

*International Public Sector
Accounting Standards Board*

Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) 5 Oneri finanziari

BOZZA DI TRADUZIONE A CURA DEL CNDCEC
DAL TESTO ORIGINALE INGLESE PUBBLICATO DA IPSASB



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Traduzione dall'inglese
Mariarita Cafulli
Responsabile Ufficio traduzioni CNDCEC
Elena Florimo
Ufficio traduzioni CNDCEC

Supervisione scientifica della traduzione dall'inglese
Matteo Pozzoli
Ricercatore CNDCEC

Consiglieri CNDCEC Delegati Area Internazionale
Giovanni Gerardo Parente
Ugo Marco Pollice

Il presente documento è una traduzione in bozza, realizzata dal CNDCEC, e viene pubblicato unicamente per raccogliere suggerimenti e proposte in ordine alla traduzione e alla terminologia adottata, in linea con quanto previsto dalla [Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants](#).

Per eventuali commenti e proposte, si invita a mandare una email all'indirizzo: traduzioni@commercialisti.it entro il 22 dicembre 2016.

Trattandosi di una traduzione fedele del testo originale in lingua inglese, i commenti dovrebbero riguardare unicamente la correttezza e la comprensibilità della traduzione senza entrare nel merito del principio stesso. I testi originali in lingua inglese sono pubblicati da IFAC e liberamente consultabili sul sito www.ifac.org/public-sector.

Inoltre poiché gli IPSAS sono prevalentemente basati sugli IAS/IFRS, secondo la corrispondenza indicata alla fine di ciascun documento, si evidenzia che, in presenza di paragrafi identici tra gli IPSAS e gli IAS/IFRS, è stata mantenuta la traduzione ufficiale dello IAS/IFRS di riferimento, apportando solo gli eventuali adattamenti necessari per rendere il testo comprensibile con riferimento al settore pubblico.

International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017 USA

Il presente documento è stato pubblicato dall'International Federation of Accountants (IFAC). L'IFAC è un'organizzazione internazionale al servizio del pubblico interesse, la sua missione è quella di rafforzare la professione contabile in ogni parte del mondo e di contribuire allo sviluppo di economie internazionali forti mediante la definizione e la promozione di standard professionali di elevata qualità, favorendo la convergenza a livello internazionale su tali standard e contribuendo al dibattito sulle questioni di interesse pubblico nelle quali le competenze professionali sono maggiormente rilevanti. È possibile scaricare la pubblicazione in lingua inglese gratuitamente, esclusivamente per uso personale, sul sito dell'IPSASB www.ipsasb.org.

International Public Sector Accounting Standards, Exposure Drafts, Consultation Papers, e altre pubblicazioni dell'IPSASB sono pubblicate dall'IFAC cui appartiene il copyright delle stesse. Il testo approvato di tutte le pubblicazioni dell'IFAC è quello pubblicato dall'IFAC nella versione originale inglese.

IPSASB e IFAC declinano ogni responsabilità diretta o indiretta per le conseguenze derivanti dall'uso e dall'applicazione della presente pubblicazione, siano esse causate da negligenza o altro.

I loghi IPSASB, 'International Public Sector Accounting Standards Board', 'IPSASB', 'International Public Sector Accounting Standards' 'IPSAS', i loghi IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' sono marchi registrati dell'IFAC.

Copyright © giugno 2013 dell'International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati. È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, eccetto per quanto consentito dalla legge. A tal fine è possibile contattare: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-151-6

Il presente principio “Oneri finanziari” dell’International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) all’interno dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements nel giugno 2013. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel 2016 e riprodotto con il permesso dell’IFAC. Il processo di traduzione dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è stato approvato dall’IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” Il testo approvato dell’Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements è quello pubblicato dall’IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese dell’IPSAS 5 “Borrowing costs” © 2000 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana dell’IPSAS 5 “Oneri finanziari” © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale IPSAS 5: Borrowing costs - ISBN 978-1-60815-151-6



IPSAS 5 - ONERI FINANZIARI

Ringraziamenti

Il presente Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) è tratto principalmente dal Principio contabile internazionale IAS 23 *Oneri finanziari* (Revised 1993) pubblicato dall'International Accounting Standards Board (IASB). Parti dello IAS 23 sono riprodotte in questa pubblicazione dell'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) della International Federation of Accountants (IFAC) con il consenso dell'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

Il testo approvato degli International Financial Reporting Standards (IFRS) è quello pubblicato dallo IASB in lingua inglese; le copie si possono ottenere direttamente presso l'IFRS Publications Department, primo piano, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Regno Unito.

E-mail: publications@ifrs.org

Sito internet: www.ifrs.org

Gli IFRS, gli IAS, le Exposure Draft, le altre pubblicazioni IASB sono protetti da diritti d'autore appartenenti alla IFRS Foundation.

“IFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” sono marchi registrati della IFRS Foundation e non possono essere utilizzati senza il consenso della IFRS Foundation.

IPSAS 5 — ONERI FINANZIARI

Storia dell'IPSAS 5

La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IPSAS emessi fino al 15 gennaio 2013.

L'IPSAS 5 *Oneri finanziari* è stato pubblicato a maggio 2000.

Da allora, l'IPSAS 5 è stato modificato dai seguenti IPSAS:

- IPSAS 32, *Accordi per servizi in concessione: Concedente* (pubblicato a ottobre 2011)

Tabella dei paragrafi modificati nell'IPSAS 5

Paragrafo modificato	Tipo di modifica	Modificato da
6	Modificato	IPSAS 32, ottobre 2011
42A	Nuovo	IPSAS 32, ottobre 2011

Maggio 2000

IPSAS 5 — ONERI FINANZIARI**SOMMARIO**

	Paragrafo
Finalità	
Ambito di applicazione	1-4
Definizioni	5-13
Oneri finanziari	6
Gruppo	7-9
Benefici economici futuri o potenziale di servizio	10
Imprese a controllo pubblico	11
Attivo netto/patrimonio netto	12
Beni che giustificano la capitalizzazione	13
Oneri finanziari - Trattamento contabile di riferimento	14-16
Rilevazione	14-15
Informazioni integrative	16
Oneri finanziari - Trattamento contabile alternativo consentito	17-39
Rilevazione	17-20
Oneri finanziari capitalizzabili	21-29
Eccedenza del valore contabile del bene che giustifica una capitalizzazione rispetto al suo valore recuperabile	30
Inizio della capitalizzazione	31-33
Sospensione della capitalizzazione	34-35
Interruzione della capitalizzazione	36-39
Informazioni integrative	40
Disposizioni transitorie	41
Data di entrata in vigore	42-43
Confronto con lo IAS 23	

Il Principio contabile internazionale per il settore pubblico IPSAS 5 *Oneri finanziari* è illustrato nella Finalità e nei paragrafi 1-43. Tutti i paragrafi hanno pari autorità. L'IPSAS 5 dovrebbe essere letto nel contesto della sua Finalità e della *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico*. L'IPSAS 3 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori* fornisce una base per la scelta e l'applicazione di principi contabili in assenza di linee guida specifiche.

Finalità

Il presente Principio prescrive il trattamento contabile degli oneri finanziari. In generale, esso richiede la rilevazione immediata degli oneri finanziari come costi. Tuttavia, il principio consente, come trattamento contabile alternativo, la capitalizzazione degli oneri finanziari direttamente attribuibili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione.

Ambito di applicazione

1. **Il presente Principio deve essere applicato nella contabilizzazione degli oneri finanziari.**
2. **Il presente Principio si applica a tutte le entità del settore pubblico diverse dalle imprese a controllo pubblico.**
3. La *Prefazione ai Principi contabili internazionali per il settore pubblico* pubblicata dall'IPSASB spiega che le Imprese a Controllo Pubblico (ICP) applicano gli IFRS pubblicati dallo IASB. La definizione di ICP è riportata nell'IPSAS 1, *Presentazione del bilancio*.
4. Il presente Principio non tratta dell'onere finanziario effettivo o figurativo dell'attivo netto/patrimonio netto. Negli ordinamenti giuridici che applicano un costo del capitale alle entità individuali sarà necessario esercitare un giudizio per stabilire se il costo corrisponda alla definizione di onere finanziario, o se debba essere trattato come onere finanziario effettivo o figurativo dell'attivo netto/patrimonio netto.

Definizioni

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

Oneri finanziari (*Borrowing costs*) - Interessi e altri costi sostenuti da un'entità in relazione all'ottenimento di finanziamenti.

Beni che giustificano una capitalizzazione (*Qualifying asset*) - Beni che necessitano di un adeguato periodo di tempo prima di essere pronti per l'uso predeterminato o per la vendita.

I termini definiti in altri IPSAS sono utilizzati nel presente Principio con lo stesso significato loro attribuito in tali altri Principi e sono riportati nel *Glossario* pubblicato separatamente.

Oneri finanziari

6. Gli oneri finanziari possono includere:
 - a) gli interessi sugli scoperti bancari e sui finanziamenti a breve o a lungo termine;

- b) l'ammortamento di sconti o premi relativi ai finanziamenti;
- c) l'ammortamento di costi accessori sostenuti in relazione all'ottenimento di finanziamenti;
- d) gli oneri finanziari relativi a leasing finanziari e accordi per servizi in concessione;
- e) le differenze di cambio derivanti da finanziamenti in valuta estera nella misura in cui esse siano considerate come rettifiche degli interessi passivi.

Gruppo

- 7. Il termine “gruppo” è stato usato nel presente Principio per definire, ai fini della predisposizione dell'informativa economico-finanziaria, un gruppo di entità comprendenti la controllante e qualsiasi eventuale controllata.
- 8. A volte, riferendosi ad un gruppo, vengono usati altri termini, quali “entità amministrativa”, “entità finanziaria,” “entità consolidata”.
- 9. Un gruppo può comprendere sia entità con finalità sociali, sia entità con scopo di lucro. Per esempio, un istituto per l'edilizia popolare può essere un gruppo che comprende entità che assegnano alloggi a fronte di un corrispettivo simbolico e anche entità che forniscono alloggi su base commerciale.

Benefici economici futuri o potenziale di servizio

- 10. Le attività forniscono alle entità gli strumenti per realizzare i propri obiettivi. Le attività utilizzate per fornire beni e servizi in linea con gli obiettivi di un'entità, ma che non generano direttamente flussi finanziari netti in entrata, sono spesso descritte come incorporanti un “potenziale di servizio”. Le attività utilizzate per generare flussi finanziari netti in entrata sono spesso descritte come incorporanti “benefici economici futuri”. Per comprendere tutte le finalità per cui le attività possono essere utilizzate, il presente Principio utilizza l'espressione “benefici economici futuri o potenziale di servizio” per descrivere le caratteristiche essenziali delle attività.

Imprese a controllo pubblico

- 11. Le imprese a controllo pubblico (ICP) includono sia le imprese commerciali, quali le imprese di servizi pubblici, sia le imprese finanziarie, quali gli istituti finanziari. Le ICP non sono, in sostanza, entità diverse da quelle che conducono attività simili nel settore privato. Generalmente, le ICP operano per generare reddito, sebbene alcune possano avere degli obblighi di servizio pubblico che impongono loro di fornire beni e servizi gratuitamente, o a tariffe notevolmente ridotte, ad alcune categorie di individui e organizzazioni della collettività. L'IPSAS 6 *Bilancio consolidato e separato* fornisce indicazioni per determinare se vi sia un controllo ai fini del reporting

economico-finanziario e dovrebbe essere tenuto in considerazione per determinare se una ICP è controllata da un'altra entità del settore pubblico.

Attivo netto/patrimonio netto

12. “Attivo netto/patrimonio netto” è l'espressione utilizzata nel presente Principio per descrivere il valore residuo nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (attività meno passività). L'attivo netto/il patrimonio netto può essere positivo o negativo. I termini attivo netto/patrimonio netto possono essere sostituiti con altri termini, purché il loro significato sia chiaro.

Beni che giustificano la capitalizzazione

13. Esempi di beni che giustificano una capitalizzazione sono edifici a uso ufficio, ospedali, infrastrutture quali strade, ponti e impianti per la produzione di energia, e rimanenze che richiedono un consistente periodo di tempo per essere pronte ad essere utilizzate o vendute. Altri tipi di investimenti o le attività che sono normalmente prodotte in un breve periodo di tempo non sono beni che giustificano una capitalizzazione. Anche i beni che al momento dell'acquisto sono pronti per l'utilizzo previsto o per la vendita non sono beni che giustificano una capitalizzazione.

Oneri finanziari — Trattamento contabile di riferimento

Rilevazione

14. **Gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.**
15. Secondo il trattamento contabile di riferimento, gli oneri finanziari sono rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti, a prescindere dalle modalità di applicazione del finanziamento.

Informazioni integrative

16. **Il bilancio deve indicare il principio contabile adottato per gli oneri finanziari.**

Oneri finanziari — Trattamento alternativo consentito

Rilevazione

17. **Gli oneri finanziari devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti, eccetto nel caso in cui siano capitalizzati in conformità al paragrafo 18.**
18. **Gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione devono essere capitalizzati come parte del costo del bene**

stesso. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili deve essere determinato in conformità al presente principio.

19. Secondo il trattamento alternativo consentito, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene sono inclusi nel costo del bene stesso. Tali oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene se a) è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri o un potenziale di servizio per l'entità e b) possono essere attendibilmente determinati. Gli altri oneri finanziari sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.
20. **Quando un'entità adotta il trattamento alternativo consentito, tale trattamento deve essere applicato in modo uniforme a tutti gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, costruzione o produzione di tutti i beni dell'entità che giustificano una capitalizzazione.**

Oneri finanziari capitalizzabili

21. Gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono quegli oneri finanziari che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stata effettuata la spesa per tale bene. Quando l'entità stipula finanziamenti specificamente per ottenere un particolare bene che giustifica una capitalizzazione, gli oneri finanziari che riguardano direttamente quel bene possono essere facilmente identificati.
22. Può essere difficile stabilire un legame diretto tra certi finanziamenti e un bene che giustifica una capitalizzazione e determinare i finanziamenti che altrimenti potevano essere evitati. Una tale difficoltà si manifesta, per esempio, quando l'attività di finanziamento di un'entità è coordinata centralmente. Altre difficoltà emergono quando un gruppo impiega più strumenti finanziari per prendere a prestito fondi con tassi di interesse differenti e trasferisce quei fondi ad altre entità del gruppo in base a criteri differenti. Fondi presi in prestito centralmente possono essere trasferiti ad altre entità nell'ambito del gruppo nella forma di prestito, contributo o aumento di capitale. Tali trasferimenti possono essere senza interessi o richiedere soltanto di coprire una parte dell'interesse passivo effettivo. Altre complicazioni derivano a) dall'utilizzo di prestiti espressi in valute estere, o ad esse collegati, b) dal fatto che il gruppo operi in economie altamente inflazionate, nonché c) dalle fluttuazioni dei cambi. Per questi motivi, la quantificazione dell'ammontare degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione di un bene che giustifica una capitalizzazione è difficile e richiede un procedimento di valutazione.
23. **Nella misura in cui i finanziamenti sono stipulati specificamente allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili per quel bene deve**

essere determinato come gli oneri finanziari effettivi sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi.

24. Gli accordi di finanziamento riferibili a un bene che giustifica una capitalizzazione possono far sì che l'entità ottenga un finanziamento e sostenga i relativi oneri finanziari prima che alcuni o tutti i fondi siano impiegati per il bene che giustifica una capitalizzazione. In tali casi, i fondi sono spesso temporaneamente investiti in attesa di essere utilizzati per le spese relative al bene. Nella determinazione del valore degli oneri finanziari capitalizzabili durante un esercizio, qualsiasi reddito derivante dall'investimento di tali fondi viene dedotto dagli oneri finanziari sostenuti.
25. **Nella misura in cui tali fondi sono presi in prestito genericamente e utilizzati per ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili deve essere determinato applicando un tasso di capitalizzazione alla spesa relativa a quel bene. Il tasso di capitalizzazione deve corrispondere alla media ponderata degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi da quelli ottenuti specificamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non deve eccedere l'ammontare degli oneri finanziari sostenuti durante quell'esercizio.**
26. Soltanto gli oneri finanziari relativi all'indebitamento dell'entità possono essere capitalizzati. Se una controllante prende a prestito fondi che sono poi trasferiti a una controllata senza alcuna richiesta di oneri finanziari, o con oneri finanziari a tassi ridotti, la controllata può capitalizzare unicamente quegli oneri finanziari che essa stessa ha sostenuto. Laddove una controllata riceva un conferimento di capitale o un contributo in conto capitale non fruttifero, essa non sosterrà alcun onere finanziario e di conseguenza non capitalizzerà tali oneri.
27. Se una controllante trasferisce fondi a tassi ridotti ad una controllata, quest'ultima può capitalizzare la parte degli oneri finanziari che essa ha sostenuto. Nel bilancio del gruppo, l'intero ammontare degli oneri finanziari può essere capitalizzato per il bene che giustifica una capitalizzazione, purché siano state effettuate le appropriate rettifiche di consolidamento per eliminare i costi capitalizzati dalla controllata.
28. Se una controllante ha trasferito fondi a tasso zero a una controllata, né la controllante, né la controllata soddisferanno i criteri per la capitalizzazione degli oneri finanziari. Tuttavia, se il gruppo soddisfa i criteri per la capitalizzazione degli oneri finanziari, sarà in grado di capitalizzare nel proprio bilancio gli oneri finanziari per il bene che giustifica una capitalizzazione.

29. In alcune circostanze, è appropriato includere tutti i finanziamenti della controllante e delle sue controllate nel calcolo della media ponderata degli oneri finanziari; in altre circostanze, è appropriato utilizzare, per ciascuna controllata, la media ponderata degli oneri finanziari applicabile al suo indebitamento.

Eccedenza del valore contabile del bene che giustifica una capitalizzazione rispetto al suo valore recuperabile

30. Quando il valore contabile o il costo finale atteso del bene che giustifica una capitalizzazione eccede il suo valore recuperabile o il valore netto di realizzo, il valore contabile deve essere svalutato o azzerato secondo quanto previsto dalle disposizioni dell'IPSAS 21, *Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari* e dell'IPSAS 26, *Riduzione di valore delle attività generatrici di flussi finanziari*, come appropriato. In alcuni casi, secondo quanto previsto da tali altri Principi, devono essere operate delle riprese di valore per eliminare l'effetto di svalutazioni o annullamenti.

Inizio della capitalizzazione

31. **La capitalizzazione degli oneri finanziari come parte del costo di un bene che giustifica una capitalizzazione deve iniziare quando:**
- a) **si stanno sostenendo spese per il bene;**
 - b) **si stanno sostenendo oneri finanziari; e**
 - c) **sono in corso le attività necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o per la vendita.**
32. Le spese per l'ottenimento di un bene che giustifica una capitalizzazione includono solo quelle spese che si manifestano a seguito di pagamenti in contanti, di trasferimenti di altri beni o dell'assunzione di passività fruttifere. Il valore contabile medio del bene durante un esercizio, inclusi gli oneri finanziari precedentemente capitalizzati, rappresenta normalmente un'approssimazione ragionevole delle spese alle quali si applica il tasso di capitalizzazione in quell'esercizio.
33. Le operazioni necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o la vendita vanno oltre la mera produzione fisica del bene. Esse comprendono le attività tecniche e amministrative precedenti all'avvio della produzione fisica, quali quelle legate all'ottenimento di autorizzazioni. Tuttavia, tali attività non comprendono la detenzione di un bene quando non è in essere alcuna attività di produzione o di sviluppo che modifichi le caratteristiche del bene stesso. Per esempio, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno è in corso di valorizzazione sono capitalizzati durante il periodo nel quale sono in corso di svolgimento le attività legate alla sua valorizzazione. Tuttavia, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno acquistato per l'edificazione è

posseduto, senza che alcuna attività di valorizzazione sia intrapresa, non giustificano alcuna capitalizzazione.

Sospensione della capitalizzazione

34. **La capitalizzazione degli oneri finanziari deve essere sospesa durante i periodi prolungati nei quali viene sospeso lo sviluppo ed essere imputata a risultato economico.**
35. Si possono sostenere oneri finanziari durante un periodo prolungato nel quale le attività necessarie per predisporre un bene all'uso previsto o alla vendita sono interrotte. Tali oneri sono costi legati al possesso di beni parzialmente completati e non giustificano alcuna capitalizzazione. Tuttavia, la capitalizzazione degli oneri finanziari non è normalmente sospesa in un periodo nel quale vengono poste in essere significative attività di natura tecnica e amministrativa. La capitalizzazione degli oneri finanziari non è sospesa nemmeno quando la sospensione temporanea è una fase necessaria del processo di predisposizione del bene all'utilizzo previsto o alla vendita. Per esempio, la capitalizzazione continua nel periodo prolungato necessario affinché le rimanenze siano pronte per l'uso, o durante il quale un livello alto delle acque ritarda la costruzione di un ponte, se tale livello è normale durante il periodo di costruzione nell'area geografica interessata.

Interruzione della capitalizzazione

36. **La capitalizzazione degli oneri finanziari deve essere interrotta quando tutte le attività necessarie per predisporre il bene che giustifica una capitalizzazione nelle condizioni per il suo utilizzo previsto o la sua vendita sono sostanzialmente completate.**
37. Un bene è, di norma, pronto per l'utilizzo previsto o per la vendita quando la sua produzione fisica è completata, anche se una parte di lavoro amministrativo di routine può essere ancora in corso. Se al completamento mancano solamente modifiche minori, quali la decorazione di un immobile su specifiche dell'acquirente o dell'utilizzatore, ciò sta a indicare che tutte le operazioni sono sostanzialmente completate.
38. **Quando la costruzione di una parte di un bene che giustifica una capitalizzazione viene completata e ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la realizzazione delle altre, la capitalizzazione degli oneri finanziari relativi a quella parte deve essere interrotta quando tutte le operazioni necessarie per predisporre quella specifica parte per l'utilizzo previsto o la vendita sono sostanzialmente completate.**
39. Un centro direzionale composto da vari edifici, ciascuno dei quali può essere utilizzato singolarmente, è un esempio di bene che giustifica una capitalizzazione, dove ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la costruzione delle altre. Esempi di beni che giustificano una capitalizzazione

che necessitano di essere completati prima che ciascuna parte possa essere utilizzata includono a) una sala operatoria all'interno di un ospedale, nel caso in cui tutta la costruzione deve essere completa prima che la sala operatoria possa essere utilizzata, b) un impianto per lo smaltimento delle acque reflue che comprende diversi processi da compiersi in sequenza nelle differenti parti dell'impianto e c) un ponte che fa parte di un'autostrada.

Informazioni integrative

40. Il bilancio deve indicare:

- a) il principio contabile adottato per gli oneri finanziari;
- b) l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante l'esercizio;
- c) il tasso di capitalizzazione utilizzato per quantificare l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili (se è stato necessario applicare un tasso di capitalizzazione a finanziamenti generici).

Disposizioni transitorie

41. Se l'adozione del presente Principio costituisce un cambiamento di principio contabile, si consiglia di rettificare il bilancio in conformità all'IPSAS 3, *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*. In alternativa, le entità che adottano il trattamento contabile alternativo consentito devono capitalizzare unicamente gli oneri finanziari, sostenuti dopo la data di entrata in vigore del presente principio, che soddisfano i criteri per la capitalizzazione.

Data di entrata in vigore

42. Un'entità deve applicare il presente Principio per i bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° luglio 2001 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° luglio 2001, tale fatto deve essere indicato.
- 42A. Il paragrafo 6 è stato modificato dall'IPSAS 32 *Accordi per servizi in concessione - Concedente* pubblicato a ottobre 2011. Un'entità deve applicare tale modifica per i bilanci annuali degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2014 o da data successiva. Si consiglia un'applicazione anticipata. Se l'entità applica la modifica a partire da un esercizio antecedente il 1° gennaio 2014, deve indicare tale fatto e contemporaneamente applicare l'IPSAS 32, le modifiche ai paragrafi 25-27 e 85B dell'IPSAS 13, le modifiche ai paragrafi 5, 7 e 107C dell'IPSAS 17, le modifiche ai paragrafi 2 e 125A dell'IPSAS 29 e le modifiche ai paragrafi 6 e 132A dell'IPSAS 31.

43. Quando, ai fini del reporting economico-finanziario, un'entità adotta il principio di competenza economica definito dagli IPSAS successivamente a tale data di entrata in vigore, il presente Principio si applica ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dalla data di adozione o da data successiva.

Confronto con lo IAS 23

L'IPSAS 5, *Oneri finanziari* è tratto principalmente dallo IAS 23, *Oneri finanziari* (1993). Le principali differenze tra l'IPSAS 5 e lo IAS 23 sono indicate di seguito.

- Nell'IPSAS 5 sono stati inclusi dei commenti aggiuntivi rispetto a quelli contenuti nello IAS 23 per chiarire l'applicabilità dei principi alla contabilità delle entità del settore pubblico.
- L'IPSAS 5 utilizza, in certe occasioni, una terminologia diversa rispetto allo IAS 23. Gli esempi più significativi riguardano l'uso dei termini “provento” (*revenue*), “prospetto del risultato economico” (*statement of financial performance*) e “attivo netto/patrimonio netto” (*net asset/equity*) nell'IPSAS 5. Nello IAS 23, i termini equivalenti sono “ricavo” (*income*), “conto economico” (*income statement*) e “patrimonio netto” (*equity*).
- L'IPSAS 5 contiene un insieme diverso di definizioni di termini tecnici rispetto allo IAS 23 (paragrafo 5).