica funzione predominante, come l'erogazione di finanziamenti ai clienti, potrebbe stabilire che le voci comprendenti i costi classificati per natura forniscono le informazioni più utili ai fini dell'informativa interna;
- c) tenere conto delle implicazioni delle prassi consolidate nel settore. Se le entità che operano in un determinato settore classificano i costi allo stesso modo, gli utilizzatori del bilancio possono confrontare più facilmente i costi tra entità dello stesso settore;
- d) stabilire se la ripartizione di determinati costi tra le varie destinazioni sarebbe arbitraria al punto che le voci presentate non rappresenterebbero fedelmente le destinazioni. In tali casi l'entità deve classificare tali costi per natura.

B81 In alcuni casi l'entità, prendendo in considerazione i fattori di cui al paragrafo B80, potrebbe stabilire che la classificazione e l'esposizione di alcuni costi per natura e di altri costi per destinazione forniscano la sintesi strutturata più utile. Per esempio:

- a) i fattori di cui al paragrafo B80, lettere a) e b), potrebbero indicare che la classificazione e l'esposizione dei costi per destinazione forniscono la sintesi strutturata più utile, fatta eccezione per determinati costi per i quali la ripartizione tra le varie destinazioni sarebbe arbitraria (cfr. paragrafo B80, lettera d)); e
- b) un'entità con due tipi diversi di attività aziendali principali potrebbe classificare ed esporre alcuni costi per destinazione e altri costi per natura al fine di fornire informazioni sui principali fattori che determinano la propria redditività.

B82 Se classifica ed espone alcuni costi per natura e altri costi per destinazione nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, l'entità deve indicare le voci risultanti in modo che sia possibile individuare chiaramente quali costi sono inclusi in ciascuna voce. Ad esempio, se l'entità include alcuni benefici per i dipendenti in una "voce per destinazione" e altri benefici per i dipendenti in una "voce per natura", l'espressione utilizzata per denominare la "voce per natura" indicherebbe chiaramente che detta voce non comprende tutti i benefici per i dipendenti (ad esempio "benefici per i dipendenti diversi da quelli inclusi nel costo del venduto").

- B83 In applicazione del paragrafo 30, l'entità deve classificare ed esporre i costi in modo coerente da un esercizio all'altro, a meno che non si applichi il paragrafo 30, lettera a) o b). Ad esempio se presenta la riduzione di valore dell'avviamento come voce per natura in un unico esercizio, l'entità deve anche presentare qualsiasi riduzione di valore dell'avviamento analoga come voce per natura negli esercizi successivi, a meno che non si applichi il paragrafo 30, lettera a) o b). Se non esiste una riduzione di valore dell'avviamento analoga in un esercizio successivo, il fatto che vi sia un costo pari a zero in tale esercizio successivo non costituisce una modifica della classificazione e dell'esposizione in bilancio.
- B84 L'entità presenterà i costi per natura oppure, in applicazione del paragrafo 83, fornirà informazioni integrative su alcuni costi classificati per natura. Non è necessario che gli importi presentati o esposti siano gli importi rilevati come costo nell'esercizio. Essi possono includere importi che sono stati rilevati come parte del valore contabile di un'attività. Se l'entità:
- a) presenta importi che non sono gli importi rilevati come costo nell'esercizio, essa presenterà anche una voce aggiuntiva per riflettere la variazione del valore contabile delle attività interessate. Ad esempio, in applicazione del paragrafo 39 dello IAS 2, l'entità potrebbe presentare una voce per riflettere le variazioni nelle rimanenze di prodotti finiti e di prodotti in corso di lavorazione;
 - b) indica, in applicazione del paragrafo 83, lettera b), importi che non sono gli importi rilevati come costo nell'esercizio, essa deve fornire una spiegazione qualitativa di tale fatto, individuando le attività interessate.

Aggregazione dei costi operativi

- B85 Ai fini dell'applicazione del paragrafo 78, l'entità deve determinare il livello di aggregazione dei costi operativi che fornisce la sintesi strutturata più utile. Ad esempio, un'entità potrebbe avere diverse attività amministrative (quali risorse umane, tecnologie dell'informazione, servizi giuridici e contabili). Al fine di fornire una sintesi strutturata utile, l'entità potrebbe aggregare i costi operativi relativi a tali attività in funzione della loro caratteristica condivisa (sono tutti costi relativi a risorse consumate nell'ambito di attività amministrative). Potrebbe pertanto presentarli in una voce denominata "costi amministrativi". L'entità potrebbe anche avere costi relativi a risorse consumate nell'ambito di attività di vendita. Tali costi presentano una caratteristica che li distingue dai costi amministrativi: i costi di vendita derivano da risorse consumate nell'ambito di attività di vendita mentre i costi amministrativi derivano da risorse consumate nell'ambito di attività amministrative. Tali caratteristiche sono sufficientemente dissimili perché possa essere necessaria un'eventuale disaggregazione (presentazione dei costi di vendita e dei costi amministrativi in voci distinte) al fine di fornire una sintesi strutturata utile dei costi dell'entità.

PROSPETTO DI CONTO ECONOMICO COMPLESSIVO

Altre componenti di conto economico complessivo

- B86 Alcuni Principi contabili IFRS specificano i casi in cui l'entità include particolari elementi al di fuori del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio nell'esercizio corrente. Lo IAS 8 specifica due di questi casi: la correzione di errori e gli effetti dei cambiamenti di principi contabili. Altri Principi contabili IFRS impongono o consentono all'entità di escludere dall'utile (perdita) d'esercizio le voci delle altre componenti di conto economico complessivo che soddisfano la definizione di ricavi o costi del *Quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria* (cfr. paragrafo B87).
- B87 La definizione di "altre componenti di conto economico complessivo" è contenuta nell'appendice A. Le voci delle altre componenti di conto economico complessivo sono le seguenti:
- a) variazioni nella riserva di rivalutazione (cfr. IAS 16 e IAS 38);
 - b) rivalutazioni dei piani a benefici definiti (cfr. IAS 19);
 - c) utili e perdite derivanti dalla conversione dei bilanci di una gestione estera (cfr. IAS 21);
 - d) utili e perdite da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale designati al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo conformemente al paragrafo 5.7.5 dell'IFRS 9;
 - e) utili e perdite sulle attività finanziarie valutate al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo conformemente al paragrafo 4.1.2A dell'IFRS 9;

- f) la parte efficace degli utili e delle perdite sugli strumenti di copertura in una copertura dei flussi finanziari e gli utili e le perdite sugli strumenti di copertura che coprono investimenti in strumenti rappresentativi di capitale valutati al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo conformemente al paragrafo 5.7.5 dell'IFRS 9 (cfr. capitolo 6 dell'IFRS 9);
 - g) per particolari passività designate al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio, l'importo della variazione di fair value (valore equo) attribuibile alle variazioni del rischio di credito della passività (cfr. paragrafo 5.7.7 dell'IFRS 9);
 - h) variazioni del valore temporale delle opzioni quando il valore intrinseco è separato dal valore temporale del contratto di opzione e si designano come strumento di copertura soltanto le variazioni del valore intrinseco (cfr. capitolo 6 dell'IFRS 9);
 - i) variazioni degli elementi forward dei contratti forward quando l'elemento forward è separato dall'elemento spot del contratto forward e si designano come strumento di copertura unicamente le variazioni del valore dell'elemento spot, e le variazioni del valore del differenziale dovuto alla valuta estera dello strumento finanziario quando lo si esclude dalla designazione dello strumento finanziario come strumento di copertura (cfr. capitolo 6 dell'IFRS 9).
 - j) i proventi e costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi emessi nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17 che sono esclusi dall'utile (perdita) d'esercizio quando il loro totale è disaggregato in modo da includere nell'utile (perdita) d'esercizio un importo determinato in base ad una ripartizione sistematica in applicazione del paragrafo 88, lettera b), dell'IFRS 17, o un importo che elimina le asimmetrie contabili con i proventi di natura finanziaria o i costi di natura finanziaria derivanti dagli elementi sottostanti, in applicazione del paragrafo 89, lettera b), dell'IFRS 17; e
 - k) i proventi o costi di natura finanziaria derivanti da contratti di riassicurazione detenuti che sono esclusi dall'utile (perdita) d'esercizio quando il loro totale è disaggregato in modo da includere nell'utile (perdita) d'esercizio un importo determinato in base ad una ripartizione sistematica in applicazione del paragrafo 88, lettera b), dell'IFRS 17.
- B88 Le rettifiche da riclassificazione sorgono, per esempio, alla dismissione di una gestione estera (cfr. IAS 21) e quando alcuni flussi finanziari programmati coperti hanno un effetto sull'utile (perdita) d'esercizio (cfr. paragrafo 6.5.11, lettera d), dell'IFRS 9 in relazione alle coperture dei flussi finanziari).
- B89 Il paragrafo 90 impone all'entità di esporre nel prospetto di conto economico complessivo o di indicare nelle note le rettifiche da riclassificazione relative alle voci delle altre componenti di conto economico complessivo. Le rettifiche da riclassificazione non sorgono a seguito di variazioni della riserva di rivalutazione rilevate in conformità allo IAS 16 o allo IAS 38 o di rivalutazioni dei piani a benefici definiti rilevati secondo quanto disposto dallo IAS 19. L'entità rileva tali voci nelle altre componenti di conto economico complessivo e non le riclassifica nell'utile (perdita) degli esercizi successivi. Può trasferire le variazioni nella riserva di rivalutazione agli utili portati a nuovo negli esercizi successivi quando l'attività è utilizzata o quando è eliminata contabilmente (cfr. IAS 16 e IAS 38). In conformità all'IFRS 9 le rettifiche da riclassificazione non sorgono se la copertura di flussi finanziari o la contabilizzazione del valore temporale dell'opzione (o dell'elemento forward di un contratto forward o il differenziale dovuto alla valuta estera di uno strumento finanziario) si traducono in importi che l'entità elimina, rispettivamente, dalla riserva di copertura dei flussi finanziari o da una componente separata di patrimonio netto e include direttamente nel costo iniziale o in altro valore contabile dell'attività o passività. L'entità trasferisce tali importi direttamente ad attività o passività.

PROSPETTO DELLA SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA

Classificazione delle attività e delle passività come correnti o non correnti

- B90 In applicazione del paragrafo 96, quando l'entità fornisce beni o servizi entro un ciclo operativo chiaramente identificabile, la separata classificazione di attività e passività correnti e non correnti nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria fornisce informazioni utili, in quanto distingue il capitale circolante netto dal capitale usato dall'entità per le operazioni a lungo termine. Tale classificazione separata evidenzia inoltre le attività che l'entità prevede di realizzare entro il termine del ciclo operativo corrente e le passività da estinguere entro lo stesso periodo.
- B91 Per alcune entità, quali istituti finanziari, una presentazione di attività e passività in ordine crescente o decrescente di liquidità fornisce una sintesi strutturata più utile rispetto ad una presentazione corrente/non corrente perché l'entità non fornisce beni o servizi entro un ciclo operativo chiaramente identificabile.

- B92 In applicazione del paragrafo 96, l'entità può presentare alcune delle sue attività e passività utilizzando una classificazione corrente/non corrente e altre in ordine di liquidità quando tale modalità di presentazione fornisce una sintesi strutturata più utile. La necessità di utilizzare un criterio di presentazione misto potrebbe sorgere quando l'entità ha diverse attività.
- B93 L'informativa circa le date di realizzo previste delle attività e delle passività è utile nel determinare la liquidità e la solvibilità dell'entità. L'IFRS 7 impone di fornire informazioni sull'analisi delle scadenze delle attività e delle passività finanziarie. Le attività finanziarie comprendono crediti commerciali e altri crediti e le passività finanziarie comprendono debiti commerciali e altri debiti. L'indicazione della data attesa di realizzo delle attività non monetarie quali le rimanenze e della data attesa di regolamento di passività quali gli accantonamenti è utile a prescindere se le attività e le passività siano classificate come correnti o non correnti. Per esempio, l'entità indica nelle note i valori delle rimanenze che prevede di realizzare dopo oltre 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

Attività correnti

- B94 Il paragrafo 100 impone all'entità di classificare come non correnti tutte le attività non classificate come correnti. Il presente Principio usa il termine "non corrente" per includere attività materiali, immateriali, e finanziarie aventi natura a lungo termine. Esso non impedisce l'uso di descrizioni alternative purché il significato sia chiaro.
- B95 Il ciclo operativo dell'entità è il tempo che intercorre tra l'acquisizione di beni per il processo produttivo e la loro realizzazione in disponibilità liquide o mezzi equivalenti. Quando il normale ciclo operativo dell'entità non è chiaramente identificabile, si suppone che la sua durata sia di 12 mesi. Le attività correnti includono attività (come rimanenze e crediti commerciali) che sono vendute, utilizzate o realizzate nell'ambito del normale ciclo operativo, anche quando non è previsto che esse siano realizzate entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio. Le attività correnti inoltre includono attività possedute principalmente per la negoziazione (tra gli esempi si possono citare alcune attività finanziarie che rientrano nella definizione di possedute per negoziazione dell'IFRS 9) e la parte corrente delle attività finanziarie non correnti.

Passività correnti

Normale ciclo operativo (cfr. paragrafo 101, lettera a))

- B96 Alcune passività correnti, quali debiti commerciali e alcuni accantonamenti relativi al personale e ad altri costi operativi, sono parte del capitale circolante usato nel normale ciclo operativo dell'entità. L'entità classifica tali voci come passività correnti anche se la loro estinzione avverrà dopo oltre dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio. Lo stesso normale ciclo operativo si applica alla classificazione delle attività e passività dell'entità. Quando il normale ciclo operativo dell'entità non è chiaramente identificabile, si suppone che la sua durata sia di 12 mesi.

Possedute principalmente per la negoziazione (cfr. paragrafo 101, lettera b)) o da estinguere entro 12 mesi (cfr. paragrafo 101, lettera c))

- B97 Altre passività correnti non sono estinte nell'ambito del normale ciclo operativo, ma devono essere estinte entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio o sono possedute principalmente per essere negoziate. Tra gli esempi si possono citare alcune passività finanziarie che rientrano nella definizione di possedute per negoziazione dell'IFRS 9, gli scoperti bancari, la quota corrente delle passività finanziarie non correnti, i dividendi da pagare, le passività per imposte sul reddito e gli altri debiti non commerciali. Le passività finanziarie che sono relative a finanziamenti a lungo termine (ossia non sono parte del capitale circolante utilizzato nel normale ciclo operativo dell'entità) e non devono essere estinte entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, sono passività non correnti subordinatamente a quanto previsto dai paragrafi B99-B103.
- B98 L'entità classifica le sue passività finanziarie come correnti quando devono essere regolate entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, anche se:
- il termine originario era per un periodo superiore a dodici mesi e
 - un accordo di rifinanziamento, o di rimodulazione dei pagamenti, a lungo termine viene concluso dopo la data di chiusura dell'esercizio e prima che sia autorizzata la pubblicazione del bilancio.

Diritto di differire l'estinzione per almeno 12 mesi (paragrafo 101, lettera d))

- B99 Il diritto di un'entità di differire l'estinzione di una passività per almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio deve essere sostanziato e, come illustrato nei paragrafi B100-B103, deve esistere alla data di chiusura dell'esercizio.
- B100 Il diritto di un'entità di differire l'estinzione di una passività derivante da un contratto di finanziamento per almeno 12 mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio può essere subordinato al rispetto, da parte dell'entità, delle condizioni precisate in tale contratto di finanziamento (di seguito "clausole"). Ai fini dell'applicazione del paragrafo 101, lettera d), tali clausole:
- a) incidono sull'esistenza di tale diritto alla data di chiusura dell'esercizio, come illustrato nei paragrafi B102-B103, se l'entità è tenuta a rispettare la clausola alla data di chiusura dell'esercizio o prima di tale data. Tale clausola incide sull'esistenza di tale diritto alla data di chiusura dell'esercizio anche se il rispetto della clausola è valutato solo dopo tale data (ad esempio, una clausola basata sulla situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità alla data di chiusura dell'esercizio, ma valutata al fine di verificare la conformità solo dopo la data di chiusura dell'esercizio);
 - b) non incidono sull'esistenza di tale diritto alla data di chiusura dell'esercizio se un'entità è tenuta a rispettare la clausola solo dopo tale data (ad esempio, una clausola basata sulla situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità a sei mesi dalla data di chiusura dell'esercizio).
- B101 Se, alla data di chiusura dell'esercizio, ha il diritto di rinnovare un'obbligazione per almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio secondo un accordo di finanziamento esistente, l'entità classifica l'obbligazione come non corrente, anche se altrimenti sarebbe scaduta entro un periodo più breve. Se non gode di tale diritto, l'entità non considera la potenzialità di rifinanziare l'obbligazione e la classifica come corrente.
- B102 Quando l'entità viola una clausola di un contratto di finanziamento a lungo termine alla data di chiusura o prima della data di chiusura dell'esercizio con l'effetto che la passività diventa un debito esigibile a richiesta, essa classifica la passività come corrente, anche se il finanziatore ha concordato, dopo la data di chiusura dell'esercizio e prima dell'autorizzazione della pubblicazione del bilancio, di non richiedere il pagamento come conseguenza della violazione. L'entità classifica la passività come corrente perché, alla data di chiusura dell'esercizio, essa non gode del diritto a differire la sua estinzione per almeno dodici mesi da quella data.
- B103 Tuttavia l'entità classifica la passività come non corrente se il finanziatore ha concordato, prima della data di chiusura dell'esercizio, di fornire un periodo di tolleranza che termina almeno dodici mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio, entro il quale l'entità può sanare la violazione e durante il quale il finanziatore non può richiedere un rimborso immediato.
- B104 La classificazione di una passività non è influenzata dalla probabilità che l'entità eserciti il proprio diritto di differire l'estinzione della passività per almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio. Se una passività soddisfa i criteri di cui ai paragrafi 101-102 per essere classificata come non corrente, essa è classificata come non corrente anche se la direzione aziendale intende far sì o prevede che l'entità estingua la passività entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, o anche se l'entità estingue la passività tra la data di chiusura dell'esercizio e la data in cui è autorizzata la pubblicazione del bilancio. Tuttavia in entrambe queste circostanze l'entità potrebbe dover presentare un'informativa sulla tempistica di estinzione per consentire agli utilizzatori del suo bilancio di comprendere l'impatto della passività sulla situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità (cfr. paragrafo 6C, lettera c), dello IAS 8 e paragrafo B105, lettera d), del presente Principio).
- B105 Se i fatti seguenti si verificano tra la data di chiusura dell'esercizio e la data in cui è autorizzata la pubblicazione del bilancio, tali eventi sono illustrati come fatti che non comportano una rettifica secondo quanto previsto dallo IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*:
- a) rifinanziamento a lungo termine di una passività classificata come corrente (cfr. paragrafo B98);
 - b) rettifica della violazione di un contratto di finanziamento a lungo termine classificato come corrente (cfr. paragrafo B102);
 - c) concessione da parte del finanziatore di un periodo di tolleranza per sanare la violazione di un contratto di finanziamento a lungo termine classificato come corrente (cfr. paragrafo B103); e
 - d) estinzione di una passività classificata come non corrente (cfr. paragrafo B104).

B106 Nell'applicare i paragrafi 101-102 e B96-B103, l'entità potrebbe classificare le passività derivanti da contratti di finanziamento come non correnti quando il proprio diritto di differire l'estinzione di tali passività è soggetto al rispetto delle clausole da parte dell'entità entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio (cfr. paragrafo B100, lettera b)). In tali situazioni l'entità deve presentare nelle note un'informativa che consenta agli utilizzatori del suo bilancio di comprendere il rischio che le passività possano diventare rimborsabili entro 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, in particolare:

- a) informazioni sulle clausole (precisando tra l'altro la natura delle clausole e quando l'entità è tenuta a rispettarle) e sul valore contabile delle relative passività;
- b) informazioni su fatti e circostanze, se presenti, che indicano che l'entità potrebbe avere difficoltà a rispettare le clausole, ad esempio il fatto che l'entità abbia agito durante l'esercizio o dopo la data di chiusura dell'esercizio per evitare o attenuare una potenziale violazione. Tali fatti e circostanze potrebbero includere anche il fatto che l'entità non avrebbe rispettato le clausole se queste fossero state valutate al fine di verificare la conformità sulla base delle circostanze dell'entità alla data di chiusura dell'esercizio.

Estinzione (paragrafo 101, lettere a), c) e d))

B107 Ai fini della classificazione di una passività come corrente o non corrente, il termine estinzione fa riferimento a un trasferimento alla controparte che determina l'estinzione della passività. Il trasferimento potrebbe essere di:

- a) disponibilità liquide o altre risorse economiche, ad esempio beni o servizi; o
- b) strumenti rappresentativi di capitale proprio dell'entità, a meno che non si applichi il paragrafo B108.

B108 Le clausole di una passività che potrebbero, a scelta della controparte, dar luogo alla sua estinzione attraverso il trasferimento di strumenti rappresentativi di capitale proprio dell'entità non incidono sulla sua classificazione come corrente o non corrente se, applicando lo IAS 32, l'entità classifica l'opzione come strumento rappresentativo di capitale, rilevandola separatamente dalla passività come componente di patrimonio netto di uno strumento finanziario composto.

Voci da presentare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o da esporre nelle note

B109 Il paragrafo 24 e il paragrafo 41, lettera c), impongono all'entità di presentare voci aggiuntive nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria se ciò è necessario per fornire una sintesi strutturata utile delle attività, delle passività e del patrimonio netto dell'entità. L'entità utilizza il proprio giudizio per determinare quanto sopra (stabilendo tra l'altro se sia necessario disaggregare le voci di cui al paragrafo 103). Il paragrafo 41 impone all'entità di basare le proprie decisioni su una valutazione atta a stabilire se le voci abbiano caratteristiche condivise (caratteristiche simili) o non condivise (caratteristiche dissimili). Per le voci aggiuntive relative ad attività e passività, l'entità basa le proprie decisioni su una valutazione della natura o della destinazione delle attività o passività. Le caratteristiche di cui al paragrafo B110, lettere da c) a k), potrebbero aiutare l'entità a individuare la natura o la destinazione delle attività e delle passività.

B110 Il paragrafo 20 e il paragrafo 41, lettera d), impongono all'entità di disaggregare le voci per indicare informazioni rilevanti nelle note. L'entità utilizza il proprio giudizio per procedere in tal senso sulla base di una valutazione atta a stabilire se le voci abbiano caratteristiche condivise (caratteristiche simili) o non condivise (caratteristiche dissimili). Tali caratteristiche comprendono:

- a) la natura;
- b) la destinazione (funzione) nelle attività aziendali dell'entità;
- c) la durata e la tempistica del recupero o dell'estinzione (inclusa un'indicazione che precisi se un'attività o una passività è classificata come corrente o non corrente o se il suo recupero o la sua estinzione fa parte del ciclo operativo dell'entità);
- d) la liquidità;
- e) il criterio base di valutazione;
- f) l'incertezza della valutazione o l'incertezza dei risultati (o altri rischi associati a un elemento);

- g) la dimensione;
- h) l'ubicazione geografica o il contesto normativo;
- i) il tipo, ad esempio il tipo di bene, servizio o cliente;
- j) gli effetti fiscali, ad esempio se le attività o le passività hanno un diverso valore ai fini fiscali; e
- k) le restrizioni all'utilizzo di un'attività o alla trasferibilità di una passività.

B111 Le attività, le passività e gli elementi di patrimonio netto che potrebbero avere caratteristiche sufficientemente dissimili da rendere necessaria la presentazione nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, al fine di fornire una sintesi strutturata utile, oppure l'esposizione nelle note, al fine di fornire informazioni rilevanti, comprendono:

- a) gli immobili, gli impianti e i macchinari, disaggregati in classi secondo quanto previsto dallo IAS 16;
- b) i crediti disaggregati tra crediti commerciali, crediti da parti correlate, anticipi e altri crediti;
- c) le rimanenze disaggregate, in applicazione dello IAS 2, in elementi quali merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti;
- d) i debiti commerciali disaggregati, in applicazione dello IAS 7, per fornire separatamente gli importi di tali debiti che fanno parte di accordi di finanziamento per le forniture;
- e) gli accantonamenti disaggregati secondo la loro natura, quali accantonamenti per i benefici per i dipendenti, passività per smantellamenti o altre voci; e
- f) il capitale e le riserve di patrimonio netto disaggregati in classi quali capitale sottoscritto, riserva sovrapprezzo azioni e riserve.

NOTE

Struttura

B112 Il paragrafo 114 impone all'entità di presentare le note in modo sistematico, per quanto possibile. Esempi di ordinamento o raggruppamento sistematico delle note sono, tra gli altri:

- a) dare rilievo ai settori di attività che l'entità ritiene essere più importanti per la comprensione del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria, ad esempio raggruppando informazioni su determinate attività;
- b) raggruppare le informazioni sulle voci valutate nello stesso modo, come le attività valutate al fair value (valore equo); o
- c) seguire l'ordine delle voci figuranti nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico e nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, quali:
 - i) la dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS (cfr. paragrafo 6B dello IAS 8);
 - ii) le informazioni rilevanti sui principi contabili (cfr. paragrafo 27A dello IAS 8);
 - iii) le informazioni su cui si fondano le voci presentate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto e nel rendiconto finanziario, nell'ordine in cui è fornito ogni prospetto ed è presentata ogni voce; e
 - iv) altre informazioni, quali:
 - 1) passività potenziali (vedere IAS 37) e impegni contrattuali non rilevati; e
 - 2) informativa non finanziaria, per esempio le finalità e le strategie della gestione del rischio finanziario dell'entità (vedere IFRS 7).

Indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

Identificazione degli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

- B113 Il paragrafo 117 fornisce la definizione di "indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale". L'entità potrebbe non avere indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale, oppure averne uno solo o più di uno. Ad esempio, l'entità non ha un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale se comunica pubblicamente il risultato economico agli utilizzatori del bilancio ricorrendo soltanto ai totali e ai totali parziali da presentare o esporre secondo quanto previsto dai Principi contabili IFRS.
- B114 Per poter soddisfare la definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale, l'indice di misurazione deve comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso. Ad esempio, se il totale parziale dei ricavi e dei costi relativo a un settore oggetto di informativa in conformità all'IFRS 8 non fornisce informazioni su un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso, tale totale parziale non può soddisfare la definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale.
- B115 Tuttavia il totale parziale dei ricavi e dei costi relativo a un settore oggetto di informativa potrebbe talvolta fornire informazioni su un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso. Ad esempio, qualora un settore oggetto di informativa includa un'unica attività aziendale principale dell'entità e nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio sia esposto il totale parziale dei ricavi e dei costi relativo a detto settore, ciò indicherebbe che il totale parziale fornisce informazioni su un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso. In tali casi il totale parziale dei ricavi e dei costi relativo a tale settore oggetto di informativa risponderebbe alla definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale se soddisfacesse i restanti aspetti della definizione.

Totali parziali di ricavi e costi

- B116 Un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale è un totale parziale di ricavi e costi. Di seguito sono riportati esempi di indici che non costituiscono indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale in quanto non sono totali parziali di ricavi e costi:
- totali parziali costituiti da soli ricavi o da soli costi (ad esempio un indice di misurazione dei ricavi rettificati a sé stante che non fa parte di un totale parziale comprendente anche costi);
 - attività, passività, patrimonio netto o combinazioni di tali elementi;
 - coefficienti finanziari (ad esempio rendimento di attività) (cfr. paragrafo B117);
 - indici di misurazione della liquidità o dei flussi finanziari (ad esempio, flussi finanziari disponibili); o
 - indici di misurazione della performance non finanziaria.
- B117 Un coefficiente finanziario non è un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale in quanto non è un totale parziale di ricavi e costi. Tuttavia costituisce un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale un totale parziale corrispondente al numeratore o al denominatore di un coefficiente finanziario che, se non facesse parte di un coefficiente, risponderebbe alla definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale. L'entità deve pertanto applicare le disposizioni in materia di informativa di cui ai paragrafi 121-125 a tale numeratore o denominatore.
- B118 Un totale parziale di ricavi e costi che soddisfa la definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale ai sensi del paragrafo 117 costituisce un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale indipendentemente dal fatto che sia presentato o meno nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.

Comunicazioni pubbliche

- B119 Un totale parziale soddisfa la definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale soltanto se l'entità lo utilizza nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. Le comunicazioni pubbliche comprendono la relazione della direzione aziendale, i comunicati stampa e le presentazioni destinate agli investitori. Ai fini della definizione di "indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale", non costituiscono comunicazioni pubbliche le comunicazioni verbali, le trascrizioni di comunicazioni verbali e i post sui social media.

- B120 Gli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale si riferiscono allo stesso esercizio a cui si riferisce il bilancio. In particolare un totale parziale:
- a) che si riferisce al bilancio intermedio ma non al bilancio annuale può costituire un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale soltanto nel bilancio intermedio; e
 - b) che si riferisce al bilancio annuale ma non al bilancio intermedio può costituire un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale soltanto nel bilancio annuale.
- B121 L'entità deve tenere conto soltanto delle comunicazioni pubbliche relative all'esercizio per identificare gli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale per detto esercizio, a meno che, nell'ambito del proprio processo di informativa finanziaria, essa emani regolarmente tali comunicazioni pubbliche dopo la data di pubblicazione del proprio bilancio. In tal caso l'entità deve tenere conto delle comunicazioni pubbliche relative all'esercizio precedente per identificare gli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale per l'esercizio corrente.
- B122 Tuttavia un indice di misurazione utilizzato nelle comunicazioni pubbliche relative all'esercizio precedente non deve necessariamente essere identificato come indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale per l'esercizio corrente se esistono elementi di prova indicanti che tale indice non sarà incluso nelle comunicazioni pubbliche da emanare in relazione all'esercizio corrente. Se l'indice di misurazione in questione era stato indicato come indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale nell'esercizio precedente e non è identificato come tale per l'esercizio corrente, ciò significa che vi sono state apportate modifiche o che l'entità ha cessato di utilizzarlo e che si applicano le disposizioni in materia di informativa di cui al paragrafo 124.

Totali parziali simili all'utile lordo

- B123 Conformemente al paragrafo 118, lettera a), i totali parziali simili all'utile lordo non costituiscono indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale. Un totale parziale è simile all'utile lordo quando riflette la differenza tra un tipo di ricavi e i costi ad essi direttamente correlati che sono stati sostenuti per generare tali ricavi. Alcuni esempi sono:
- a) proventi da interessi netti;
 - b) ricavi netti da onorari e commissioni;
 - c) risultato dei servizi assicurativi;
 - d) risultato finanziario netto (proventi degli investimenti meno proventi e costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi); e
 - e) ricavi netti da canoni di locazione.

Presunzione riguardo alla comunicazione del punto di vista della direzione aziendale

- B124 Ai sensi del paragrafo 119, si presume che un totale parziale di ricavi e costi utilizzato nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio comunichi agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale sul risultato economico dell'entità nel suo complesso. In applicazione del paragrafo 120, all'entità è consentito confutare tale presunzione qualora essa disponga di informazioni ragionevoli e dimostrabili attestanti che:
- a) il totale parziale non comunica agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso (cfr. paragrafi B125-B128); e
 - b) l'entità utilizza il totale parziale nelle sue comunicazioni pubbliche per un motivo diverso dalla comunicazione del punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso (cfr. paragrafo B129).
- B125 Di seguito sono forniti esempi di informazioni ragionevoli e dimostrabili attestanti che un totale parziale non comunica agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso:
- a) l'entità comunica il totale parziale senza metterlo in rilievo (cfr. paragrafo B126); e
 - b) la direzione aziendale non utilizza il totale parziale internamente per valutare o monitorare il risultato economico dell'entità (cfr. paragrafi B127-B128).

B126 Per stabilire se l'entità comunichi un totale parziale mettendolo in rilievo o meno è necessaria una valutazione basata su una serie di fattori, ad esempio:

- a) l'entità dei riferimenti al totale parziale (la presenza di pochi riferimenti indica che il totale parziale non è messo in rilievo, la presenza di molti riferimenti che il totale parziale è messo in rilievo); e
- b) il contenuto delle relazioni o delle analisi riguardanti il totale parziale o basate su di esso, ad esempio:
 - i) una descrizione da cui si evinca che il totale parziale fornisce informazioni che non comunicano il punto di vista della direzione aziendale e che sono fornite unicamente in risposta a domande frequenti di alcuni utilizzatori del bilancio indica che il totale parziale non è messo in rilievo;
 - ii) l'utilizzo del totale parziale per suffragare l'analisi e la relazione della direzione aziendale concernenti il risultato economico dell'entità e per fornire spiegazioni sui motivi delle variazioni del totale parziale da un esercizio all'altro indica che il totale parziale è messo in rilievo; e
 - iii) un confronto tra il totale parziale e i totali parziali di concorrenti o i parametri di riferimento settoriali indica che il totale parziale è messo in rilievo.

B127 L'utilizzo da parte della direzione aziendale di un totale parziale per valutare o monitorare un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso dimostra che il totale parziale comunica il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso. Tuttavia se la direzione aziendale utilizza un totale parziale a livello interno ma non nelle comunicazioni pubbliche dell'entità, detto totale parziale non soddisfa la definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale.

B128 L'entità potrebbe rettificare un totale parziale esposto nelle sue comunicazioni pubbliche affinché possa essere utilizzato internamente dalla direzione aziendale per valutare o monitorare il risultato economico dell'entità. In tali casi l'entità deve utilizzare il proprio giudizio per stabilire se il totale parziale utilizzato internamente sia sufficientemente simile al totale parziale da essa utilizzato nelle sue comunicazioni pubbliche affinché possa applicarsi il paragrafo B127. Quanto più simili sono i totali parziali, tanto più è probabile che il totale parziale utilizzato nelle comunicazioni pubbliche dell'entità comunichi agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso.

B129 Di seguito sono forniti esempi di informazioni ragionevoli e dimostrabili attestanti che l'entità utilizza un totale parziale nelle sue comunicazioni pubbliche per un motivo diverso dalla comunicazione agli utilizzatori del bilancio del punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso:

- a) il totale parziale deve essere indicato in una comunicazione pubblica in virtù di disposizioni di legge o regolamentari;
- b) il totale parziale comunica la performance correlata a bilanci preparati conformemente a una disciplina contabile diversa dai Principi contabili IFRS;
- c) il totale parziale è utilizzato in una comunicazione pubblica per soddisfare la richiesta di una parte esterna; o
- d) il totale parziale è utilizzato in una comunicazione pubblica al fine di comunicare informazioni diverse dal risultato economico.

B130 Il paragrafo 120 si applica a un totale parziale e non alle singole voci di ricavo e di costo che lo compongono. Di conseguenza l'entità non può dichiarare che un totale parziale non comunica il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso basandosi su informazioni attestanti che una o più voci di ricavo o di costo comprese nel totale parziale non rappresentano tale punto di vista.

B131 L'entità può modificare il modo in cui utilizza un totale parziale per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso. Di conseguenza un totale parziale potrebbe diventare, o non costituire più, un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale. È necessario determinare secondo giudizio se un indice di misurazione che inizialmente non era stato identificato come indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale sia diventato tale o se un indice che era stato precedentemente identificato come indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale non risponda più a tale definizione. Ad esempio, un'autorità di regolamentazione potrebbe imporre all'entità di indicare un determinato totale parziale che, al suo primo utilizzo, non comunichi il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso. Nel corso del tempo potrebbe accadere che il processo di ottenimento del totale parziale porti la direzione aziendale a utilizzare l'indice di misurazione a livello interno per valutare e monitorare il risultato economico dell'entità o ad ampliare la propria relazione e le spiegazioni fornite nelle comunicazioni pubbliche al di là di quanto prescritto dalla normativa, con il risultato che l'indice di misurazione risponderebbe alla definizione di indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale.

Informativa sugli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

Nota unica per le informazioni sugli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale

- B132 Il paragrafo 122 impone all'entità di includere in un'unica nota tutte le informazioni sugli indici di misurazione della performance che sono previste ai paragrafi 121-125. Se l'entità fornisce in detta nota anche altre informazioni, le informazioni nella nota devono essere indicate in modo che sia possibile distinguere chiaramente le informazioni di cui ai paragrafi 121-125 dalle altre informazioni.
- B133 Se ad esempio l'entità applica l'IFRS 8 e l'informativa di settore include un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale, l'entità potrebbe fornire le informazioni richieste relative a tale indice di misurazione della performance nella stessa nota in cui è fornita la restante informativa di settore, a condizione che l'entità:
- a) includa in tale nota le informazioni di cui ai paragrafi 121-125 per tutti gli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale e, in osservanza delle disposizioni di cui al paragrafo B132, indichi le informazioni nella nota in modo che sia possibile distinguere chiaramente le informazioni di cui ai paragrafi 121-125 da quelle richieste a norma dell'IFRS 8; o
 - b) fornisca una nota separata contenente le informazioni richieste in relazione a tutti gli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale, compresi quelli per i quali l'entità include informazioni nell'informativa di settore.

Presentazione chiara e comprensibile

- B134 Il paragrafo 123 impone all'entità di denominare e descrivere i propri indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale in un modo chiaro e comprensibile che non induca in errore gli utilizzatori del bilancio. Ai fini di tale descrizione, l'entità deve fornire informazioni che consentano a un utilizzatore del bilancio di comprendere le voci di ricavo o di costo che sono incluse nel totale parziale e quelle che non vi rientrano. Pertanto l'entità deve:
- a) denominare e descrivere l'indice di misurazione in modo da rappresentarne fedelmente le caratteristiche in conformità al paragrafo 43 (cfr. paragrafo B135); e
 - b) fornire informazioni specificamente attinenti agli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale, ossia:
 - i) se ha calcolato l'indice di misurazione con un metodo diverso dall'applicazione dei principi contabili da essa utilizzati per gli elementi presentati nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico, l'entità deve dichiarare tale fatto ed esporre i calcoli utilizzati per l'indice di misurazione; e
 - ii) se il calcolo dell'indice di misurazione differisce anche dall'applicazione dei principi contabili richiesti o consentiti dai Principi contabili IFRS, l'entità deve indicare tale fatto aggiuntivo e, se necessario, spiegare il significato dei termini utilizzati (cfr. paragrafo B135, lettera b)).
- B135 Per denominare e descrivere l'indice di misurazione in modo da rappresentarne fedelmente le caratteristiche, l'entità deve:
- a) denominare l'indice di misurazione in modo da riflettere le caratteristiche del totale parziale (ad esempio utilizzando la dicitura "utile operativo prima dei costi non ricorrenti" solo per un totale parziale che escluda dall'utile operativo tutti i costi indicati dall'entità come non ricorrenti); e
 - b) spiegare il significato dei termini che essa utilizza nelle sue descrizioni e che sono necessari per comprendere l'aspetto del risultato economico comunicato (ad esempio spiegare in che modo l'entità definisce i "costi non ricorrenti").

Riconciliazione con il totale o totale parziale più direttamente comparabile

- B136 Il paragrafo 123, lettera c), impone all'entità di riconciliare ciascun indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale con il totale parziale più direttamente comparabile di cui al paragrafo 118 oppure con un totale o totale parziale oggetto di un obbligo specifico di presentazione in bilancio o esposizione nell'informativa a norma dei Principi contabili IFRS. Ad esempio, un'entità che indichi nelle note come indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale l'utile operativo rettificato o la perdita operativa rettificata deve riconciliare tale indice di misurazione con l'utile operativo o con la perdita operativa. Per aggregare o disaggregare gli elementi di riconciliazione indicati, l'entità deve applicare le disposizioni di cui ai paragrafi 41-43.

B137 Per ciascun elemento di riconciliazione, l'entità deve indicare:

- a) l'importo o gli importi relativi a ciascuna voce del prospetto (dei prospetti) del risultato economico; e
- b) una descrizione del modo in cui l'elemento è calcolato e contribuisce a far sì che l'indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale fornisca informazioni utili (cfr. paragrafi B138-B140), se tale descrizione è necessaria per fornire le informazioni richieste nel paragrafo 123, lettere a) e b).

B138 La descrizione di cui al paragrafo B137, lettera b), è necessaria se esiste più di un elemento di riconciliazione e ciascun elemento è calcolato con un metodo diverso o contribuisce a fornire informazioni utili in maniera diversa. Ad esempio, l'entità potrebbe escludere da un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale varie voci di costo, alcune perché identificate come elementi che non dipendono dalla volontà della direzione aziendale e altre perché identificate come non ricorrenti. In tali casi sarebbe necessario indicare quali elementi hanno contribuito a quale tipo di rettifica per spiegare in che modo l'indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale fornisce informazioni utili.

B139 Una spiegazione unica potrebbe applicarsi a più elementi o collettivamente a tutti gli elementi di riconciliazione. Ad esempio, l'entità potrebbe escludere diverse voci di ricavo o di costo dal calcolo di un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale sulla base dell'applicazione, specifica per l'entità, della nozione di "non ricorrente". In tal caso una spiegazione unica comprendente la definizione di "non ricorrente" utilizzata dall'entità e applicabile a tutti gli elementi di riconciliazione potrebbe soddisfare il disposto del paragrafo B137, lettera b).

B140 In applicazione del paragrafo 123, lettera c), all'entità è consentito riconciliare un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale con un totale o un totale parziale che non è presentato nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico. In tali casi l'entità:

- a) deve riconciliare tale totale o totale parziale con il totale o il totale parziale più direttamente comparabile presentato nel prospetto (nei prospetti) del risultato economico; e
- b) non è tenuta a fornire le informazioni richieste nel paragrafo 123, lettere d) ed e), per la riconciliazione di cui alla lettera a).

Effetto delle imposte sul reddito per ciascun elemento indicato nella riconciliazione

B141 A norma del paragrafo 123, lettera d), l'entità è tenuta a indicare l'effetto delle imposte sul reddito per ciascun elemento indicato nella riconciliazione tra un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale e il totale parziale più direttamente comparabile di cui al paragrafo 118 oppure un totale o totale parziale oggetto di un obbligo specifico di presentazione in bilancio o esposizione nell'informativa a norma dei Principi contabili IFRS. L'entità deve determinare l'effetto delle imposte sul reddito di cui al paragrafo 123, lettera d), calcolando gli effetti delle imposte sul reddito relativi all'operazione sottostante o alle operazioni sottostanti:

- a) in base all'aliquota fiscale legale applicabile all'operazione o alle operazioni nell'ordinamento fiscale o negli ordinamenti fiscali pertinenti;
- b) sulla base di una ragionevole ripartizione proporzionale delle imposte correnti e differite dell'entità nell'ordinamento fiscale o negli ordinamenti fiscali pertinenti; o
- c) utilizzando un altro metodo che consenta una ripartizione più appropriata alle circostanze.

B142 Se, in applicazione del paragrafo B141, l'entità utilizza più di un metodo per calcolare gli effetti delle imposte sul reddito per gli elementi di riconciliazione, essa deve indicare come ha determinato gli effetti fiscali per ciascun elemento di riconciliazione.

*Appendice C***Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie**

La presente appendice costituisce parte integrante del Principio contabile IFRS.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

- C1 L'entità deve applicare il presente Principio ai bilanci degli esercizi che hanno inizio il 1° gennaio 2027 o in data successiva. È consentita l'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio a partire da un esercizio precedente, tale fatto deve essere indicato nelle note.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

- C2 L'entità deve applicare il presente Principio retroattivamente applicando lo IAS 8. Tuttavia non è tenuta a presentare le informazioni quantitative specificate al paragrafo 28, lettera f), dello IAS 8.
- C3 Nel bilancio annuale l'entità deve indicare, per l'esercizio comparativo immediatamente precedente l'esercizio in cui il presente Principio è applicato per la prima volta, una riconciliazione per ciascuna voce del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio tra:
- a) i valori rideterminati che sono presentati in applicazione del presente Principio; e
 - b) gli importi precedentemente presentati secondo lo IAS 1 *Presentazione del bilancio*.
- C4 Se applica lo IAS 34 nella preparazione del bilancio intermedio sintetico nel primo anno di applicazione del presente Principio, l'entità deve presentare nel bilancio intermedio sintetico i raggruppamenti di voci che prevede di utilizzare in applicazione del presente Principio e i totali parziali richiesti dai paragrafi 69-74 del presente Principio, nonostante le disposizioni del paragrafo 10 dello IAS 34. L'entità non deve applicare le disposizioni del paragrafo 10 dello IAS 34 per i raggruppamenti di voci e i totali parziali del bilancio intermedio sintetico fino a quando non avrà pubblicato la prima informativa di bilancio annuale redatta in conformità al presente Principio.
- C5 Se applica lo IAS 34 nella preparazione del bilancio intermedio nel primo anno di applicazione del presente Principio, l'entità deve, nell'ambito dell'informativa prevista dal paragrafo 16A, lettera a), dello IAS 34, fornire una riconciliazione per ciascuna voce presentata nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio per i corrispondenti periodi immediatamente precedenti l'esercizio corrente e il periodo cumulativo di riferimento. Devono essere effettuate riconciliazioni tra:
- a) i valori rideterminati, presentati secondo i principi contabili, per l'esercizio comparativo e l'esercizio comparativo cumulativo quando l'entità applica il presente Principio; e
 - b) gli importi precedentemente presentati secondo i principi contabili per l'esercizio comparativo e l'esercizio comparativo cumulativo quando l'entità ha applicato lo IAS 1.
- C6 L'entità è autorizzata, ma non tenuta, a fornire le riconciliazioni di cui ai paragrafi C3 e C5 per l'esercizio corrente o per esercizi comparativi precedenti.
- C7 Alla data della prima applicazione del presente Principio l'entità che ha la possibilità di applicare il paragrafo 18 dello IAS 28 è autorizzata a modificare la propria scelta riguardo alla valutazione di una partecipazione in una società collegata o in una joint venture passando dal metodo del patrimonio netto alla valutazione al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità all'IFRS 9. Se effettua tale modifica, l'entità deve applicarla retroattivamente a norma dello IAS 8. L'entità che applica il paragrafo 11 dello IAS 27 deve apportare la stessa modifica nel proprio bilancio separato.

RITIRO DELLO IAS 1

- C8 Il presente Principio sostituisce lo IAS 1.

Appendice D

Modifiche ad altri Principi contabili IFRS

La presente Appendice contiene le modifiche apportate agli altri Principi contabili IFRS.

IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*

I paragrafi 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 e E2 e l'Appendice A sono modificati. Si aggiungono il paragrafo 32, lettera za), e il paragrafo 39AJ).

OBIETTIVO

- 1 Il presente IFRS ha lo scopo di garantire che il *primo bilancio redatto in conformità agli IFRS* e i bilanci intermedi relativi all'esercizio di riferimento di tale primo bilancio contengano informazioni di alta qualità che:
 - a) siano trasparenti per gli utilizzatori e comparabili per tutti i periodi presentati;
 - b) costituiscano un punto di partenza adeguato per una contabilizzazione in conformità ai *Principi contabili IFRS*; e
 - c) possano essere prodotte ad un costo non superiore ai benefici.

AMBITO DI APPLICAZIONE

...

- 3 Il primo bilancio dell'entità redatto in conformità agli IFRS è il primo bilancio annuale in cui l'entità adotta gli IFRS con una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve posta all'interno di tale bilancio. Un bilancio redatto in conformità agli IFRS è il primo bilancio che l'entità redige in conformità agli IFRS se, per esempio, tale entità:
 - a) ha presentato il bilancio precedente:
 - ...
 - ii) in conformità agli IFRS per tutti gli aspetti, salvo che il bilancio non conteneva una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve;
 - iii) con una dichiarazione esplicita di conformità ad alcuni Principi contabili IFRS ma non a tutti;
 - ...
 - c) ha preparato una rendicontazione contabile conforme agli IFRS ai soli fini del consolidamento, senza redigere un'informativa di bilancio completa secondo la definizione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*; o
 - ...
- 4 Il presente IFRS si applica quando l'entità adotta gli IFRS per la prima volta. Non si applica quando, per esempio, l'entità:
 - a) sospende la presentazione del bilancio redatto secondo la disciplina nazionale, avendolo presentato in precedenza unitamente a un altro bilancio che conteneva una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve;
 - b) ha presentato il bilancio relativo al precedente esercizio in conformità alla disciplina nazionale e tale bilancio conteneva una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve; o
 - c) ha presentato il bilancio relativo al precedente esercizio con una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve, anche se i revisori contabili hanno espresso rilievi nella loro relazione (di revisione) su tale bilancio.

- 4A Ferme restando le disposizioni di cui ai paragrafi 2 e 3, un'entità che abbia applicato gli IFRS per un esercizio precedente, ma il cui bilancio annuale più recente non contenga una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve, deve applicare il presente IFRS o deve applicare gli IFRS retroattivamente in base alle disposizioni dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio* come se l'entità non avesse mai smesso di applicare gli IFRS.

...

- 5 Il presente IFRS non si applica ai cambiamenti dei principi contabili effettuati dall'entità che già applica gli IFRS. Tali cambiamenti sono soggetti:

- a) alle disposizioni sui cambiamenti di principi contabili di cui allo IAS 8; e

...

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO E INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

Informazioni comparative

...

Informazioni comparative e riepiloghi storici non secondo gli IFRS

- 22 Alcune entità presentano un riepilogo storico di dati salienti per periodi antecedenti il primo esercizio per il quale tali entità presentano informazioni comparative complete in conformità agli IFRS. Il presente IFRS non richiede che tali riepiloghi siano conformi alle disposizioni contenute negli IFRS in materia di rilevazione e valutazione. Inoltre, alcune entità presentano sia le informazioni comparative in conformità ai precedenti Principi contabili, sia le informazioni comparative previste dall'IFRS 18. In ciascun bilancio che contenga un riepilogo di dati storici o informazioni comparative in conformità ai precedenti Principi contabili, l'entità deve:

...

Spiegazione del passaggio agli IFRS

...

Bilanci intermedi

- 32 Per rispettare quanto previsto dal paragrafo 23, se l'entità presenta un bilancio intermedio in conformità allo IAS 34 per la parte dell'esercizio in cui redige il primo bilancio d'esercizio redatto in conformità agli IFRS, la stessa deve rispettare le disposizioni dello IAS 34, se non diversamente specificato, oltre alle seguenti disposizioni:

- (za) l'entità deve presentare i raggruppamenti di voci che prevede di utilizzare in applicazione dell'IFRS 18 e i totali parziali richiesti dai paragrafi 69-74 di detto Principio, nonostante le disposizioni del paragrafo 10 dello IAS 34. L'entità deve applicare le disposizioni del paragrafo 10 dello IAS 34 per i raggruppamenti di voci e i totali parziali del bilancio sintetico dopo avere pubblicato il primo bilancio redatto in conformità agli IFRS, preparato secondo quanto previsto dall'IFRS 18.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 39AJ L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 ed E2, ha modificato l'Appendice A e ha aggiunto il paragrafo 32, lettera za). L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

...

Appendice A

Definizione dei termini

...

primo bilancio redatto in conformità agli IFRS Il primo bilancio annuale in cui l'entità adotta i **Principi contabili IFRS** con una dichiarazione di conformità ai Principi contabili IFRS esplicita e senza riserve.

...

Principi contabili IFRS I Principi contabili IFRS sono Principi contabili pubblicati dall'International Accounting Standards Board. Essi comprendono:

- a) gli International Financial Reporting Standard;
- b) i Principi contabili internazionali (IAS);
- c) Interpretazioni IFRIC; e
- d) Interpretazioni SIC.

I Principi contabili IFRS erano precedentemente noti come International Financial Reporting Standard, IFRS o Principi IFRS.

...

Appendice D

Esenzioni da altri IFRS

...

Grave iperinflazione

...

D30 Quando la data di normalizzazione della valuta funzionale cade in un esercizio comparativo di 12 mesi, l'esercizio comparativo può essere inferiore a 12 mesi purché per tale esercizio ridotto sia disponibile un'informativa di bilancio completa (secondo quanto disposto dal paragrafo 10 dello IFRS 18).

...

Appendice E

Esenzioni dagli IFRS applicabili a breve termine

Esenzione dall'obbligo di rideterminare i valori delle informazioni comparative ai fini dell'IFRS 9

...

E2 L'entità che sceglie di esporre informazioni comparative non conformi all'IFRS 7 e alla versione completata dell'IFRS 9 (pubblicata nel 2014) nel primo anno di passaggio deve:

...

- d) applicare il paragrafo 6C, lettera c), dello IAS 8 per fornire informazioni integrative aggiuntive, quando la conformità alle specifiche disposizioni degli IFRS è insufficiente per permettere agli utilizzatori del bilancio di comprendere l'impatto di particolari operazioni, altri eventi e circostanze sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'entità.

Alla fine del paragrafo 39K è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Nel paragrafo 39P è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Nei paragrafi 39Q e 39R è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8.

La nota a piè di pagina riferita alla definizione di *Principi contabili IFRS* nell'appendice A è soppressa.

IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni*

Nel paragrafo 59B è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024, lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Nel paragrafo 63E è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8.

IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*

I paragrafi 50 e B64 sono modificati. È aggiunto il paragrafo 64R.

IL METODO DELL'ACQUISIZIONE

...

Periodo di valutazione

...

- 50 Al termine del periodo di valutazione, l'acquirente deve rivedere la contabilizzazione per una aggregazione aziendale soltanto per correggere un errore in conformità allo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

Data di entrata in vigore

...

- 64R L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 50 e B64. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

...

Appendice B

Guida operativa

...

INFORMAZIONI INTEGRATIVE (APPLICAZIONE DEI PARAGRAFI 59 E 61)

B64 Per soddisfare l'obiettivo fissato nel paragrafo 59, l'acquirente deve fornire le seguenti informazioni per ciascuna aggregazione aziendale che si verifica nel corso dell'esercizio:

...

q) le seguenti informazioni:

...

Se fornire una qualsiasi informazione integrativa richiesta dal presente sottoparagrafo non è fattibile, l'acquirente deve indicare tale fatto e spiegarne i motivi. Il presente IFRS utilizza il termine "non fattibile" con lo stesso significato attribuitogli nello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 5 Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate

Si modificano i paragrafi 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33-36A, 38, 39 e 41 e i titoli che precedono i paragrafi 31 e 38. Il paragrafo 31 non è modificato ma è riportato per agevolare la lettura. È aggiunto il paragrafo 44N.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2 Le disposizioni per la classificazione, la presentazione e l'esposizione in bilancio previste dal presente IFRS si applicano a tutte le *attività non correnti* rilevate e a tutti i *gruppi in dismissione* dell'entità. Le disposizioni relative alla valutazione contenute nel presente IFRS si applicano a tutte le attività non correnti e a tutti i gruppi in dismissione rilevati (come indicati nel paragrafo 4), a eccezione di quelle attività, elencate nel paragrafo 5, che continueranno a essere valutate in conformità al Principio di riferimento ivi indicato.

3 Le attività classificate come non correnti, in conformità allo IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, non devono essere riclassificate tra le *attività correnti* finché non soddisfano i criteri per essere classificate come possedute per la vendita in conformità al presente IFRS. Le attività appartenenti a una classe che l'entità considererebbe normalmente come non correnti, acquisite esclusivamente al fine della loro vendita, non devono essere considerate correnti a meno che non soddisfino i criteri per essere classificate come possedute per la vendita, in conformità al presente IFRS.

...

5A Le disposizioni relative alla classificazione, presentazione, valutazione e informativa del presente IFRS applicabili a un'attività non corrente (o a un gruppo in dismissione) che è classificata come posseduta per la vendita si applicano anche a una attività non corrente (o gruppo in dismissione) classificata come posseduta per la distribuzione ai soci nella loro capacità di azionisti (posseduta per la distribuzione ai soci).

5B Il presente IFRS specifica l'informativa richiesta relativamente alle attività non correnti (o ai gruppi in dismissione) classificate come possedute per la vendita ovvero come attività operative cessate. L'informativa richiesta in altri IFRS non si applica a tali attività (o gruppi in dismissione) a meno che gli stessi IFRS non richiedano:

- a) informazioni specifiche relativamente alle attività non correnti (o ai gruppi in dismissione) classificate come possedute per la vendita ovvero come attività operative cessate; o
- b) informazioni in merito alla valutazione di attività e passività in un gruppo in dismissione che non rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni di valutazione dell'IFRS 5 e tali informazioni non siano già previste nelle altre note al bilancio.

Informazioni aggiuntive in merito alle attività non correnti (o ai gruppi in dismissione) classificate come possedute per la vendita o come attività operative cessate possono essere necessarie per conformarsi alle disposizioni in materia di informativa di cui all'IFRS 18 e alle disposizioni dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*, in particolare dei paragrafi 6A e 31A dello IAS 8.

CLASSIFICAZIONE DI ATTIVITÀ NON CORRENTI (O GRUPPI IN DISMISSIONE) COME POSSEDUTE PER LA VENDITA O COME POSSEDUTE PER LA DISTRIBUZIONE AI SOCI

...

Attività non correnti da abbandonare

- 13 L'entità non deve classificare come posseduta per la vendita un'attività non corrente (o gruppo in dismissione) destinata ad essere abbandonata. Ciò perché il valore contabile sarà recuperato principalmente attraverso il suo uso continuativo. Tuttavia, se il gruppo in dismissione da abbandonare soddisfa le condizioni di cui al paragrafo 32, lettere da a) a c), l'entità deve presentare in bilancio o comunicare i risultati e i flussi finanziari del gruppo in dismissione come attività operative cessate, in conformità ai paragrafi 33 e 34, alla data in cui esso cessa di essere utilizzato. Le attività non correnti (o gruppi in dismissione) da abbandonare includono le attività non correnti (o gruppi in dismissione) da utilizzare fino al termine della propria vita economica e le attività non correnti (o gruppi in dismissione) destinate a essere dismesse dall'uso piuttosto che vendute.

...

VALUTAZIONE DI ATTIVITÀ NON CORRENTI (O GRUPPI IN DISMISSIONE) CLASSIFICATE COME POSSEDUTE PER LA VENDITA

Valutazione di un'attività non corrente (o gruppo in dismissione)

...

- 17 Se è previsto che la vendita si concluderà tra più di un anno, l'entità deve valutare i costi di vendita al loro valore attuale. Qualsiasi incremento nel valore attuale dei costi di vendita derivante dal trascorrere del tempo deve essere classificato nell'utile (perdita) d'esercizio in applicazione delle disposizioni dell'IFRS 18 relative ai ricavi e ai costi derivanti dalla rivalutazione di un'attività non corrente (o di un gruppo in dismissione) classificata come posseduta per la vendita.

...

Modifiche a un programma di vendita o a un programma di distribuzione ai soci

...

- 26A Se l'entità riclassifica un'attività (o gruppo in dismissione) direttamente da posseduta per la vendita a posseduta per la distribuzione ai soci, o direttamente da posseduta per la distribuzione ai soci a posseduta per la vendita, la variazione della classificazione è considerata una continuazione del programma iniziale di dismissione. L'entità:
- a) non deve seguire le indicazioni di cui ai paragrafi 27-29 per contabilizzare tale modifica. L'entità deve applicare le disposizioni relative alla classificazione, presentazione, valutazione e informativa del presente IFRS applicabili al nuovo metodo di dismissione;

...

- 28 L'entità deve includere qualsiasi rettifica necessaria del valore contabile di un'attività non corrente che cessa di essere classificata come posseduta per la vendita o posseduta per la distribuzione ai soci nell'utile (perdita) d'esercizio derivante dalle attività operative in esercizio nel periodo in cui le condizioni specificate, rispettivamente, nei paragrafi 7-9 o 12A non sono più soddisfatte. I bilanci degli esercizi successivi alla classificazione dell'attività come posseduta per la vendita o posseduta per la distribuzione ai soci devono essere modificati di conseguenza se il gruppo in dismissione o l'attività non corrente che cessa di essere classificata come posseduta per la vendita o posseduta per la distribuzione ai soci è una controllata, un'attività a controllo congiunto, una joint venture, una collegata o una parte di un'interessenza in una joint venture o in una collegata. L'entità deve esporre tale rettifica sotto la stessa voce del prospetto di conto economico complessivo utilizzata per esporre le plusvalenze o le minusvalenze, se esistenti, rilevate ai sensi del paragrafo 37.

...

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO E INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

Attività operative cessate

- 31 Una *componente di un'entità* comprende operazioni e flussi finanziari che possono essere chiaramente distinti, sia operativamente, sia ai fini del bilancio, dal resto della entità. In altri termini, finché una componente dell'entità è mantenuta operativa, sarà una unità generatrice di flussi finanziari o un gruppo di unità generatrici di flussi finanziari.

...

33 L'entità deve presentare in bilancio o comunicare:

...

b) un'analisi dell'unico importo di cui al punto a) suddivisa in:

- i) i ricavi, i costi e gli utili o perdite derivanti da attività operative cessate, al lordo degli effetti fiscali;
- ii) il relativo onere per imposte sul reddito, come richiesto dal paragrafo 81, lettera h) dello IAS 12;
- iii) la plusvalenza o la minusvalenza rilevata a seguito della valutazione al fair value (valore equo) al netto dei costi di vendita o della dismissione delle attività o del(i) gruppo(i) in dismissione che costituiscono l'attività operativa cessata; e
- iv) il relativo onere per imposte sul reddito, come richiesto dal paragrafo 81, lettera h) dello IAS 12;

L'analisi può essere presentata nel prospetto di conto economico complessivo o esposta nelle note. Se è presentata nel prospetto di conto economico complessivo, deve essere classificata nella categoria delle attività operative cessate, ossia distintamente dalle attività operative in esercizio. L'analisi non è richiesta nel caso di gruppi in dismissione rappresentati da controllate di recente acquisizione che al momento dell'acquisizione soddisfano i criteri per essere classificate come possedute per la vendita (cfr. paragrafo 11);

- c) i flussi finanziari netti attribuibili all'attività operativa, di investimento e di finanziamento dell'attività operativa cessata. Tali informazioni possono essere presentate nel rendiconto finanziario o esposte nelle note. Tali informazioni non sono richieste nel caso di gruppi in dismissione rappresentati da controllate di recente acquisizione che al momento dell'acquisizione hanno i requisiti per essere classificate come possedute per la vendita (cfr. paragrafo 11);
- d) l'ammontare degli utili derivanti dalle attività operative in esercizio e dalle attività operative cessate attribuibili ai soci della controllante. Tali informazioni possono essere presentate nel prospetto di conto economico complessivo o esposte nelle note.

33A Se l'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio distinto da un prospetto di conto economico complessivo come descritto nel paragrafo 12, lettera b), dell'IFRS 18, una categoria identificata come relativa alle attività operative cessate è presentata nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.

34 L'entità deve ripresentare l'esposizione in bilancio e l'informativa di cui al paragrafo 33 per i periodi precedenti presentati in bilancio, così che l'esposizione e l'informativa si riferiscano a tutte le attività operative cessate entro la data di chiusura dell'ultimo bilancio presentato.

35 Anche le rettifiche apportate nell'esercizio corrente agli importi precedentemente classificati nella categoria delle attività operative cessate e direttamente correlate alla dismissione in un esercizio precedente di una attività operativa cessata devono essere classificate separatamente nella categoria delle attività operative cessate. La natura e l'importo di tali rettifiche devono essere indicati. Esempi di circostanze in cui possono sorgere tali rettifiche comprendono:

...

36 Se l'entità cessa di classificare una componente dell'entità come posseduta per la vendita, i risultati dell'attività della componente precedentemente classificata tra le attività operative cessate, in conformità ai paragrafi da 33 a 35, devono essere riclassificati e inclusi nel risultato delle attività operative in esercizio per tutti gli esercizi presentati in bilancio. È necessario indicare nel bilancio che gli importi relativi agli esercizi precedenti sono stati riclassificati.

36A L'entità che intraprenda un programma di vendita che comporta la perdita del controllo di una controllata, nel caso in cui quest'ultima sia un gruppo in dismissione che soddisfa la definizione di attività operativa cessata di cui al paragrafo 32, deve esporre in bilancio o fornire le informazioni richieste nei paragrafi 33-36.

...

Attività non corrente o gruppo in dismissione classificati come posseduti per la vendita

- 38 L'entità deve presentare un'attività non corrente classificata come posseduta per la vendita e le attività di un gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita separatamente dalle altre attività del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. Le passività di un gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita devono essere presentate separatamente dalle altre passività del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. Tali attività e passività non devono essere compensate ed esposte in bilancio come un importo netto. Le principali classi di attività e passività classificate come possedute per la vendita devono essere indicate separatamente nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o comunicate nelle note, a eccezione di quanto consentito dal paragrafo 39. L'entità deve esporre separatamente qualsiasi provento od onere cumulativamente rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo relativo a un'attività non corrente (o gruppo in dismissione) classificata come posseduta per la vendita.
- 39 Se il gruppo in dismissione è costituito da una controllata acquisita, che all'acquisizione già soddisfa i criteri per essere classificata come posseduta per la vendita (cfr. paragrafo 11), non è richiesta l'esposizione o la comunicazione delle principali classi di attività e passività.

...

Informazioni integrative aggiuntive

- 41 L'entità deve fornire le seguenti informative nella nota integrativa dell'esercizio in cui un'attività non corrente (o un gruppo in dismissione) è stata classificata come posseduta per la vendita oppure venduta:

...

- c) la plusvalenza o la minusvalenza rilevata in conformità ai paragrafi da 20 a 22 e, se non esposta distintamente nel prospetto di conto economico complessivo, la voce di prospetto di conto economico complessivo che include tale plusvalenza o minusvalenza;

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 44N L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33-36A, 38, 39 e 41 e i titoli che precedono i paragrafi 31 e 38. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 44A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 44I è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

Nel paragrafo 44L è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 6 Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie

Il paragrafo 6 è modificato. È aggiunto il paragrafo 26B.

RILEVAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI ESPLORAZIONE E DI VALUTAZIONE

Esenzione temporanea dallo IAS 8 paragrafi 11 e 12

- 6 Quando definisce i propri principi contabili, l'entità che rileva le attività di esplorazione e di valutazione deve applicare il paragrafo 10 dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

26B L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 6. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo 26A è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024, lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 7 Strumenti finanziari: Informazioni integrative

I paragrafi 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 e B46 sono modificati. Si aggiungono i paragrafi 19A-19B e relativi sottotitoli e il paragrafo 44KK.

AMBITO DI APPLICAZIONE

3 Il presente IFRS deve essere applicato da tutte le entità a tutti i tipi di strumenti finanziari, fatta eccezione per:

...

- f) gli strumenti che devono essere classificati come strumenti rappresentativi di capitale in applicazione dei paragrafi 16A e 16B o dei paragrafi 16C e 16D dello IAS 32. Tuttavia l'informativa di cui ai paragrafi 19A-19B è richiesta per tali strumenti.

...

RILEVANZA DEGLI STRUMENTI FINANZIARI CON RIFERIMENTO ALLA SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA E AL RISULTATO ECONOMICO

...

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria*Categorie di attività e di passività finanziarie*

8 Il valore contabile di ognuna delle seguenti categorie, specificate nell'IFRS 9, deve essere indicato nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o comunicato nelle note:

...

Strumenti finanziari classificati come strumenti rappresentativi di capitale conformemente ai paragrafi 16A-16B o ai paragrafi 16C-16D dello IAS 32

19A Per quanto concerne gli strumenti finanziari con opzione a vendere classificati come strumenti rappresentativi di capitale conformemente ai paragrafi 16A-16B dello IAS 32, l'entità deve indicare nell'informativa (se non li ha indicati altrove):

- a) dati quantitativi sintetici circa il valore classificato come patrimonio netto;
- b) obiettivi, politiche e processi dell'entità per la gestione dell'obbligazione di riacquistare o rimborsare gli strumenti quando richiesto dai relativi possessori, compreso qualsiasi cambiamento intervenuto rispetto all'esercizio precedente;
- c) flussi finanziari in uscita previsti all'atto del rimborso o del riacquisto di detta classe di strumenti finanziari; e
- d) informazioni in merito alle modalità di calcolo dei flussi finanziari in uscita previsti all'atto del rimborso o del riacquisto.

19B Se ha riclassificato uno qualsiasi dei seguenti strumenti finanziari tra le passività finanziarie e il patrimonio netto, l'entità deve indicare il valore riclassificato in entrata e in uscita per ogni categoria (passività finanziarie o patrimonio netto), nonché i tempi e la motivazione di tale riclassificazione:

- a) strumento finanziario con opzione a vendere classificato come strumento rappresentativo di capitale in applicazione dei paragrafi 16A-16B dello IAS 32; o
- b) strumento che pone a carico dell'entità un'obbligazione a consegnare a un'altra parte una quota proporzionale dell'attivo netto dell'entità solo in caso di liquidazione classificato come strumento rappresentativo di capitale in applicazione dei paragrafi 16C e 16C-16D dello IAS 32.

Prospetto di conto economico complessivo*Voci di ricavi, di costi, di utili o di perdite*

- 20 L'entità deve presentare, fatte salve le disposizioni in materia di esposizione in bilancio di cui all'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, le seguenti voci di ricavi, di costi, di utili o di perdite nel prospetto di conto economico complessivo o indicarle nelle note:

...

Altre informazioni integrative*Principi contabili*

- 21 In conformità al paragrafo 27A dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*, l'entità indica le informazioni rilevanti sui principi contabili. Le informazioni sul criterio (sui criteri) base di valutazione degli strumenti finanziari utilizzato nella preparazione del bilancio dovrebbero essere informazioni rilevanti sui principi contabili.

Contabilizzazione delle operazioni di copertura

...

Effetti della contabilizzazione delle operazioni di copertura sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sull'andamento economico

...

- 24C L'entità deve presentare, in formato tabellare, i seguenti importi, separatamente per categoria di rischio per ogni tipo di copertura, come segue:

...

- b) per le coperture dei flussi finanziari e per le coperture dell'investimento netto in una gestione estera:

...

- iv) l'ammontare riclassificato dalla riserva di copertura dei flussi finanziari o dalla riserva di conversione di valuta estera nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. lo IFRS 18) (distinguendo fra importi per i quali in precedenza era stata utilizzata la contabilizzazione delle operazioni di copertura ma per i quali non sono più previsti flussi finanziari futuri coperti, e gli importi che sono stati trasferiti perché l'elemento coperto ha inciso sull'utile o sulla perdita);
- v) la voce del prospetto di conto economico complessivo che include la rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18); e

...

- 24E L'entità deve fornire la riconciliazione di ciascuna componente del patrimonio netto e l'analisi delle altre componenti di conto economico complessivo secondo quanto previsto dallo IFRS 18 che nell'insieme:

...

- 24F L'entità deve fornire le informazioni di cui al paragrafo 24E separatamente per categoria di rischio. La disaggregazione in base al rischio può essere fornita nelle note al bilancio.

Opzione di designare l'esposizione creditizia come valutata al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio

- 24G Se l'entità ha designato uno strumento finanziario, o parte di esso, come valutato al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio, perché utilizza un derivato su crediti per gestire il rischio di credito dello strumento finanziario, essa deve indicare:

...

- c) alla data in cui cessa la valutazione dello strumento finanziario, o di parte di esso, al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio, il fair value (valore equo) dello strumento finanziario che è diventato il nuovo valore contabile conformemente al paragrafo 6.7.4 dell'IFRS 9 e il valore nominale o l'importo del capitale relativi (l'entità non è tenuta a comunicare questa informazione integrativa negli esercizi successivi, se non per fornire informazioni comparative secondo quanto previsto dallo IFRS 18).

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

44KK L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 e B46 e ha aggiunto i paragrafi 19A-19B e un relativo sottotitolo. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

...

Appendice B

Guida operativa

CLASSI DI STRUMENTI FINANZIARI E LIVELLO DELLE INFORMAZIONI INTEGRATIVE (PARAGRAFO 6)

...

Altre informazioni integrative — principi contabili (paragrafo 21)

B5 Il paragrafo 21 impone di indicare le informazioni rilevanti sui principi contabili, che dovrebbero includere informazioni sul criterio (sui criteri) base di valutazione degli strumenti finanziari utilizzato nella preparazione del bilancio. Per gli strumenti finanziari, le informazioni integrative possono comprendere:

...

Il paragrafo 27G dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio* dispone altresì che le entità indichino unitamente alle informazioni rilevanti sui principi contabili o ad altre note le decisioni, ad eccezione di quelle che riguardano le stime, che la direzione aziendale ha preso durante il processo di applicazione dei principi contabili dell'entità che hanno gli effetti più significativi sugli importi rilevati in bilancio.

NATURA ED ENTITÀ DEI RISCHI DERIVANTI DAGLI STRUMENTI FINANZIARI (PARAGRAFI 31–42)

...

Informazioni quantitative (paragrafo 34)

B7 Il paragrafo 34, lettera a), dispone che siano indicati dati quantitativi sintetici sull'esposizione al rischio dell'entità basati sulle informazioni fornite internamente ai dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità. Se utilizza vari metodi per la gestione di un'esposizione al rischio, l'entità deve indicare le informazioni utilizzando il metodo o i metodi che forniscono le informazioni più rilevanti e attendibili. Nello IAS 8 sono illustrate le nozioni di rilevanza e attendibilità.

...

ELIMINAZIONE CONTABILE (PARAGRAFI 42C–42H)

...

Compensazione di attività e passività finanziarie (paragrafi 13A-13F)

...

Informativa sui saldi netti presentati nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (paragrafo 13C(c))

...

B46 Gli importi da indicare in conformità al paragrafo 13C(c) devono essere riconciliati con gli importi delle singole voci presentate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. Ad esempio, se l'entità che applica le disposizioni dell'IFRS 18 aggrega o disaggrega gli importi presentati nelle singole voci di bilancio per ottenere gli importi da fornire in conformità al paragrafo 13C, lettera c), essa deve riconciliare gli importi così aggregati o disaggregati con gli importi delle singole voci presentate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria.

Alla fine del paragrafo 44A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 44C è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato tali disposizioni dello IAS 1 all'interno dell'IFRS 7 *Strumenti finanziari: informazioni integrative*.

Alla fine del paragrafo 44Q è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

Nel paragrafo 44AA è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Nel paragrafo 44FF è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8.

Alla fine del paragrafo 44II è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato all'interno dello IAS 8 le disposizioni dello IAS 1 in materia di informazioni rilevanti sui principi contabili.

IFRS 8 Settori operativi

Il paragrafo 23 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 36D.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

Informazioni in merito a utili o perdite, attività e passività

- 23 L'entità deve fornire una valutazione dell'utile o della perdita per ciascun settore oggetto di informativa. L'entità deve fornire una valutazione delle attività e passività totali di ciascun settore oggetto di informativa se tali importi vengono forniti periodicamente al più alto livello decisionale operativo. L'entità deve inoltre fornire i seguenti elementi in merito a ciascun settore oggetto di informativa se gli importi specificati sono inclusi nella valutazione dell'utile o della perdita di settore esaminati dal più alto livello decisionale operativo o vengono forniti periodicamente al più alto livello decisionale operativo, anche se non inclusi in tale valutazione dell'utile o della perdita di settore:

...

- f) voci rilevanti di ricavo e di costo esposte conformemente al paragrafo 42 dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*;

...

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 36D L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 23. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 36A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IFRS 9 Strumenti finanziari

Si modificano i paragrafi 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 e B4.1.2A ed è aggiunto il paragrafo 7.1.11.

Capitolo 5 Valutazione

...

5.6 RICLASSIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE

...

- 5.6.5 Se l'entità riclassifica l'attività finanziaria spostandola dalla categoria del fair value (valore) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo a quella del costo ammortizzato, l'attività finanziaria è riclassificata al suo fair value (valore equo) alla data della riclassificazione. Tuttavia l'utile (perdita) complessivo rilevato precedentemente nelle altre componenti di conto economico complessivo è eliminato dal patrimonio netto e rettificato a fronte del fair value (valore equo) dell'attività finanziaria alla data della riclassificazione. Di conseguenza l'attività finanziaria è valutata alla data della riclassificazione come se fosse sempre stata valutata al costo ammortizzato. Questa rettifica riguarda le altre componenti di conto economico complessivo, ma non incide sull'utile (o sulla perdita) d'esercizio e pertanto non è una rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*). Il tasso di interesse effettivo e la valutazione delle perdite attese su crediti non sono rettificati a seguito della riclassificazione (cfr. paragrafo B5.6.1.)

...

- 5.6.7 Se l'entità riclassifica l'attività finanziaria spostandola dalla categoria del fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo a quella del fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio, l'attività finanziaria continua a essere valutata al fair value (valore equo). L'utile (perdita) complessivo rilevato precedentemente nelle altre componenti di conto economico complessivo è riclassificato dal patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio tramite una rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) alla data della riclassificazione.

5.7 UTILI E PERDITE

...

Attività valutate al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo

- 5.7.10 L'utile (perdita) sull'attività finanziaria valutata al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo conformemente al paragrafo 4.1.2A deve essere rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo, ad eccezione degli utili o delle perdite per riduzione di valore (cfr. sezione 5.5) e degli utili (perdite) su cambi (cfr. paragrafi B5.7.2-B5.7.2A), fino a quando l'attività finanziaria è eliminata contabilmente o riclassificata. Se l'attività finanziaria è eliminata contabilmente, l'utile (perdita) complessivo precedentemente rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo è riclassificato dal patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio tramite una rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18). Se l'attività finanziaria è riclassificata al di fuori della categoria di valutazione al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo, l'entità deve contabilizzare l'utile (perdita) complessivo precedentemente rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo secondo quanto previsto dai paragrafi 5.6.5 e 5.6.7. L'interesse calcolato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo è rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio.

...

Capitolo 6 Contabilizzazione delle operazioni di copertura

...

6.5 CONTABILIZZAZIONE DELLE RELAZIONI DI COPERTURA CHE SODDISFANO I CRITERI DI AMMISSIBILITÀ

...

Coperture dei flussi finanziari

- 6.5.11 Fintanto che soddisfa i criteri di ammissibilità di cui al paragrafo 6.4.1, la copertura dei flussi finanziari deve essere contabilizzata come segue:

...

- d) **L'importo accumulato nella riserva per la copertura dei flussi finanziari conformemente alla lettera a) deve essere contabilizzato come segue:**
- i) **se un'operazione programmata coperta comporta successivamente la rilevazione di un'attività o passività non finanziaria, o un'operazione programmata coperta per un'attività o passività non finanziaria diventa un impegno irrevocabile al quale si applica la contabilizzazione delle operazioni di copertura del fair value (valore equo), l'entità deve eliminare detto importo dalla riserva per la copertura dei flussi finanziari e includerlo direttamente nel costo iniziale, o altro valore contabile, dell'attività o della passività. Non si tratta di una rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) e pertanto non incide sulle altre componenti di conto economico complessivo;**
 - ii) **per le coperture di flussi finanziari, a eccezione di quelle considerate al punto i), l'importo deve essere riclassificato dalla riserva per la copertura dei flussi finanziari nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) nello stesso esercizio o negli stessi esercizi in cui i flussi finanziari futuri attesi coperti hanno un effetto sull'utile (perdita) d'esercizio (per esempio, negli esercizi in cui sono rilevati gli interessi attivi o gli interessi passivi o quando si verifica la vendita programmata);**
 - iii) **tuttavia, se l'importo costituisce una perdita e l'entità non prevede di recuperare tutta la perdita o una parte di essa in un esercizio o in più esercizi futuri, l'entità deve immediatamente riclassificare nell'utile (perdita) d'esercizio, come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18), l'importo che non prevede di recuperare.**

6.5.12 Se cessa la contabilizzazione delle operazioni di copertura per la copertura di flussi finanziari (cfr. paragrafi 6.5.6 e 6.5.7, lettera b)), l'entità deve contabilizzare l'importo accumulato nella riserva per la copertura dei flussi finanziari conformemente al paragrafo 6.5.11, lettera a), come segue:

...

- b) se non si prevedono più futuri flussi finanziari coperti, l'importo deve essere riclassificato immediatamente dalla riserva per la copertura dei flussi finanziari all'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18). È sempre possibile che si verifichino futuri flussi finanziari coperti non più altamente probabili.

Coperture di un investimento netto in una gestione estera

...

6.5.14 **L'utile o la perdita complessivo sullo strumento di copertura relativi alla parte efficace della copertura che è stata accumulata nella riserva di conversione di valuta estera devono essere riclassificati dal patrimonio netto nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) conformemente ai paragrafi 48-49 dello IAS 21 concernenti la dismissione o la dismissione parziale della gestione estera.**

Contabilizzazione del valore temporale delle opzioni

6.5.15 Quando separa il valore intrinseco e il valore temporale di un contratto di opzione e designa come strumento di copertura soltanto la variazione del valore intrinseco dell'opzione (cfr. paragrafo 6.2.4, lettera a)), l'entità deve contabilizzare il valore temporale dell'opzione come segue (cfr. paragrafi B6.5.29-B6.5.33):

...

- b) la variazione del fair value (valore equo) del valore temporale dell'opzione che copre l'elemento coperto relativo a un'operazione deve essere rilevata nelle altre componenti di conto economico complessivo nella misura in cui si riferisce all'elemento coperto e deve essere accumulata in una componente separata di patrimonio netto. La variazione cumulata del fair value (valore equo) derivante dal valore temporale dell'opzione accumulata nella componente separata di patrimonio netto (di seguito "l'importo") deve essere contabilizzata come segue:
- i) se l'elemento coperto successivamente comporta la rilevazione di un'attività o di una passività non finanziaria o di un impegno irrevocabile per un'attività o una passività non finanziaria al quale si applica la contabilizzazione delle operazioni di copertura del fair value (valore equo), l'entità deve eliminare l'importo dalla componente separata di patrimonio netto e deve includerlo direttamente nel costo iniziale, o altro valore contabile, dell'attività o della passività. Non si tratta di una rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) e pertanto non incide sulle altre componenti di conto economico complessivo;

- ii) per le relazioni di copertura, a eccezione di quelle cui si applica il punto i), l'importo deve essere riclassificato dalla componente separata di patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) nello stesso esercizio o negli stessi esercizi in cui i flussi finanziari futuri attesi coperti hanno un effetto sull'utile (perdita) d'esercizio (per esempio, quando ha luogo la vendita programmata);
- iii) tuttavia, se si prevede che tutto l'importo o una parte di esso non sarà recuperato in un esercizio o in più esercizi futuri, l'importo che non si prevede di recuperare deve immediatamente essere riclassificato nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18);
- c) la variazione del fair value (valore equo) del valore temporale dell'opzione che copre un elemento coperto relativo a un periodo deve essere rilevata nelle altre componenti di conto economico complessivo nella misura in cui si riferisce all'elemento coperto e deve essere accumulata in una componente separata di patrimonio netto. Il valore temporale alla data della designazione dell'opzione come strumento di copertura, nella misura in cui riguarda l'elemento coperto, deve essere ammortizzato su base sistematica e razionale nel periodo durante il quale la rettifica della copertura del valore intrinseco dell'opzione potrebbe influenzare l'utile (perdita) d'esercizio (o le altre componenti di conto economico complessivo, se l'elemento coperto è uno strumento rappresentativo di capitale per il quale l'entità ha scelto di presentare le variazioni del fair value (valore equo) nelle altre componenti di conto economico complessivo conformemente al paragrafo 5.7.5). Di conseguenza, in ciascun esercizio l'importo dell'ammortamento è riclassificato dalla componente separata di patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18). Tuttavia, se la contabilizzazione delle operazioni di copertura cessa per la relazione di copertura che include la variazione del valore intrinseco dell'opzione come strumento di copertura, l'importo netto (ossia comprensivo dell'ammortamento cumulato) accumulatosi nella componente separata di patrimonio netto deve essere immediatamente riclassificato nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18).

...

6.7 OPZIONE DI DESIGNARE L'ESPOSIZIONE CREDITIZIA COME VALUTATA AL FAIR VALUE (VALORE EQUO) RILEVATO NELL'UTILE (PERDITA) D'ESERCIZIO

...

Contabilizzazione delle esposizioni creditizie designate al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio

- 6.7.2 Se, conformemente al paragrafo 6.7.1, uno strumento finanziario è designato come valutato al fair value (valore equo) rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio dopo la rilevazione iniziale, o non è stato rilevato in precedenza, la differenza al momento della designazione tra l'eventuale valore contabile e il fair value (valore equo) deve essere immediatamente rilevata nell'utile (perdita) d'esercizio. Per le attività finanziarie valutate al fair value (valore equo) rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo conformemente al paragrafo 4.1.2A, l'utile o la perdita complessivo rilevato precedentemente nelle altre componenti di conto economico complessivo deve essere immediatamente riclassificato dal patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18).

...

Capitolo 7 Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie

7.1 DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 7.1.11 L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 e B4.1.2A. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

...

Appendice B

Guida operativa

...

CLASSIFICAZIONE (CAPITOLO 4)

Classificazione delle attività finanziarie (sezione 4.1)

Modello di business dell'entità per la gestione delle attività finanziarie

...

B4.1.2A Il modello di business dell'entità riguarda il modo in cui l'entità gestisce le proprie attività finanziarie al fine di generare flussi finanziari. In altri termini, il modello di business dell'entità determina se i flussi finanziari deriveranno dalla raccolta dei flussi finanziari contrattuali, dalla vendita delle attività finanziarie o da entrambi. Di conseguenza la valutazione non avviene sulla base di scenari che, in base a previsioni ragionevoli dell'entità, non sono destinati a verificarsi, come i cosiddetti scenari "worst case" o "stress case". Per esempio, se l'entità prevede di vendere un determinato portafoglio di attività finanziarie solo in uno scenario "stress case", tale scenario non influirà sulla valutazione del modello di business dell'entità per tali attività se tale scenario, in base a previsioni ragionevoli dell'entità, non è destinato a verificarsi. Il fatto che i flussi finanziari siano realizzati secondo modalità diverse da quelle previste dell'entità alla data della valutazione del modello di business (ad esempio, se l'entità vende un numero maggiore o minore di attività finanziarie rispetto a quanto previsto all'epoca della classificazione delle attività) non dà luogo ad un errore di un esercizio precedente nel bilancio dell'entità (cfr. IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*) né modifica la classificazione delle restanti attività finanziarie possedute nell'ambito del modello di business (cioè le attività che l'entità ha rilevato negli esercizi precedenti e possiede ancora) nella misura in cui l'entità abbia considerato tutte le significative informazioni che erano disponibili al momento della valutazione del modello di business. Tuttavia, quando l'entità valuta il modello di business per attività finanziarie di nuova creazione o acquisizione, essa deve prendere in considerazione informazioni sul modo in cui i flussi finanziari sono stati realizzati in passato, unitamente a tutte le altre informazioni significative.

Nel paragrafo 7.2.1 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 10 Bilancio consolidato

Nel paragrafo C2 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 11 Accordi a controllo congiunto

Nel paragrafo C1B è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 12 Informativa sulle partecipazioni in altre entità

Il paragrafo B14 è modificato ed è aggiunto il paragrafo C1E.

Appendice B

Guida operativa

...

RIEPILOGO DEI DATI ECONOMICO-FINANZIARI PER CONTROLLATE, JOINT VENTURE E COLLEGATE (PARAGRAFI 12 E 21)

...

B14 Il riepilogo dei dati economico-finanziari presentato secondo quanto disposto dai paragrafi B12 e B13 riguarda gli importi inclusi nel bilancio redatto in conformità agli IFRS della joint venture o società collegata (e non la quota di tali importi posseduta dall'entità). Se l'entità contabilizza la propria partecipazione nella joint venture o società collegata applicando il metodo del patrimonio netto:

- a) gli importi inclusi nel bilancio della joint venture o società collegata redatto in conformità agli IFRS devono essere rettificati per riflettere le rettifiche apportate dall'entità quando applica il metodo del patrimonio netto, come per esempio le rettifiche del fair value (valore equo) apportate al momento dell'acquisizione e le rettifiche dovute a differenze nei principi contabili;
- b) l'entità deve fornire una riconciliazione tra il riepilogo dei dati economico-finanziari presentato e il valore contabile della propria partecipazione nella joint venture o società collegata.

...

*Appendice C***Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie**

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

C1E L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo B14. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo C1D è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 13 Valutazione del fair value

Il paragrafo 51 è modificato ed è aggiunto il paragrafo C7.

VALUTAZIONE

...

Applicazione ad attività e passività finanziarie con posizioni compensative dei rischi di mercato o del rischio di credito della controparte

...

51 Per avvalersi dell'eccezione di cui al paragrafo 48, l'entità deve decidere la politica contabile da adottare in conformità allo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*. L'entità che si avvale dell'eccezione deve applicare tale principio contabile, incluso quello relativo alla ripartizione delle rettifiche denaro-lettera (bid-ask, vedere paragrafi 53–55) e le rettifiche di credito (vedere paragrafo 56) se applicabile, in modo uniforme tra i diversi esercizi per un determinato portafoglio.

...

*Appendice C***Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie**

...

C7 L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 51. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti

Il paragrafo 43 è modificato ed è aggiunto il paragrafo C1D.

RILEVAZIONE

...

Adempimento delle obbligazioni di fare

...

Valutazione dei progressi verso l'adempimento completo dell'obbligazione di fare

...

Metodi di valutazione dei progressi

...

- 43 Poiché le circostanze cambiano nel tempo, l'entità deve aggiornare la valutazione dei progressi per riflettere eventuali cambiamenti del risultato dell'obbligazione di fare. Tali cambiamenti della valutazione dei progressi dell'entità sono contabilizzati come cambiamenti nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.

...

Appendice C

Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- C1D L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 43. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo C3, lettera a), è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 16 Leasing

Il paragrafo 49 è modificato ed è aggiunto il paragrafo C1E.

LOCATARIO

...

Esposizione nel bilancio

...

- 49 Nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo il locatario deve esporre gli interessi passivi sulle passività del leasing separatamente dalla quota di ammortamento dell'attività consistente nel diritto di utilizzo. Il paragrafo 61 dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* impone all'entità di classificare nella categoria "finanziamenti" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio gli interessi passivi sulla passività relativa a un leasing, individuati dall'entità in applicazione del paragrafo 36, lettera a).

...

Appendice C

Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- C1E L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 49. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo C5, lettera a), è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRS 17 *Contratti assicurativi*

Si modificano i paragrafi 91, 96, 103 e B129 ed è aggiunto il paragrafo C2B.

RILEVAZIONE E PRESENTAZIONE NEL PROSPETTO DEL RISULTATO ECONOMICO (PARAGRAFI B120-B136)

...

Proventi o costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi (cfr. paragrafi B128-B136)

...

91 Se trasferisce il gruppo di contratti assicurativi o elimina contabilmente un contratto assicurativo applicando il paragrafo 77, l'entità:

- a) deve riclassificare nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*) gli eventuali importi residui relativi al gruppo (o al contratto) precedentemente rilevati nelle altre componenti di conto economico complessivo, perché l'entità aveva scelto il principio contabile di cui al paragrafo 88, lettera b);
- b) non deve riclassificare nell'utile (perdita) d'esercizio come rettifica da riclassificazione (cfr. IFRS 18) gli eventuali importi residui relativi al gruppo (o al contratto) precedentemente rilevati nelle altre componenti di conto economico complessivo, perché l'entità aveva scelto il principio contabile di cui al paragrafo 89, lettera b).

...

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

96 I paragrafi 41-43 dell'IFRS 18 stabiliscono le disposizioni relative all'aggregazione e alla disaggregazione delle informazioni. Potrebbe ad esempio essere appropriato disaggregare le informazioni sui contratti assicurativi sulla base delle seguenti caratteristiche:

- a) il tipo di contratto (per esempio, le principali linee di prodotti);
- b) la zona geografica (per esempio, paesi o regioni); o
- c) il settore oggetto di informativa ai sensi dell'IFRS 8 *Settori operativi*.

Spiegazione degli importi rilevati

...

103 Nelle riconciliazioni richieste dal paragrafo 100 l'entità deve presentare separatamente, se del caso, ciascuno dei seguenti importi in relazione ai servizi:

...

- c) le componenti di investimento escluse dai ricavi e costi per servizi assicurativi (combinare ai rimborsi dei premi, a meno che detti rimborsi siano presentati come parte dei flussi finanziari nel periodo come descritto al paragrafo 105, lettera a), punto i)).

...

*Appendice B***Guida operativa**

...

I PROVENTI O COSTI DI NATURA FINANZIARIA DERIVANTI DA CONTRATTI ASSICURATIVI (PARAGRAFI 87-92).

...

B129 Conformemente ai paragrafi 88-89 l'entità deve scegliere se disaggregare i proventi o costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi del periodo di riferimento tra l'utile (perdita) d'esercizio e le altre componenti di conto economico complessivo. L'entità deve applicare la propria scelta di principio contabile ai portafogli di contratti assicurativi. Quando determina, in applicazione del paragrafo 13 dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*, quale è il principio contabile più appropriato per il portafoglio di contratti assicurativi, l'entità deve prendere in considerazione le attività che detiene in tale portafoglio e il modo in cui le contabilizza.

...

Appendice C

Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

C2B L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 91, 96, 103 e B129. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo C3, lettera a), è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IAS 2 Rimanenze

Il paragrafo 39 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 40H.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

39 Alcune entità classificano i costi per natura nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio con una modalità che determina l'esposizione di importi diversi dai costi delle rimanenze rilevati come costo durante l'esercizio. In questo caso l'entità indica le spese rilevate come costi per materie prime e beni di consumo, benefici per i dipendenti e altri costi di gestione insieme con l'ammontare della variazione netta delle rimanenze nell'esercizio.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

40H L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 39. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

IAS 7 Rendiconto finanziario

I paragrafi 6, 10, 12, 14, 16-18, 20, 31, 32, 35, 46 e 47 sono modificati. Si aggiungono i paragrafi 33A, 34A-34D e 64. I paragrafi 33 e 34 sono soppressi.

DEFINIZIONI

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

...

Attività di investimento sono l'acquisto e la cessione di attività immobilizzate e altri investimenti non rientranti nei mezzi equivalenti alle disponibilità liquide, nonché l'incasso di interessi e dividendi come descritto ai paragrafi 34A-34D.

...

PRESENTAZIONE DEL RENDICONTO FINANZIARIO

10 Il rendiconto finanziario deve presentare i flussi finanziari dell'esercizio classificandoli tra attività operativa, di investimento e di finanziamento. Nel preparare il rendiconto finanziario, l'entità deve applicare il presente Principio nonché le disposizioni generali relative al bilancio di cui ai paragrafi 9-43 e 113-114 dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*.

...

12 Una singola operazione può comprendere flussi finanziari diversamente classificati.

Attività operativa

...

- 14 I flussi finanziari generati dall'attività operativa derivano principalmente dalle principali attività generatrici di ricavi dell'entità. Perciò essi derivano, solitamente, dalle operazioni di gestione e dagli altri fatti e operazioni che partecipano alla determinazione dell'utile o della perdita d'esercizio. Esempi di flussi finanziari generati dall'attività operativa sono:
- a) incassi dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi;
 - b) incassi da royalties, compensi, commissioni e altri ricavi;
 - c) pagamenti a fornitori di beni e servizi;
 - d) pagamenti a, e per conto di, lavoratori dipendenti;
 - e) [Eliminato]
 - f) pagamenti o rimborsi di imposte sul reddito a meno che essi non possano essere specificatamente fatti rientrare nell'attività di finanziamento e di investimento;
 - g) incassi e pagamenti derivanti da contratti stipulati a scopo commerciale o di negoziazione. e
 - h) incassi di dividendi nonché incassi e pagamenti di interessi come descritto ai paragrafi 34B-34D.

Alcune operazioni, quali la vendita di un elemento degli impianti, possono dare origine a utili o perdite che vanno inseriti nella rilevazione dell'utile (perdita) d'esercizio. I flussi finanziari relativi a tali operazioni sono flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento. Tuttavia i pagamenti in contanti per produrre o acquisire attività possedute per la locazione ad altri e successivamente possedute per la vendita come descritto nel paragrafo 68A dello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* sono flussi finanziari da attività operative. Gli incassi derivanti da locazioni e successive vendite di tali beni sono anch'essi flussi finanziari da attività operative.

...

Attività di investimento

- 16 L'informazione distinta relativa ai flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento è importante perché tali flussi finanziari rappresentano la misura in cui i costi sono stati sostenuti per acquisire risorse destinate a produrre futuri proventi e flussi finanziari. Soltanto i costi che danno luogo a un'attività rilevata nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria sono classificabili come attività di investimento. Esempi di flussi finanziari derivanti da attività di investimento sono:
- a) pagamenti per acquistare immobili, impianti e macchinari, beni immateriali e altre attività immobilizzate. Questi pagamenti comprendono quelli relativi ai costi di sviluppo capitalizzati e a immobili, impianti e macchinari costruiti internamente;
 - b) incassi dalla vendita di immobili, impianti e macchinari, attività immateriali e altre attività immobilizzate;
 - c) pagamenti per l'acquisizione di strumenti rappresentativi di capitale o di debito di altre entità, comprese le partecipazioni in joint venture (diversi dai pagamenti per i titoli assimilati alle disponibilità liquide equivalenti o posseduti a scopo commerciale o di negoziazione);
 - d) incassi dalla vendita di strumenti rappresentativi di capitale o di debito di altre entità, incluse le partecipazioni nelle collegate e nelle joint venture (diverse dalle entrate per i titoli assimilati alle disponibilità liquide equivalenti o posseduti a scopo commerciale o di negoziazione);
 - e) anticipazioni e prestiti concessi a terzi (diversi da anticipazioni e prestiti concessi da un istituto finanziario);
 - f) incassi derivanti dal rimborso di anticipazioni e prestiti concessi a terzi (diversi da anticipazioni e prestiti concessi da un istituto finanziario);
 - g) pagamenti per contratti future, contratti forward, contratti di opzione e contratti swap eccetto quando i contratti sono posseduti a scopo commerciale o di negoziazione, o i pagamenti rientrano nell'attività di finanziamento;
 - h) incassi derivanti da contratti future, contratti forward, contratti di opzione e contratti swap eccetto quando i contratti sono posseduti a scopo commerciale o di negoziazione, o gli incassi rientrano nell'attività di finanziamento.
 - i) incassi di interessi e dividendi come descritto ai paragrafi 34A-34D.

Quando un contratto è rilevato come copertura di una posizione identificabile, i flussi finanziari connessi con il contratto sono classificati allo stesso modo dei flussi finanziari connessi con la posizione che è stata coperta.

Attività di finanziamento

- 17 La presentazione distinta dei flussi finanziari derivanti dalle attività di finanziamento è importante perché essa è utile nella previsione di richieste sui futuri flussi finanziari da parte di chi fornisce i capitali all'entità. Esempi di flussi finanziari derivanti da attività di finanziamento sono:
- a) incassi derivanti dall'emissione di azioni o altri strumenti rappresentativi di capitale;
 - b) pagamenti ai soci per acquistare o liberare le azioni dell'entità;
 - c) incassi derivanti dall'emissione di obbligazioni, prestiti, cambiali, titoli a reddito fisso, mutui e altri finanziamenti a breve o a lungo termine;
 - d) rimborsi di prestiti;
 - e) pagamenti da parte del locatario per la riduzione della passività esistente relativa a un leasing.
 - f) pagamenti di dividendi come descritto al paragrafo 33A; e
 - g) pagamenti di interessi come descritto ai paragrafi 34A-34D.

PRESENTAZIONE DEI FLUSSI FINANZIARI DELL'ATTIVITÀ OPERATIVA

- 18 **L'entità deve presentare i flussi finanziari derivanti dall'attività operativa utilizzando, alternativamente:**
- a) **il metodo diretto, per mezzo del quale sono indicate le principali categorie di incassi e di pagamenti lordi; o**
 - b) **il metodo indiretto, per mezzo del quale l'utile (perdita) operativo (operativa) è rettificato:**
 - i) **per gli effetti delle operazioni di natura non monetaria;**
 - ii) **per qualsiasi rateo o sconto di incassi o pagamenti operativi passati o futuri;**
 - iii) **per i ricavi o costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio i cui flussi finanziari corrispondenti sono classificati come flussi finanziari derivanti da attività di investimento o di finanziamento; e**
 - iv) **per i flussi finanziari derivanti dall'attività operativa a cui corrispondono ricavi o costi non classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.**

...

- 20 Con il metodo indiretto, il flusso finanziario netto derivante dall'attività operativa è determinato rettificando l'utile operativo o la perdita per gli effetti di:
- a) variazioni delle rimanenze e dei crediti e debiti generati dall'attività operativa avvenute nel corso dell'esercizio;
 - b) elementi non monetari quali l'ammortamento, gli accantonamenti e gli utili e le perdite su cambi non realizzati, classificati nella categoria "ricavi e costi operativi";
 - c) ricavi o costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio i cui effetti monetari sono flussi finanziari da attività di investimento o di finanziamento; e
 - d) flussi finanziari operativi, come le imposte sul reddito (secondo quanto previsto dal paragrafo 35), a cui corrispondono ricavi o costi non classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.

In alternativa il flusso finanziario netto derivante dalle attività operative può essere presentato con il metodo indiretto esponendo i ricavi e i costi classificati nella categoria "ricavi e costi operativi" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, le variazioni delle rimanenze e dei crediti e debiti generati dall'attività operativa avvenute nel corso dell'esercizio e altri eventuali flussi finanziari operativi a cui corrispondono ricavi o costi non classificati nella categoria "ricavi e costi operativi".

...

INTERESSI E DIVIDENDI

- 31 **I flussi finanziari derivanti dall'incasso e dal pagamento di interessi e dividendi devono essere indicati distintamente. Ciascuno deve essere classificato in modo coerente da esercizio a esercizio in applicazione dei paragrafi 32, 33A e 34A-34D.**

- 32 Il valore totale degli interessi pagati durante un esercizio deve essere indicato nel rendiconto finanziario sia che essi siano stati rilevati come costi nell'utile (perdita) d'esercizio, sia che essi siano stati capitalizzati secondo quanto previsto dallo IAS 23 *Oneri finanziari*.
- 33 [Eliminato]
- 33A L'entità deve classificare i dividendi pagati come flussi finanziari derivanti da attività di finanziamento.
- 34 [Eliminato]
- 34A Un'entità, diversa da quelle descritte al paragrafo 34B, deve classificare:
- a) gli interessi pagati (come descritto al paragrafo 32) come flussi finanziari derivanti da attività di finanziamento;
 - b) gli interessi e i dividendi ricevuti come flussi finanziari derivanti da attività di investimento.
- 34B L'entità di cui una delle attività aziendali principali sia costituita da investimenti in attività o dall'erogazione di finanziamenti ai clienti (come stabilito in applicazione dei paragrafi B30-B41 dell'IFRS 18) deve determinare come classificare nel rendiconto finanziario i dividendi ricevuti, gli interessi riscossi e gli interessi pagati facendo riferimento al modo con cui classifica, in applicazione dell'IFRS 18, i ricavi da dividendi, gli interessi attivi e gli interessi passivi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. L'entità deve classificare il totale di ciascuno di tali flussi finanziari in un'unica categoria nel rendiconto finanziario (ossia come flussi finanziari derivanti dall'attività operativa, di investimento o di finanziamento).
- 34C Ai fini dell'applicazione del paragrafo 34B, se classifica rispettivamente il totale dei ricavi da dividendi, degli interessi attivi e degli interessi passivi in un'unica categoria del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, l'entità deve classificare nel rendiconto finanziario rispettivamente il totale dei dividendi ricevuti, degli interessi riscossi e degli interessi pagati come flussi finanziari derivanti dall'attività associata. Ad esempio, qualora classifichi tutti gli interessi passivi nella categoria "finanziamenti" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, l'entità classificherebbe tutti gli interessi pagati come flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento.
- 34D Nell'applicare l'IFRS 18, l'entità può essere tenuta a classificare rispettivamente i ricavi da dividendi, gli interessi attivi e gli interessi passivi in più di una categoria del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. In tal caso, ai fini dell'applicazione del paragrafo 34B, l'entità deve compiere una scelta di principio contabile per classificare i relativi flussi finanziari in una sola delle corrispondenti attività nel rendiconto finanziario. Ad esempio, qualora classifichi gli interessi passivi nella categoria "ricavi e costi operativi" e nella categoria "finanziamenti" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, l'entità classificherebbe tutti gli interessi pagati secondo il proprio principio contabile come flussi finanziari derivanti dall'attività operativa o come flussi finanziari derivanti da attività di finanziamento.

IMPOSTE SUL REDDITO

- 35 **I flussi finanziari derivanti dalle imposte sul reddito devono essere indicati distintamente e devono essere classificati come flussi finanziari dell'attività operativa a meno che essi possano essere specificatamente identificati con l'attività di finanziamento e di investimento.**

...

COMPONENTI DELLE DISPONIBILITÀ LIQUIDE E MEZZI EQUIVALENTI

...

- 46 Considerata l'elevata quantità delle procedure di gestione della liquidità e degli accordi bancari utilizzati nel mondo e allo scopo di uniformarsi allo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*, l'entità indica il principio adottato per determinare la composizione delle disponibilità liquide e mezzi equivalenti.
- 47 L'effetto di qualsiasi cambiamento del principio adottato per determinare la composizione delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti, quale una variazione nella classificazione degli strumenti finanziari in precedenza considerati parte del portafoglio investimenti finanziari dell'entità, è esposto secondo quanto previsto dallo IAS 8.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 64 L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 6, 10, 12, 14, 16-18, 20, 31, 32, 35, 46 e 47, ha aggiunto i paragrafi 33A e 34A-34D e ha soppresso i paragrafi 33 e 34. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

È modificata la nota a piè di pagina dopo il titolo dello IAS 7.

- * Nota non applicabile alla traduzione italiana. Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

IAS 8 Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori

È modificato il titolo dello IAS 8.

IAS 8 Criteri per la presentazione del bilancio

Si modificano i paragrafi 1, 3, 5, 11 e 32 ed è soppresso il paragrafo 2. Si aggiungono i paragrafi 3A, 6A-6J, 6K-6L, 6M-6N, 27A-27I e 31A-31I, ciascuno con il relativo titolo o sottotitolo, e il paragrafo 54J. Prima del paragrafo 28 è inoltre aggiunto un sottotitolo. Il paragrafo 28 non è stato modificato ma è riportato per agevolare la lettura.

OBIETTIVO

- 1 L'obiettivo del presente Principio è migliorare la significatività e l'attendibilità dei bilanci delle entità e la comparabilità di tali bilanci nel tempo e con i bilanci di altre entità, stabilendo i criteri per la presentazione del bilancio, che comprendono:
- a) questioni generali;
 - b) i criteri per la selezione, la modifica e l'illustrazione dei principi contabili; e
 - c) il trattamento contabile e l'informativa sui cambiamenti di principi contabili, sui cambiamenti nelle stime contabili e sulle rettifiche di errori.

- 2 [Eliminato]

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 3 **Il presente Principio deve essere applicato per determinare i criteri per la presentazione del bilancio, compresi i criteri per la selezione e l'applicazione dei principi contabili, e per riflettere i cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti nelle stime contabili e le correzioni di errori di esercizi precedenti.**
- 3A Lo IAS 34 *Bilanci intermedi* disciplina la presentazione dell'informativa sul bilancio intermedio sintetico. I paragrafi 6A-6N del presente Principio si applicano anche a tale bilancio intermedio.

...

DEFINIZIONI

- 5 **I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:**

...

I Principi contabili IFRS sono Principi contabili pubblicati dall'International Accounting Standards Board e comprendono:

- a) **gli International Financial Reporting Standard;**
- b) **i Principi contabili internazionali (IAS);**

- c) Interpretazioni IFRIC; e
- d) Interpretazioni SIC.

I Principi contabili IFRS erano precedentemente noti come International Financial Reporting Standard, IFRS o Principi IFRS.

L'espressione *informazioni rilevanti* è definita nell'appendice A dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*. Il termine "rilevante" è utilizzato nel presente Principio con lo stesso significato.

...

CRITERI PER LA PRESENTAZIONE — QUESTIONI GENERALI

Attendibilità della presentazione e conformità ai Principi contabili IFRS

- 6A I bilanci devono presentare attendibilmente la situazione patrimoniale-finanziaria, il risultato economico e i flussi finanziari dell'entità. Una presentazione attendibile richiede la rappresentazione fedele degli effetti di operazioni, altri eventi e circostanze in conformità alle definizioni e ai criteri di rilevazione di attività, passività, ricavi e costi esposti nel *Quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria (Quadro concettuale)*. Si presume che l'applicazione degli IFRS, quando necessario integrati con informazioni aggiuntive, abbia come risultato un bilancio che fornisce una presentazione attendibile.
- 6B L'entità il cui bilancio è conforme ai Principi contabili IFRS deve rendere un'attestazione esplicita e senza riserve di tale conformità nelle note. L'entità non deve descrivere il bilancio come conforme ai Principi contabili IFRS a meno che non sia conforme a tutte le disposizioni dei Principi contabili IFRS.
- 6C Praticamente in tutte le circostanze, l'entità ottiene una presentazione attendibile conformandosi con tutti gli IFRS applicabili. Una presentazione attendibile inoltre richiede che l'entità:
 - a) selezioni e applichi i principi contabili secondo quanto previsto dal presente Principio. Questo Principio definisce una gerarchia di fonti autorevoli alle quali la direzione aziendale fa riferimento nei casi in cui non vi sia un IFRS specificamente applicabile ad una voce;
 - b) presenti le informazioni, inclusi i principi contabili, in modo che sia fornita una informativa rilevante, attendibile, comparabile e comprensibile;
 - c) fornisca informazioni aggiuntive quando la conformità con le specifiche disposizioni degli IFRS è insufficiente per permettere agli utilizzatori di comprendere l'impatto di particolari operazioni, altri eventi e circostanze sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'entità.
- 6D L'entità non può rimediare all'applicazione di principi contabili non corretti né con l'illustrazione dei principi contabili adottati, né con note o documentazione esplicativa.
- 6E In circostanze estremamente rare in cui la direzione aziendale conclude che la conformità con una disposizione contenuta in un IFRS sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel *Quadro concettuale*, l'entità deve disattendere tale disposizione secondo quanto esposto nel paragrafo 6F se il quadro di regolamentazione applicabile lo richiede o comunque non vieta tale deroga.
- 6F Quando l'entità disattende una disposizione di un IFRS secondo quanto previsto dal paragrafo 6E, questa deve indicare:
 - a) che la direzione aziendale ha ritenuto che il bilancio rappresenta attendibilmente la situazione patrimoniale-finanziaria, il risultato economico e i flussi finanziari dell'entità;
 - b) di aver rispettato gli IFRS applicabili, salvo aver disatteso una particolare disposizione al fine di ottenere una presentazione attendibile;

- c) **il titolo dell'IFRS che l'entità ha disatteso, la natura della deroga, incluso il trattamento che l'IFRS richiederebbe, la ragione per cui tale trattamento sarebbe nelle circostanze così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel *Quadro concettuale*, e il trattamento adottato; e**
 - d) **per ogni esercizio presentato gli effetti economici-patrimoniali della deroga su ogni voce del bilancio qualora fosse stato redatto conformemente alle disposizioni.**
- 6G **Quando l'entità ha derogato ad una disposizione di un IFRS in un esercizio precedente, e tale deroga ha un effetto sugli importi rilevati nel bilancio per l'esercizio corrente, questa deve fornire le informazioni integrative esposte nei paragrafi 6F(c)–6F(d).**
- 6H Il paragrafo 6G si applica, per esempio, quando l'entità ha disatteso in un esercizio precedente una disposizione di un IFRS relativa alla valutazione di attività o passività e quella deroga ha un effetto sulla valutazione delle variazioni delle attività e passività rilevate nel bilancio dell'esercizio corrente.
- 6I **Nelle circostanze estremamente rare in cui la direzione aziendale conclude che la conformità con una disposizione di un IFRS sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel *Quadro concettuale*, e tuttavia il quadro di regolamentazione applicabile nella fattispecie non consente la deroga dalla disposizione, l'entità deve, nella massima misura possibile, ridurre i relativi aspetti fuorvianti fornendo informazioni su:**
- a) **il titolo dell'IFRS in questione, la natura della disposizione, e la ragione per cui la direzione aziendale ha concluso che la conformità con tale disposizione è nelle circostanze così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel *Quadro concettuale*; e**
 - b) **per ogni esercizio presentato, le rettifiche a ogni voce del bilancio che la direzione aziendale ha concluso sarebbero necessarie per ottenere una presentazione attendibile.**
- 6J Per le finalità di cui ai paragrafi 6E–6I, un elemento di informazione sarebbe in conflitto con le finalità del bilancio quando esso non rappresenta fedelmente le operazioni, altri eventi e circostanze che intende rappresentare, o si potrebbe ragionevolmente aspettare che rappresenti, e, di conseguenza, è probabile che avrebbe un effetto sulle decisioni economiche prese dagli utilizzatori del bilancio. Quando si valuta se la conformità a una disposizione specifica di un IFRS sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel *Quadro concettuale*, la direzione aziendale considera:
- a) perché le finalità del bilancio non sono state conseguite nelle particolari circostanze; e
 - b) come le circostanze dell'entità differiscono da quelle di altre entità che invece ottemperano alla disposizione. Se altre entità in circostanze simili ottemperano alla disposizione, vi è una presunzione relativa che la conformità dell'entità alla disposizione non sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel *Quadro concettuale*.

Continuità aziendale

- 6K **Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione della capacità dell'entità di continuare a operare come un'entità in funzionamento. L'entità deve redigere il bilancio nella prospettiva della continuazione dell'attività a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'entità o interromperne l'attività, o non abbia alternative realistiche a ciò. Qualora la direzione aziendale sia a conoscenza, nel fare le proprie valutazioni, di rilevanti incertezze relative ad eventi o condizioni che possano comportare l'insorgere di seri dubbi sulla capacità dell'entità di continuare a operare come un'entità in funzionamento, l'entità deve evidenziare tali incertezze. Qualora l'entità non rediga il bilancio nella prospettiva della continuazione dell'attività, essa deve indicare tale fatto, unitamente ai criteri in base ai quali ha redatto il bilancio e alla ragione per cui l'entità non è considerata in funzionamento.**

- 6L Nel determinare se il presupposto della prospettiva della continuazione dell'attività è applicabile, la direzione aziendale tiene conto di tutte le informazioni disponibili sul futuro, che è relativo ad almeno, ma non limitato a, dodici mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio. Il grado dell'analisi dipende dalle specifiche circostanze di ciascun caso. Se l'entità ha un pregresso di attività redditizia e dispone di facile accesso alle risorse finanziarie, si può raggiungere la conclusione che il presupposto della continuità aziendale sia appropriato senza effettuare analisi dettagliate. In altri casi, la direzione aziendale può 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

- 6M **L'entità deve preparare il proprio bilancio, ad eccezione dell'informativa sui flussi finanziari, secondo il principio della contabilizzazione per competenza.**
- 6N Quando viene utilizzata la contabilizzazione per competenza, l'entità rileva le voci come attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi (gli elementi del bilancio) quando soddisfano le definizioni e i criteri di rilevazione previsti per tali elementi nel *Quadro concettuale*.

PRINCIPI CONTABILI

Selezione e applicazione dei principi contabili

...

- 11 **Nell'esercitare il giudizio descritto nel paragrafo 10, la direzione aziendale deve fare riferimento e considerare l'applicabilità delle seguenti fonti in ordine gerarchicamente decrescente:**

...

- b) **le definizioni, i criteri di rilevazione e i concetti di valutazione per la contabilizzazione di attività, passività, ricavi e costi contenuti nel *Quadro concettuale*.**

...

Informazioni integrative

Informativa sulla selezione e sull'applicazione dei principi contabili

- 27A **L'entità deve indicare le informazioni rilevanti sui principi contabili (vedere paragrafo 5). Le informazioni sui principi contabili sono rilevanti se, considerate insieme ad altre informazioni incluse nel bilancio dell'entità, è ragionevole attendersi che influenzino le decisioni che gli utilizzatori principali del bilancio redatto per scopi di carattere generale prendono sulla base di tale bilancio.**
- 27B Le informazioni sui principi contabili che si riferiscono a operazioni, altri eventi o condizioni non rilevanti sono irrilevanti e non devono essere indicate. Le informazioni sui principi contabili possono tuttavia essere rilevanti a causa della natura delle operazioni, degli altri eventi o delle condizioni ad esse correlati, anche se gli importi sono irrilevanti. Tuttavia non tutte le informazioni sui principi contabili riguardanti operazioni, altri eventi o condizioni rilevanti sono di per sé rilevanti.
- 27C Ci si attende che le informazioni sui principi contabili siano rilevanti se sono necessarie agli utilizzatori del bilancio dell'entità al fine di comprendere altre informazioni rilevanti nel bilancio. Per esempio, è probabile che l'entità consideri rilevanti per il proprio bilancio le informazioni sui principi contabili se tali informazioni si riferiscono a operazioni, ad altri eventi o condizioni rilevanti e:
- l'entità ha modificato un principio contabile nel corso dell'esercizio e tale cambiamento ha comportato una modifica rilevante delle informazioni contenute nel bilancio;
 - l'entità ha scelto un principio contabile tra una o più opzioni consentite dagli IFRS. Tale situazione potrebbe verificarsi se l'entità scegliesse di valutare l'investimento immobiliare al costo storico anziché al fair value (valore equo);

- c) il principio contabile è stato elaborato conformemente a questo Principio in assenza di un IFRS che si applichi specificatamente;
 - d) il principio contabile si riferisce a un settore per il quale l'entità è tenuta a formulare valutazioni o ipotesi significative nell'applicazione di un principio contabile e l'entità indica tali valutazioni o ipotesi in conformità ai paragrafi 27G e 31A; oppure
 - e) la contabilizzazione necessaria per tali operazioni, altri eventi o condizioni rilevanti è complessa e gli utilizzatori del bilancio dell'entità non ne avrebbero altrimenti una comprensione adeguata. Tale situazione potrebbe verificarsi se l'entità applicasse più di un IFRS a una classe di operazioni rilevanti.
- 27D Le informazioni sui principi contabili che si concentrano sul modo in cui l'entità ha applicato le disposizioni degli IFRS alle proprie circostanze forniscono informazioni specifiche per ciascuna entità che sono più utili agli utilizzatori del bilancio rispetto a informazioni standardizzate o a informazioni che si limitano a riprodurre o riassumere le disposizioni degli IFRS.
- 27E Se l'entità fornisce informazioni irrilevanti sui principi contabili, tali informazioni non devono occultare le informazioni rilevanti sui principi contabili.
- 27F Le conclusioni dell'entità secondo cui informazioni sui principi contabili sono irrilevanti non incidono sulle relative disposizioni in materia di informativa di cui agli altri IFRS.
- 27G **Unitamente alle informazioni rilevanti sui principi contabili o ad altre note, l'entità deve indicare le decisioni, ad eccezione di quelle che riguardano le stime (vedere paragrafo 31A), che la direzione aziendale ha preso durante il processo di applicazione dei principi contabili dell'entità che hanno gli effetti più significativi sugli importi rilevati in bilancio.**
- 27H Nel processo di applicazione dei principi contabili dell'entità, la direzione aziendale prende varie decisioni, oltre quelle che riguardano le stime, che possono avere un effetto significativo sugli importi che rileva in bilancio. Per esempio, la direzione aziendale prende decisioni determinando:
- a) quando sostanzialmente tutti i rischi e i benefici significativi di attività finanziarie di proprietà e, per i locatori, di attività oggetto di leasing sono trasferiti ad altre entità;
 - b) se, in sostanza, determinate vendite di beni sono accordi di finanziamento e quindi non generano ricavi; e
 - c) le disposizioni contrattuali dell'attività finanziaria prevedono a determinate date flussi finanziari rappresentati unicamente da pagamenti del capitale e dell'interesse sull'importo del capitale da restituire.
- 27I Alcune delle informazioni fornite in base al paragrafo 27G sono richieste da altri IFRS. Per esempio, l'IFRS 12 *Informativa sulle partecipazioni in altre entità* richiede all'entità di manifestare i propri giudizi nel determinare se controlla un'altra entità. Quando la classificazione di un investimento immobiliare risulta difficoltosa, lo IAS 40 *Investimenti immobiliari* richiede l'indicazione dei criteri definiti dall'entità per distinguere un investimento immobiliare da un immobile ad uso del proprietario e da un immobile posseduto per la vendita nel normale svolgimento dell'attività operativa.

Informativa sui cambiamenti di principi contabili

- 28 **Quando la prima applicazione di un Principio o di una Interpretazione ha un effetto sull'esercizio corrente o su qualsiasi esercizio precedente, avrebbe un tale effetto, eccetto quando non è fattibile determinare l'importo della rettifica, ovvero potrebbe avere un effetto su esercizi futuri, l'entità deve indicare:**

...

Informativa sulle cause di incertezza nelle stime

- 31A **L'entità deve esporre l'informativa sulle ipotesi riguardanti il futuro, e sulle altre principali cause di incertezza nella stima alla data di chiusura dell'esercizio che presentano un rischio rilevante di dar luogo a rettifiche rilevanti dei valori contabili delle attività e passività entro l'esercizio successivo. In riferimento a tali attività e passività, le note devono includere i dettagli:**
- a) **della loro natura; e**
 - b) **del loro valore contabile alla data di chiusura dell'esercizio.**
- 31B La determinazione dei valori contabili di alcune attività e passività richiede la stima degli effetti di eventi futuri incerti relativi a tali attività e passività alla data di chiusura dell'esercizio. Per esempio, in assenza di prezzi di mercato, recentemente osservati, sono necessarie delle stime sul futuro per valutare il valore recuperabile di classi di immobili, impianti e macchinari, l'effetto della obsolescenza tecnologica sulle rimanenze, accantonamenti soggetti al futuro esito di controversie in corso, e passività per benefici a lungo termine per i dipendenti quali gli accantonamenti per piani pensionistici. Queste stime comportano ipotesi su elementi quali il rischio di rettificare i flussi finanziari o i tassi di attualizzazione e le future variazioni degli stipendi e dei prezzi che influiscono su altri costi.
- 31C Le ipotesi e le altre cause di incertezza nelle stime illustrate secondo quanto previsto dal paragrafo 31A fanno riferimento alle stime che richiedono le valutazioni più difficili, soggettive o complesse della direzione aziendale. Con l'aumento del numero delle variabili e delle ipotesi che influiscono sulle possibili future definizioni delle incertezze, tali valutazioni diventano più soggettive e complesse, e conseguentemente aumenta, di norma, il rischio di una rettifica rilevante del valore contabile delle attività e delle passività.
- 31D L'informativa del paragrafo 31A non è necessaria per le attività e passività che presentano un rischio significativo che i loro valori contabili possano cambiare in misura rilevante entro l'esercizio successivo, se, alla data di chiusura dell'esercizio, sono valutate al fair value sulla base di un prezzo quotato in un mercato attivo per un'attività o una passività identica. Tali fair value (valori equi) potrebbero cambiare in misura rilevante entro l'esercizio successivo, ma queste variazioni non risulterebbero da ipotesi o da altre cause di incertezza nelle stime sussistenti alla data di chiusura dell'esercizio.
- 31E L'entità fornisce l'informativa di cui al paragrafo 31A in modo da aiutare gli utilizzatori del bilancio a capire le decisioni della direzione aziendale sul futuro e su altre cause di incertezza nelle stime. La natura e la misura delle informazioni fornite varia a seconda della natura delle ipotesi e di altre circostanze. Esempi di indicazioni fornite dall'entità sono:
- a) la natura delle ipotesi o delle altre cause di incertezza;
 - b) la sensibilità dei valori contabili ai metodi, ipotesi e stime adottati per il loro calcolo, incluse le ragioni della sensibilità;
 - c) la definizione prevista di un'incertezza e la gamma di risultati ragionevolmente possibili entro l'esercizio successivo rispetto ai valori contabili delle attività e passività interessate; e
 - d) una spiegazione delle modifiche apportate alle pregresse ipotesi riguardanti tali attività e passività, qualora l'incertezza resti irrisolta.
- 31F Questo Principio non richiede che l'entità indichi le informazioni relative al budget o a previsioni quando fornisce le informazioni integrative del paragrafo 31A.
- 31G Talvolta non è fattibile indicare la misura dei possibili effetti di un'ipotesi o di un'altra causa di incertezza nelle stime, alla data di chiusura dell'esercizio. In tali casi, l'entità indica che è ragionevolmente possibile, sulla base delle conoscenze disponibili, che il concretizzarsi, entro l'esercizio successivo, di risultati diversi dall'ipotesi assunta potrebbe richiedere una rettifica rilevante al valore contabile delle attività o passività interessate. In ogni caso, l'entità indica la natura e il valore contabile della attività o passività (o classe di attività o passività) specifica interessata dall'ipotesi.

- 31H L'informativa del paragrafo 27G relativa alle decisioni specifiche prese dalla direzione aziendale nel processo di applicazione dei principi contabili dell'entità non si riferisce all'informativa in merito alle cause di incertezza nelle stime di cui al paragrafo 31A.
- 31I Altri IFRS richiedono l'informativa su alcune delle ipotesi che sarebbe comunque richiesta secondo quanto previsto dal paragrafo 31A. Ad esempio, lo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* richiede che, in circostanze specifiche, sia fornita un'informativa sulle principali ipotesi riguardanti eventi futuri che interessano classi di accantonamenti. L'IFRS 13 *Valutazione del fair value* richiede un'informativa sulle ipotesi rilevanti (incluse le tecniche di valutazione e gli input) che l'entità adotta nel determinare i fair value (valori equi) delle attività e delle passività iscritte al fair value.

STIME CONTABILI

- 32 Un principio contabile può esigere una modalità di valutazione delle voci del bilancio che implica incertezza della valutazione. Ciò vuol dire che il principio contabile potrebbe imporre di valutare tali voci a importi monetari che, non potendo essere osservati direttamente, devono essere stimati. In tal caso l'entità elabora una stima contabile per conseguire l'obiettivo stabilito dal principio contabile. L'elaborazione di stime contabili comporta l'uso di valutazioni o ipotesi basate sulle più recenti informazioni attendibili disponibili. Tra gli esempi di stime contabili figurano:
- ...
- c) il fair value (valore equo) di un'attività o passività, in applicazione dell'IFRS 13;
- ...
- e) gli accantonamenti per obbligazioni di garanzia, in applicazione dello IAS 37.
- ...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

- 54J L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 1, 3, 5, 11 e 32, ha aggiunto i paragrafi 3A, 6A-6N, 27A-27I e 31A-31I e i relativi titoli e sottotitoli, ha aggiunto un sottotitolo prima del paragrafo 28 e ha soppresso il paragrafo 2. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

La nota a piè di pagina riferita alla definizione di *Principi contabili IFRS* di cui al paragrafo 5 è soppressa.

Alla fine del paragrafo 54H è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno la definizione di "rilevante" contenuta nello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IAS 10 Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento

Si modificano i paragrafi 13 e 16 ed è aggiunto il paragrafo 23D.

RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

...

Dividendi

...

- 13 Se i dividendi vengono dichiarati dopo la data di chiusura dell'esercizio ma prima che sia autorizzata la pubblicazione del bilancio, i dividendi non sono rilevati come passività alla data di chiusura dell'esercizio in quanto a quel momento non esiste alcuna obbligazione. Tali dividendi sono indicati nelle note secondo quanto previsto dall'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*.

CONTINUITÀ AZIENDALE

...

- 16 Lo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio* specifica l'informativa richiesta se:
- a) il bilancio non è redatto secondo il presupposto della continuità aziendale; o
 - b) la direzione aziendale è a conoscenza di rilevanti incertezze connesse a fatti o a situazioni che possono mettere in serio dubbio la capacità dell'entità di operare nella prospettiva della continuazione dell'attività. Gli eventi o situazioni che richiedono tale informativa possono sorgere dopo la data di chiusura dell'esercizio.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 23D L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 13 e 16. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo 23C è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "definizione di rilevante di cui al paragrafo 7 dello IAS 1".

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno la definizione di "rilevante" contenuta nello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IAS 12 *Imposte sul reddito*

I paragrafi 62A, 77 (e relativo sottotitolo), 78 (e relativo sottotitolo) e 81 sono modificati. È aggiunto il paragrafo 98N.

RILEVAZIONE DELLE IMPOSTE CORRENTI E DIFFERITE

...

Partite rilevate al di fuori dell'utile (perdita) d'esercizio

...

- 62A Gli International Financial Reporting Standard richiedono, o consentono, che particolari voci siano accreditate o addebitate direttamente al patrimonio netto. Esempi di tali elementi sono:
- a) una rettifica del saldo di apertura degli utili portati a nuovo derivante da un cambiamento di principio contabile applicato retroattivamente o dalla correzione di un errore (cfr. IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*); e
 - b) ammontari derivanti al momento della rilevazione iniziale della componente di capitale di uno strumento finanziario composto (vedere paragrafo 23).

...

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

...

Onere fiscale

Onere (provento) fiscale relativo a elementi rilevati nell'utile (perdita) d'esercizio

- 77 **L'onere (provento) fiscale relativo a elementi rilevati nell'utile (perdita) d'esercizio derivante da attività operative in esercizio deve essere esposto nella categoria delle imposte sul reddito del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.**

...

Differenze di cambio su attività e passività denominate in valuta estera derivanti da imposte sul reddito

- 78 Se differenze di cambio su attività e passività denominate in valuta estera derivanti da imposte sul reddito sono rilevate nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità allo IAS 21, tali differenze devono essere classificate applicando le disposizioni del paragrafo 67 dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

81 Deve essere indicato separatamente anche quanto segue:

...

ab) **l'ammontare dell'imposta sul reddito relativamente a ciascuna delle voci del prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (vedere paragrafo 62 e paragrafo 93 dell'IFRS 18);**

...

h) **con riferimento ad attività operative cessate, l'onere fiscale relativo a:**

i) **la plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessazione; e**

ii) **l'utile o la perdita dell'attività operativa cessata nell'esercizio, insieme agli importi corrispondenti per ciascun esercizio precedente presentato;**

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

98N L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 62A, 77 (e relativo sottotitolo), 78 (e relativo sottotitolo) e 81. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 92 è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 98B è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

Nel paragrafo 98H è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*

Il paragrafo 51 è modificato. È aggiunto il paragrafo 81O.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE

...

Ammortamento

...

Valore ammortizzabile e periodo di ammortamento

...

51 **Il valore residuo e la vita utile di un'attività devono essere rivisti almeno a ogni chiusura di esercizio e, se le aspettative differiscono dalle precedenti stime, il/i cambiamento/i deve/ono essere considerato/i come un cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.**

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

81O L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 51. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 81B è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Nel paragrafo 81G è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IAS 19 Benefici per i dipendenti

I paragrafi 25, 134, 158 e 171 sono modificati. È aggiunto il paragrafo 180.

BENEFICI A BREVE TERMINE PER I DIPENDENTI

...

Informazioni integrative

25 Sebbene il presente Principio non richieda specifiche informazioni integrative sui benefici a breve termine per i dipendenti, esse possono essere richieste da altri IFRS. Per esempio, lo IAS 24 richiede informazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* richiede informazioni integrative sui costi dei benefici per i dipendenti.

...

BENEFICI SUCCESSIVI ALLA FINE DEL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A BENEFICI DEFINITI

Esposizione nel bilancio

...

...

Componenti del costo dei benefici definiti

134 Il paragrafo 120 richiede all'entità di rilevare nell'utile (perdita) d'esercizio il costo relativo alle prestazioni di lavoro e gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti. Il presente Principio non specifica come l'entità dovrebbe esporre in bilancio il costo relativo alle prestazioni di lavoro e gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti. L'entità espone in bilancio tali componenti secondo quanto disposto dallo IFRS 18.

...

ALTRI BENEFICI A LUNGO TERMINE PER I DIPENDENTI

...

Informazioni integrative

158 Sebbene il presente Principio non richieda informazioni integrative specifiche sugli altri benefici a lungo termine per i dipendenti, queste possono essere richieste da altri IFRS. Per esempio, lo IAS 24 richiede informazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. L'IFRS 18 richiede l'indicazione dei costi dei benefici per i dipendenti.

BENEFICI DOVUTI AI DIPENDENTI PER LA CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

...

Informazioni integrative

171 Sebbene il presente Principio non richieda informazioni integrative specifiche in merito ai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, esse possono essere richieste da altri IFRS. Per esempio, lo IAS 24 richiede informazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. L'IFRS 18 richiede l'indicazione dei costi dei benefici per i dipendenti.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

180 L'IFRS 18, pubblicato ad aprile 2024, ha modificato i paragrafi 25, 134, 158 e 171. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo 173 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Nel paragrafo 175 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8.

IAS 20 Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica

Si modificano i paragrafi 16, 29 e 32 ed è aggiunto il paragrafo 49.

CONTRIBUTI PUBBLICI

...

16 Per il metodo reddituale è fondamentale che i contributi pubblici siano rilevati, su base sistematica, nell'utile (perdita) d'esercizio negli esercizi in cui l'entità rileva come costi le relative spese che il contributo intende compensare. La rilevazione dei contributi pubblici nell'utile (perdita) d'esercizio al momento dell'incasso non rispetta il principio di competenza contabile (vedere IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*) e potrebbe essere accettata solo nel caso in cui non esista un criterio per imputare il contributo a esercizi differenti da quello nel quale esso è stato ricevuto.

...

Presentazione nel bilancio dei contributi in conto esercizio

29 I contributi in conto esercizio sono classificati e presentati nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio in conformità alle disposizioni dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*. Sono inclusi nell'utile (perdita) d'esercizio come ricavo o come valore portato in deduzione del costo correlato.

...

Restituzione dei contributi pubblici

32 **Un contributo pubblico che diventa rimborsabile deve essere contabilizzato come un cambiamento nella stima contabile (cfr. IAS 8). La restituzione di un contributo pubblico in conto esercizio deve, in primo luogo, essere attribuita all'eventuale ricavo differito non ammortizzato rilevato in relazione 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 rilevata immediatamente nell'utile (perdita) d'esercizio. La restituzione di un contributo in conto capitale deve essere rilevata aumentando il valore contabile dell'attività o riducendo il saldo dei ricavi differiti dell'ammontare da restituire. L'ammortamento complessivo ulteriore che, qualora il contributo non fosse stato ottenuto, sarebbe stato rilevato fino a quel momento, deve essere rilevato immediatamente nell'utile (perdita) d'esercizio.**

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

49 L'IFRS 18, pubblicato ad aprile 2024, ha modificato i paragrafi 16, 29 e 32. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 42 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 46 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*

Il paragrafo 48 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 60N.

UTILIZZO DI UNA MONETA DI PRESENTAZIONE DIVERSA DALLA VALUTA FUNZIONALE

...

Dismissione o dismissione parziale di una gestione estera

- 48 **All'atto della dismissione di una gestione estera, l'importo complessivo delle differenze di cambio relative a tale gestione estera, rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo e accumulato nella componente separata di patrimonio netto, deve essere riclassificato dal patrimonio netto all'utile (perdita) d'esercizio (come rettifica da riclassificazione) quando si rileva l'utile (la perdita) relativo alla dismissione (cfr. IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*).**

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

- 60N L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 48. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo 60 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 60A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 60H è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*

Il paragrafo 20 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 28D.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Tutte le entità

...

- 20 La classificazione degli importi dovuti da e a parti correlate, nelle diverse categorie, secondo quanto previsto al paragrafo 19, rappresenta un'estensione della disposizione sull'informativa da fornire di cui allo IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* in merito alle informazioni da presentare nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o da comunicare nelle note. Le categorie sono state ampliate per fornire un'analisi più esauriente dei saldi in essere con parti correlate e sono applicate alle operazioni con parti correlate.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

- 28D L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 20. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

IAS 26 Rilevazione e rappresentazione in bilancio dei fondi pensione

Alla fine del paragrafo 38 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio* relative alla comunicazione delle informazioni rilevanti sui principi contabili all'interno dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IAS 27 Bilancio separato

Nel paragrafo 18G è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "(secondo la definizione dello IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori*)".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Nel paragrafo 18J è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8.

IAS 28 Partecipazioni in società collegate e joint venture

Il paragrafo 10 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 45L.

METODO DEL PATRIMONIO NETTO

- 10 Con il metodo del patrimonio netto, l'investimento in una società collegata ovvero in una joint venture è inizialmente rilevato al costo e il valore contabile è aumentato o diminuito per rilevare la quota di pertinenza dell'investitore degli utili o delle perdite dell'entità partecipata realizzati dopo la data di acquisizione. La quota dell'utile (perdita) d'esercizio dell'entità partecipata di pertinenza dell'investitore è rilevata nell'utile (perdita) d'esercizio di quest'ultimo. I dividendi ricevuti da una entità partecipata riducono il valore contabile dell'investimento. Rettifiche del valore contabile possono essere necessarie anche a seguito di modifiche della quota dell'investitore nell'entità partecipata, derivanti da variazioni nelle voci del prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo dell'entità partecipata. Tali modifiche includono variazioni derivanti dalla rivalutazione di immobili, impianti e macchinari e dalle differenze di conversione di partite in valuta estera. La quota di pertinenza della partecipante di tali variazioni è rilevata tra le altre componenti di conto economico complessivo (vedere IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*).

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

- 45L L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 10. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo 45B è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IAS 29 Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate

Si modificano i paragrafi 8 e 25 ed è aggiunto il paragrafo 42.

RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DEL BILANCIO

...

- 8 Il bilancio dell'entità la cui valuta funzionale sia la valuta di un'economia iperinflazionata, sia che l'entità utilizzi il criterio dei costi storici sia che utilizzi quello dei costi correnti, deve essere esposto nell'unità di misura corrente alla data di chiusura dell'esercizio. Anche i dati corrispondenti riferiti al periodo precedente che sono richiesti dall'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e qualsiasi informazione riguardante periodi precedenti devono essere esposti nell'unità di misura corrente alla data di chiusura dell'esercizio. Al fine di presentare i dati comparativi in una moneta di presentazione diversa, si applicano i paragrafi 42(b) e 43 dello IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*.

...

Bilancio a costi storici*Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria*

...

- 25 Alla fine del primo esercizio e in quelli successivi tutti i componenti del capitale proprio sono rideterminati applicando un indice generale dei prezzi dall'inizio dell'esercizio o dalla data del conferimento, se successiva. Le variazioni del capitale proprio nell'esercizio sono illustrate secondo quanto previsto dall'IFRS 18.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 42 L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 8 e 25. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

IAS 32 Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio

Si modificano i paragrafi 34, 39-41 e AG29 ed è aggiunto il paragrafo 97U.

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

...

Azioni proprie (cfr. anche paragrafo AG36)

...

- 34 L'importo di azioni proprie possedute è indicato separatamente nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o è fornito nelle note secondo quanto previsto dall'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*. L'entità presenta le informazioni integrative secondo quanto previsto dallo IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* se l'entità riacquista strumenti rappresentativi del proprio capitale da parti correlate.

Interessi, dividendi, perdite e utili (cfr. anche paragrafo AG37)

...

- 39 L'importo dei costi dell'operazione portato in deduzione del patrimonio netto nell'esercizio è presentato nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o esposto nelle note secondo quanto previsto dall'IFRS 18.
- 40 I dividendi classificati come oneri possono essere esposti nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo o comunicati nelle note insieme agli interessi per altre passività o in una voce distinta. In aggiunta alle disposizioni contenute nel presente Principio, l'esposizione in bilancio e la comunicazione di interessi e dividendi è soggetta alle disposizioni dello IFRS 18 e dell'IFRS 7. Talvolta, a causa delle differenze tra interessi e dividendi ad esempio dal punto di vista della deducibilità fiscale, l'entità potrebbe decidere di presentare gli interessi passivi separatamente dagli oneri per dividendi nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo. L'informativa sugli effetti fiscali è esposta secondo quanto previsto dallo IAS 12.

- 41 Utili e perdite connessi a variazioni nel valore contabile di una passività finanziaria sono rilevati come provento o onere nell'utile (perdita) d'esercizio anche quando si riferiscono a uno strumento che include un diritto alla interessenza residua nelle attività dell'entità in cambio di disponibilità liquide o altra attività finanziaria (cfr. paragrafo 18, lettera b)). A norma dell'IFRS 18 l'entità presenta qualsiasi utile o perdita derivante dalla rideterminazione del valore di tale strumento separatamente nel prospetto di conto economico complessivo quando tale presentazione è necessaria per fornire una sintesi strutturata utile dei costi e dei ricavi dell'entità.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

- 97U L'IFRS 18, pubblicato ad aprile 2024, ha modificato i paragrafi 34, 39-41 e AG29. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

...

Appendice

Guida operativa

IAS 32 *Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio*

...

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

Passività e capitale (paragrafi da 15 a 27)

...

Trattamento nel bilancio consolidato

- AG29 Nel bilancio consolidato, l'entità presenta le partecipazioni di minoranza – ossia le interessenze di terzi nel patrimonio netto e nell'utile delle proprie controllate – secondo quanto previsto dall'IFRS 18 e dall'IFRS 10. Quando si classifica uno strumento finanziario (o una componente di esso) nel bilancio consolidato, l'entità considera tutte le clausole e le condizioni generali concordate tra i membri del gruppo e i possessori dello strumento nel determinare se il gruppo nel suo complesso ha l'obbligo di consegnare disponibilità liquide o altra attività finanziaria in riferimento allo strumento o di estinguerlo in modo che rientri nella categoria delle passività. Quando una controllata in un gruppo emette uno strumento finanziario e una controllante o altra entità del gruppo accetta ulteriori condizioni direttamente con i possessori dello strumento (per esempio una garanzia), il gruppo potrebbe non avere discrezionalità sulle distribuzioni o sul rimborso. Sebbene la controllata possa classificare correttamente lo strumento nel proprio bilancio individuale senza considerare queste ulteriori condizioni, l'effetto di altri accordi tra i membri del gruppo e i possessori dello strumento viene considerato per assicurare che il bilancio consolidato rifletta i contratti e le operazioni sottoscritte dal gruppo nel suo complesso. Nella misura in cui esiste una tale obbligazione o clausola di regolamento, lo strumento (o la sua componente soggetta all'obbligazione) è classificato come una passività finanziaria nel bilancio consolidato.

Alla fine del paragrafo 96A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato tali disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio* all'interno dell'IFRS 7 *Strumenti finanziari: informazioni integrative*.

Alla fine del paragrafo 96C è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato tali disposizioni dello IAS 1 all'interno dell'IFRS 7.

Alla fine dei paragrafi 97A e 97K è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

Nel paragrafo 97N è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Al paragrafo 98 la nota a piè di pagina alla fine della frase è modificata.

* Nell'agosto del 2005 lo IASB ha trasferito tutte le informazioni integrative sugli strumenti finanziari nell'IFRS 7.

IAS 33 *Utile per azione*

I paragrafi 4A, 13 e 67A-68A sono modificati, i paragrafi 73-73A sono soppressi e si aggiungono i paragrafi 73B-73C e 74F.

AMBITO DI APPLICAZIONE

...

4A **Se l'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio distinto da un prospetto di conto economico complessivo come descritto al paragrafo 12, lettera b), dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, essa presenta l'utile per azione solo nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.**

...

VALUTAZIONE

Utile base per azione

...

Utile

...

13 Tutte le voci di ricavo e di costo attribuibili ai possessori di strumenti ordinari di capitale dell'entità controllante che sono rilevate in un esercizio, inclusi l'onere fiscale e i dividendi sulle azioni privilegiate classificate come passività, sono incluse nella determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio attribuibile ai possessori di strumenti ordinari di capitale dell'entità controllante (cfr. IFRS 18).

...

ESPOSIZIONE NEL BILANCIO

...

67A Se l'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio distinto da un prospetto di conto economico complessivo come descritto al paragrafo 12, lettera b), dell'IFRS 18, essa presenta l'utile base e diluito per azione, come richiesto nei paragrafi 66 e 67, nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.

68 **L'entità che espone un'attività operativa cessata deve indicare l'importo dell'utile base e diluito per azione relativamente all'attività operativa cessata nel prospetto di conto economico complessivo o fornire tali informazioni nelle note.**

68A Se l'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio distinto da un prospetto di conto economico complessivo come descritto al paragrafo 12, lettera b), dell'IFRS 18, essa presenta l'utile base e diluito per azione relativamente all'attività operativa cessata, come richiesto dal paragrafo 68, nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio o fornisce tali informazioni nelle note.

...

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

...

73 **[Eliminato]**

73A **[Eliminato]**

73B **Oltre a presentare l'utile base e diluito per azione come prescritto dal presente Principio, l'entità è autorizzata a indicare nelle note importi per azione aggiuntivi utilizzando come numeratore un indice di misurazione della performance diverso da quello previsto dai paragrafi 12-18 e 33-35. Tuttavia il numeratore o i numeratori in questione devono corrispondere a uno dei seguenti importi attribuibili a possessori di strumenti ordinari di capitale dell'entità controllante:**

- a) **un totale o un totale parziale di cui ai paragrafi 69, 86 e 118 dell'IFRS 18; o**
- b) **un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale, rispondente alla definizione di cui al paragrafo 117 dell'IFRS 18.**

73C Se, in applicazione del paragrafo 73B, l'entità indica un importo per azione aggiuntivo, essa deve:

- a) indicare gli importi di base e diluiti per azione aggiuntivi con uguale rilievo;
- b) calcolare l'importo per azione aggiuntivo utilizzando la media ponderata delle azioni ordinarie determinata in conformità al presente Principio;
- c) indicare l'importo per azione aggiuntivo nelle note. Tali informazioni non possono essere presentate nei prospetti di bilancio primari;
- d) fornire le informazioni richieste dai paragrafi 121-125 dell'IFRS 18 per i numeratori che costituiscono indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

74F L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 4A, 13 e 67A-68A, ha aggiunto i paragrafi 73B-73C e ha soppresso i paragrafi 73-73A. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 74A è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine del paragrafo 74D è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

IAS 34 Bilanci intermedi

Si modificano i paragrafi 1-5, 7-10, 11A-12, 19 (e il relativo titolo), 20 e 24 e si aggiungono il paragrafo 16A, lettera m), e il paragrafo 61.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 1 Il presente Principio non si occupa di quale entità debba pubblicare un bilancio intermedio, con quale periodicità, o entro quale termine dopo la chiusura del periodo intermedio. In ogni caso, il legislatore, gli organi di controllo, le borse valori e gli ordini professionali spesso richiedono alle entità i cui titoli di debito o titoli partecipativi sono negoziati sui mercati finanziari di pubblicare bilanci intermedi. Il presente Principio si applica se l'entità deve o decide di pubblicare un bilancio intermedio in conformità ai Principi contabili IFRS. L'International Accounting Standards Committee incoraggia le entità quotate a redigere bilanci intermedi conformi ai principi di rilevazione, di valutazione e di informativa stabiliti nel presente Principio. In particolar modo, si incoraggiano le entità quotate:
 - a) a fornire un bilancio intermedio almeno al termine della prima metà dell'esercizio; e
 - b) a rendere disponibile il bilancio intermedio non oltre 60 giorni dal termine del periodo intermedio di riferimento.

- 2 Ogni bilancio, annuale o intermedio, è considerato a sé stante ai fini della conformità ai Principi contabili IFRS. Il fatto che l'entità non abbia predisposto alcun bilancio intermedio in un particolare periodo amministrativo o abbia predisposto un bilancio intermedio non conforme al presente Principio non impedisce che il bilancio annuale dell'entità possa comunque essere conforme ai Principi contabili IFRS.
- 3 Se il bilancio intermedio dell'entità viene descritto come conforme ai Principi contabili IFRS, esso deve conformarsi a tutte le disposizioni del presente Principio. Il paragrafo 19 richiede che di questo aspetto sia fornita esplicita informativa.

DEFINIZIONI

- 4 **I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:**

...

Il bilancio intermedio è un documento contabile contenente un'informativa di bilancio completa (quale descritta nell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*) o un'informativa di bilancio sintetica (quale indicata nel presente Principio) riferita a un periodo intermedio.

CONTENUTO DI UN BILANCIO INTERMEDIO

- 5 L'IFRS 18 definisce come un'informativa di bilancio completa quella che include le seguenti componenti:
- a) un prospetto (o prospetti) del risultato economico dell'esercizio;
 - b) un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla fine dell'esercizio;
 - c) un prospetto delle variazioni di patrimonio netto dell'esercizio;
 - d) un rendiconto finanziario dell'esercizio;
 - e) le note relative all'esercizio;
 - ea) le informazioni comparative rispetto all'esercizio precedente, come specificato nei paragrafi 31-32 dell'IFRS 18; e
 - f) un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria all'inizio dell'esercizio precedente, se richiesto dal paragrafo 37 dell'IFRS 18.

L'entità può utilizzare per i prospetti titoli diversi da quelli usati nel presente Principio. Per esempio, l'entità può utilizzare il titolo "stato patrimoniale" anziché "prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria".

...

- 7 Nulla nel presente Principio intende proibire all'entità o scoraggiarla dal pubblicare, come bilancio intermedio, un'informativa di bilancio completa (come descritta nello IFRS 18), invece di prospetti sintetici e note esplicative specifiche. Allo stesso modo, il presente Principio non proibisce all'entità né la scoraggia dall'includere nel bilancio intermedio sintetico voci o note esplicative aggiuntive specifiche rispetto a quelle minime richieste nel presente Principio. Le indicazioni sui principi di rilevazione e di valutazione nel presente Principio si applicano anche al bilancio intermedio completo, e questo bilancio dovrebbe comprendere tutte le informazioni richieste dal presente Principio (specialmente le note informative specifiche del paragrafo 16A) oltre a quelle richieste dagli altri IFRS.

Componenti minimi del bilancio intermedio

- 8 **Un bilancio intermedio deve includere, almeno, i seguenti componenti:**
- a) **un prospetto sintetico (o prospetti sintetici) del risultato economico;**
 - b) **un prospetto sintetico della situazione patrimoniale-finanziaria;**
 - c) **un prospetto sintetico delle variazioni di patrimonio netto;**
 - d) **un rendiconto finanziario sintetico; e**
 - e) **note esplicative specifiche.**

- 8A Se l'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio distinto da un prospetto di conto economico complessivo come descritto al paragrafo 12, lettera b), dell'IFRS 18, essa presenta l'informativa sintetica intermedia tratta dal prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.

Forma e contenuto del bilancio intermedio

- 9 Se l'entità pubblica una informativa di bilancio completa nel bilancio intermedio, la forma e il contenuto di tale informativa devono conformarsi alle disposizioni dell'IFRS 18 per una informativa di bilancio completa.
- 10 Se l'entità pubblica una informativa sintetica di bilancio nel bilancio intermedio, tale informativa deve includere, come minimo, i raggruppamenti di voci e i totali parziali che furono esposti nel più recente bilancio annuale e le note esplicative specifiche richieste dal presente Principio. Nella preparazione del bilancio sintetico l'entità deve applicare il presente Principio nonché le disposizioni dei paragrafi 41-45 dell'IFRS 18 e dei paragrafi 6A-6N dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*. Ulteriori voci di bilancio o note esplicative devono essere aggiunte se la loro omissione potrebbe rendere fuorviante il bilancio intermedio sintetico.

...

- 11A Se l'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio distinto da un prospetto di conto economico complessivo come descritto al paragrafo 12, lettera b), dell'IFRS 18, essa presenta l'utile base e diluito per azione nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio.
- 12 L'IFRS 18 fornisce indicazioni sulla struttura del bilancio. Gli esempi illustrativi che accompagnano l'IFRS 18 indicano possibili modalità di presentazione del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, del prospetto (dei prospetti) del risultato economico e del prospetto delle variazioni di patrimonio netto.

...

Altre informazioni integrative

- 16A Oltre a indicare operazioni ed eventi significativi secondo quanto disposto dai paragrafi 15-15C, l'entità deve includere le seguenti informazioni nelle note al bilancio intermedio o in altre sezioni del bilancio intermedio. Le seguenti informazioni integrative devono essere fornite direttamente nel bilancio intermedio ovvero tramite rinvii inseriti nel bilancio intermedio ad altri documenti (come per esempio, relazione della direzione aziendale o relazioni sul rischio) ai quali gli utilizzatori del bilancio hanno accesso alle stesse condizioni e negli stessi tempi del bilancio intermedio. Se gli utilizzatori del bilancio non hanno accesso alle informazioni tramite rinvii inseriti nel bilancio intermedio alle stesse condizioni e negli stessi tempi, il bilancio intermedio è incompleto. L'informativa deve normalmente essere esposta con riferimento al periodo tra l'inizio dell'esercizio e la chiusura del periodo intermedio.

...

- m) l'informativa sugli indici di misurazione della performance definiti dalla direzione aziendale, richiesta dai paragrafi 121-125 dell'IFRS 18.

...

Esplicitazione della conformità ai Principi contabili IFRS

- 19 Se il bilancio intermedio dell'entità è conforme al presente Principio, tale fatto deve essere indicato. Un bilancio intermedio non può essere descritto come conforme ai Principi contabili IFRS a meno che esso non sia redatto in conformità a tutte le disposizioni di tali Principi.

Periodi per i quali devono essere pubblicati i bilanci intermedi

- 20 **La rendicontazione intermedia deve comprendere il bilancio intermedio (completo o sintetico) riferito a diversi periodi, come di seguito specificato:**

...

- b) **il prospetto o i prospetti del risultato economico del periodo intermedio corrente e il prospetto o i prospetti del risultato economico cumulativo dall'inizio dell'esercizio in corso, con uno o più prospetti comparativi del risultato economico dei corrispondenti periodi intermedi (corrente e cumulo dall'inizio dell'esercizio) dell'esercizio immediatamente precedente. Come consentito dall'IFRS 18, un bilancio intermedio può presentare per ciascun periodo un prospetto o più prospetti del risultato economico.**

...

Rilevanza

...

- 24 L'IFRS 18 definisce le informazioni rilevanti e richiede un'informativa separata sulle voci rilevanti, comprese ad esempio le attività operative cessate, e lo IAS 8 richiede un'informativa sui cambiamenti nelle stime contabili, sugli errori e sui cambiamenti di principi contabili. I due Principi non contengono esemplificazioni quantitative in merito alla rilevanza.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 61 L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 1-5, 7-10, 11A-12, 19 (e il relativo titolo), 20 e 24 e ha aggiunto il paragrafo 16A, lettera m). L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18. Nel bilancio intermedio del primo esercizio di applicazione dell'IFRS 18 l'entità deve applicare i paragrafi C4-C6 dell'appendice C dell'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 47 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Alla fine dei paragrafi 51 e 52 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno tali disposizioni dello IAS 1.

Nel paragrafo 52 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

Nei paragrafi 53, 56 e 58 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8.

Alla fine del paragrafo 59 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato al suo interno la definizione di "rilevante" contenuta nello IAS 1.

Alla fine del paragrafo 60 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha riportato all'interno dello IAS 8 le disposizioni dello IAS 1 in materia di informazioni rilevanti sui principi contabili.

IAS 36 Riduzione di valore delle attività

Alla fine del paragrafo 140A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali

Alla fine del paragrafo 104 è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno la definizione di "rilevante" contenuta nello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IAS 38 Attività immateriali

Il paragrafo 102 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 130N.

ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE DEFINITA

...

Valore residuo

...

- 102 Una stima del valore residuo di un'attività si basa sul valore recuperabile dalla dismissione utilizzando i prezzi in vigore alla data della stima per la vendita di una attività simile che è giunta alla fine della sua vita utile e ha funzionato in condizioni simili a quelle in cui l'attività sarà utilizzata. Il valore residuo è rivisto almeno a ogni chiusura d'esercizio. Un cambiamento nel valore residuo dell'attività è contabilizzato come cambiamento nella stima contabile secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*.

...

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 130N L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 102. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 130B è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IAS 40 Investimenti immobiliari

Il paragrafo 31 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 85I.

VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE

Principi contabili

...

- 31 Lo IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio* stabilisce che un cambiamento volontario di principio contabile deve essere effettuato solo se il cambiamento fa sì che il bilancio fornisca informazioni attendibili e più significative in merito agli effetti di operazioni, altri eventi o condizioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico o sui flussi finanziari dell'entità. È altamente improbabile che un cambiamento dal modello del fair value (valore equo) al modello del costo possa determinare una rappresentazione contabile più significativa.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

85I L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 31. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 85A è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IAS 41 Agricoltura

Si modificano i paragrafi 50 e 53 ed è aggiunto il paragrafo 66.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

Disposizioni generali

...

50 **L'entità deve comunicare una riconciliazione dei cambiamenti di valori contabili delle attività biologiche tra l'inizio e la fine dell'esercizio in corso. La riconciliazione deve includere:**

...

53 Un'attività agricola è spesso esposta a rischi climatici, malattie e altri rischi naturali. Se si verifica un fatto che dà origine a una voce rilevante di proventi od oneri, la natura e l'importo di tale voce sono indicati secondo l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*. Esempi di tale fatto possono essere una violenta epidemia, una inondazione, una grave siccità o gelata e una invasione di insetti.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

66 L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 50 e 53. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Nel paragrafo 59 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRIC 1 Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati. Si modificano i paragrafi 6 e 8 ed è aggiunto il paragrafo 9C.

RIFERIMENTI

- IFRS 16 *Leasing*
- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel 2003)
- IAS 23 *Oneri finanziari*

— IAS 36 *Riduzione di valore delle attività* (rivisto nella sostanza nel 2004)

— IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*

...

INTERPRETAZIONE

...

6 Se l'attività connessa è misurata utilizzando il modello della rideterminazione del valore:

...

d) l'IFRS 18 prevede che le voci delle altre componenti di conto economico complessivo siano presentate come voci del prospetto di conto economico complessivo. Nel rispettare tale disposizione, la variazione della riserva di rivalutazione dovuta a una modifica della passività deve essere identificata separatamente ed esposta come tale.

...

8 Lo smontamento (*unwinding*) periodico dell'attualizzazione deve essere rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio come interesse passivo derivante da passività diverse da quelle che insorgono da operazioni che comportano unicamente l'ottenimento di finanziamenti nel momento in cui tale smontamento si verifica, e deve essere classificato, in applicazione del paragrafo 61 dell'IFRS 18, nella categoria "finanziamenti" del prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. La capitalizzazione prevista dallo IAS 23 non è consentita.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

9C L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 6 e 8. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

...

Alla fine del paragrafo 9A è aggiunta una nota a piè di pagina.

* Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

La nota a piè di pagina alla fine del paragrafo 10 è modificata.

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRIC 2 Azioni dei soci in entità cooperative e strumenti simili

Nel paragrafo 17 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

* Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRIC 5 Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 8 è modificato.

RIFERIMENTI

— IFRS 9 *Strumenti finanziari*

— IFRS 10 *Bilancio consolidato*

— IFRS 11 *Accordi a controllo congiunto*

- IAS 8 Criteri per la presentazione del bilancio
- IAS 28 Partecipazioni in società collegate e joint venture
- IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali

IFRIC 6 Passività derivanti dalla partecipazione ad un mercato specifico — Rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 8 è modificato.

RIFERIMENTI

- IAS 8 Criteri per la presentazione del bilancio
- IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali

IFRIC 12 Accordi per servizi in concessione

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 8 è modificato.

RIFERIMENTI

- Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio
- IFRS 1 Prima adozione degli International Financial Reporting Standard
- IFRS 7 Strumenti finanziari: Informazioni integrative
- IFRS 9 Strumenti finanziari
- IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti
- IFRS 16 Leasing
- IAS 8 Criteri per la presentazione del bilancio
- IAS 16 Immobili, impianti e macchinari
- IAS 20 Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica
- IAS 23 Oneri finanziari
- IAS 32 Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio
- IAS 36 Riduzione di valore delle attività
- IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali
- IAS 38 Attività immateriali
- SIC-29 Accordi per servizi in concessione: Informazioni integrative

IFRIC 14 IAS 19 - Il limite relativo a una attività a servizio di un piano a benefici definiti, le previsioni di contribuzione minima e la loro interazione

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati. Il paragrafo 10 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 27D.

RIFERIMENTI

- IFRS 18 Presentazione e informativa di bilancio
- IAS 8 Criteri per la presentazione del bilancio
- IAS 19 Benefici per i dipendenti (come modificato nel 2011)
- IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali

...

INTERPRETAZIONE

Disponibilità di un rimborso o di una riduzione di contributi futuri

...

- 10 Secondo quanto previsto dallo IAS 8, una entità deve presentare un'informativa sulle fondamentali cause di incertezza nelle stime alla data di chiusura dell'esercizio che comportino rischi significativi di rettificare in modo rilevante i valori contabili delle attività e passività nette rilevati nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. Ciò potrebbe includere l'informativa su qualsiasi limitazione all'attuale possibilità di realizzo dell'avanzo o l'informativa sul criterio utilizzato per determinare l'importo del beneficio economico disponibile.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 27D L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 10. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Alla fine del paragrafo 27A è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

IFRIC 16 Coperture di un investimento netto in una gestione estera

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 8 è modificato.

RIFERIMENTI

- IFRS 9 *Strumenti finanziari*
- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*

IFRIC 17 Distribuzioni ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 1 è modificato. Il paragrafo 2 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 21.

RIFERIMENTI

- IFRS 3 *Aggregazioni aziendali* (rivisto nella sostanza nel 2008)
- IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*
- IFRS 7 *Strumenti finanziari: Informazioni integrative*
- IFRS 10 *Bilancio consolidato*
- IFRS 13 *Valutazione del fair value*
- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*

...

PREMESSA

...

- 2 Gli International Financial Reporting Standard (IFRS) non contengono una guida su come una entità deve valutare le distribuzioni ai propri soci (tali distribuzioni sono comunemente definite dividendi). L'IFRS 18 impone all'entità di esporre nel bilancio i dettagli dei dividendi rilevati come distribuzioni ai soci nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto o di indicarli nelle note.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- 21 L'IFRS 18, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 2. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Al paragrafo 1 la nota a piè di pagina dopo la parola "soci" è soppressa.

IFRIC 19 Estinzione di passività finanziarie con strumenti rappresentativi di capitale

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati. Il paragrafo 11 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 18.

RIFERIMENTI

- *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio*
- *IFRS 2 Pagamenti basati su azioni*
- *IFRS 3 Aggregazioni aziendali*
- *IFRS 9 Strumenti finanziari*
- *IFRS 13 Valutazione del fair value*
- *IFRS 18 Presentazione e informativa di bilancio*
- *IAS 8 Criteri per la presentazione del bilancio*
- *IAS 32 Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio*

...

INTERPRETAZIONE

...

- 11 Una entità deve indicare l'utile o la perdita rilevati conformemente ai paragrafi 9 e 10 come una voce distinta nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio o delle note.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE E DISPOSIZIONI TRANSITORIE

...

- 18 L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 11. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

IFRIC 20 Costi di sbancamento nella fase di produzione di una miniera a cielo aperto

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 1 è modificato.

RIFERIMENTI

- *Quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria*
- *IFRS 18 Presentazione e informativa di bilancio*
- *IAS 2 Rimanenze*

- IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*
- IAS 38 *Attività immateriali*

IFRIC 21 *Tributi*

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati.

RIFERIMENTI

- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 12 *Imposte sul reddito*
- IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*
- IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*
- IAS 34 *Bilanci intermedi*
- IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*
- IFRIC 6 *Passività derivanti dalla partecipazione ad un mercato specifico — Rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche*

Nel paragrafo A2 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRIC 22 *Operazioni in valuta estera e anticipi*

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 8 è modificato.

RIFERIMENTI

- *Quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria*
- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*

Nel paragrafo A2 è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* nell'aprile 2024 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.

IFRIC 23 *Incertezza sui trattamenti ai fini dell'imposta sul reddito*

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati. Si modificano i paragrafi 14 e A4 ed è aggiunto il paragrafo B1A.

RIFERIMENTI

- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*
- IAS 12 *Imposte sul reddito*

...

INTERPRETAZIONE

...

Cambiamenti nei fatti e nelle circostanze

...

- 14 L'entità deve riflettere l'effetto di un cambiamento nei fatti e nelle circostanze o di nuove informazioni cambiando la stima contabile in applicazione dello IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*. L'entità deve applicare lo IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento* per determinare se il cambiamento che si verifica dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento comporta o no una rettifica.

...

*Appendice A***Guida operativa**

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

- A4 Qualora vi sia incertezza sui trattamenti ai fini dell'imposta sul reddito, l'entità deve determinare se indicare:
- a) in applicazione del paragrafo 27G dello IAS 8, le decisioni prese nella determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), dei valori ai fini fiscali, delle perdite fiscali non utilizzate, dei crediti di imposta non utilizzati e delle aliquote fiscali; e
 - b) in applicazione dei paragrafi 31A-31E dello IAS 8, le informazioni circa le ipotesi e le stime formulate per la determinazione del reddito imponibile (perdita fiscale), dei valori ai fini fiscali, delle perdite fiscali non utilizzate, dei crediti di imposta non utilizzati e delle aliquote fiscali.

...

*Appendice B***Data di entrata in vigore e disposizioni transitorie**

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

- B1A L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato i paragrafi 14 e A4. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

SIC-7 Introduzione dell'euro

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati.

RIFERIMENTI

- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*
- IAS 21 *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere* (rivisto nella sostanza nel 2003)
- IAS 27 *Bilancio consolidato e separato* (come modificato nel 2008)

Sotto il titolo "Data di entrata in vigore", alla fine del secondo paragrafo è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

SIC-10 Assistenza pubblica — Nessuna specifica relazione con le attività operative

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 8 è modificato.

RIFERIMENTI

- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*

SIC-25 Imposte sul reddito — Cambiamenti nella condizione fiscale dell'entità o dei suoi azionisti

Sotto il titolo "Riferimenti" i riferimenti allo IAS 1 e allo IAS 8 sono modificati.

RIFERIMENTI

- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 8 *Criteri per la presentazione del bilancio*
- IAS 12 *Imposte sul reddito*

Sotto il titolo "Data di entrata in vigore", alla fine del secondo paragrafo è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

SIC-29 Accordi per servizi in concessione: Informazioni integrative

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 1 è modificato.

RIFERIMENTI

- IFRS 16 *Leasing*
- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel 2003)
- IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*
- IAS 38 *Attività immateriali* (rivisto nella sostanza nel 2004)
- IFRIC 12 *Accordi per servizi in concessione*

SIC 32 Attività immateriali — Costi connessi a siti web

Sotto il titolo "Riferimenti" il riferimento allo IAS 1 è modificato. Il paragrafo 5 è modificato. Un paragrafo non numerato è aggiunto dopo l'ultimo paragrafo sotto il titolo "Data di entrata in vigore".

RIFERIMENTI

- IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*
- IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*
- IFRS 16 *Leasing*
- IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*
- IAS 2 *Rimanenze* (rivisto nella sostanza nel 2003)
- IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel 2003)
- IAS 36 *Riduzione di valore delle attività* (rivisto nella sostanza nel 2004)
- IAS 38 *Attività immateriali* (rivisto nella sostanza nel 2004)
- ...

OGGETTO

...

- 5 La presente Interpretazione non si applica alle spese sostenute per l'acquisto, lo sviluppo e il funzionamento dell'hardware di un sito web (per esempio, server web, server di staging, server di produzione e connessioni ad Internet). Tale spesa è contabilizzata secondo lo IAS 16. In aggiunta, quando l'entità sostiene delle spese per la fornitura di servizi internet relativi al suo sito web, la spesa deve essere rilevata come costo in base a quanto previsto dal paragrafo 46 dell'IFRS 18 e dal *Quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria* quando i servizi sono ricevuti.

...

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

...

Modifiche ai riferimenti al Quadro concettuale negli IFRS, pubblicato nel 2018, ha modificato il paragrafo 5. L'entità deve applicare tale modifica ai bilanci degli esercizi che hanno inizio il 1° gennaio 2020 o in data successiva. L'applicazione anticipata è consentita se l'entità applica contestualmente anche tutte le altre modifiche introdotte da *Modifiche ai riferimenti al Quadro concettuale negli IFRS*. L'entità deve applicare la modifica alla SIC-32 retroattivamente, secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*. Tuttavia, se stabilisce che l'applicazione retroattiva non sarebbe fattibile o comporterebbe costi o sforzi eccessivi, l'entità applica la modifica alla SIC-32 con riferimento ai paragrafi 23-28, 50-53 e 54F dello IAS 8.

L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, pubblicato nell'aprile 2024, ha modificato il paragrafo 5. L'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 18.

Sotto il titolo "Data di entrata in vigore", alla fine del secondo paragrafo è aggiunta una nota a piè di pagina.

- * Nell'aprile 2024 lo IASB ha pubblicato l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio* e ha riportato al suo interno le disposizioni dello IAS 1 *Presentazione del bilancio*.

Sotto il titolo "Data di entrata in vigore", al quinto paragrafo è aggiunta una nota a piè di pagina dopo "IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*".

- * Al momento della pubblicazione dell'IFRS 18 lo IASB ha modificato il titolo dello IAS 8 in *Criteri per la presentazione del bilancio*.
