

## Principio contabile internazionale n. 37

# Accantonamenti, passività e attività potenziali

*La presente versione include i cambiamenti risultanti dagli IFRS emessi fino al 31 dicembre 2008.*

Lo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* è stato pubblicato dall'International Accounting Standards Committee a settembre 1998. Ha sostituito parti dello IAS 10 *Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* (pubblicato nel 1978 e rivisto nella forma nel 1994) che trattava delle sopravvenienze.

Nell'aprile 2001 l'International Accounting Standards Board (IASB) deliberò che tutti i Principi e le Interpretazioni pubblicati da Organismi precedenti continuavano a essere applicati a meno che, e fino a quando, non fossero stati modificati o abrogati.

Da allora, lo IAS 37 e la relativa guida di accompagnamento sono stati modificati dagli IFRS seguenti:

- IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori* (pubblicato a dicembre 2003)
- IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento* (pubblicato a dicembre 2003)
- IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel dicembre 2003)
- IAS 39 *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione* (rivisto nella sostanza nel dicembre 2003)
- IFRS 3 *Aggregazioni aziendali* (pubblicato a marzo 2004)
- IFRS 4 *Contratti assicurativi* (pubblicato a marzo 2004)
- IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate* (pubblicato a marzo 2004)
- *Contratti di garanzia finanziaria* (Modifiche allo IAS 39 e all'IFRS 4) (pubblicato ad agosto 2005)
- IAS 1 *Presentazione del bilancio* (rivisto nella sostanza nel settembre 2007)\*
- IFRS 3 *Aggregazioni aziendali* (rivisto nella sostanza nel gennaio 2008).†

Fanno riferimento allo IAS 37 le seguenti Interpretazioni:

- SIC 27 *La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing* (pubblicato a dicembre 2001)
- SIC 29 *Accordi per servizi in concessione: Informazioni integrative* (pubblicato a dicembre 2001 e successivamente modificato).
- IFRIC 1 *Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari* (pubblicato a maggio 2004)

---

\* data di entrata in vigore 1° gennaio 2009

† data di entrata in vigore 1° luglio 2009

- IFRIC 5 *Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali* (pubblicato a dicembre 2004)
- IFRIC 6 *Passività derivanti dalla partecipazione ad un mercato specifico—Rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche* (pubblicato a settembre 2005)
- IFRIC 12 *Accordi per servizi in concessione* (pubblicato a novembre 2006 e successivamente modificato)
- IFRIC 13 *Programmi di fidelizzazione della clientela* (pubblicato a giugno 2007)
- 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* (pubblicato a luglio 2007 e successivamente modificato)
- IFRIC 15 *Accordi per la costruzione di immobili* (pubblicato a luglio 2008).\*

---

\* data di entrata in vigore 1° gennaio 2009

**SOMMARIO**

	<i>paragrafi</i>
<b>INTRODUZIONE</b>	<b>IN1–IN23</b>
<b>PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 37 ACCANTONAMENTI, PASSIVITÀ E ATTIVITÀ POTENZIALI</b>	
<b>FINALITÀ</b>	
<b>AMBITO DI APPLICAZIONE</b>	<b>1–9</b>
<b>DEFINIZIONI</b>	<b>10–13</b>
Accantonamenti e altre passività	11
Relazione tra accantonamenti e passività potenziali	12–13
<b>RILEVAZIONE</b>	<b>14–35</b>
<b>Accantonamenti</b>	<b>14–26</b>
Obbligazioni attuali	15–16
Eventi passati	17–22
Probabili impieghi di risorse atte a produrre benefici economici	23–24
Stima attendibile dell'obbligazione	25–26
<b>Passività potenziali</b>	<b>27–30</b>
<b>Attività potenziali</b>	<b>31–35</b>
<b>VALUTAZIONE</b>	<b>36–52</b>
Migliore stima	36–41
Rischi e incertezze	42–44
Valore attuale	45–47
Eventi futuri	48–50
Dismissioni attese di attività	51–52
<b>INDENNIZZI</b>	<b>53–58</b>
<b>RETTIFICHE DI ACCANTONAMENTI</b>	<b>59–60</b>
<b>UTILIZZO DI ACCANTONAMENTI</b>	<b>61–62</b>
<b>APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DI RILEVAZIONE E VALUTAZIONE</b>	<b>63–83</b>
Perdite operative future	63–65
Contratti onerosi	66–69
Ristrutturazioni	70–83
<b>INFORMAZIONI INTEGRATIVE</b>	<b>84–92</b>
<b>DISPOSIZIONI TRANSITORIE</b>	<b>93</b>
<b>DATA DI ENTRATA IN VIGORE</b>	<b>95</b>
<b>APPENDICI</b>	
<b>A Quadri sinottici – Accantonamenti, passività e attività potenziali e indennizzi</b>	
<b>B Albero delle decisioni</b>	
<b>C Esempi: rilevazione</b>	
<b>D Esempi: informazioni integrative</b>	

Il Principio contabile internazionale n. 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* (IAS 37) è illustrato nei paragrafi 1-95. Tutti i paragrafi hanno pari autorità, ma conservano il formato IASC del Principio di quando questo fu adottato dallo IASB. Lo IAS 37 dovrebbe essere letto nel contesto della sua finalità, della *Prefazione agli International Financial Reporting Standard* e del *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio*. Lo IAS 8 *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.

## Introduzione

- IN1 Lo IAS 37 statuisce i criteri di contabilizzazione e l'informativa relativa agli accantonamenti, attività e passività potenziali, eccetto:
- (a) quelli risultanti dall'iscrizione in bilancio al *fair value* (valore equo) degli strumenti finanziari;
  - (b) quelli risultanti da contratti esecutivi, a eccezione del caso in cui il contratto sia oneroso. I contratti esecutivi sono contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura;
  - (c) quelli inerenti le entità assicurative per contratti stipulati con i propri titolari di polizza; o
  - (d) quelli trattati da un altro Principio.

## Accantonamenti

---

- IN2 Il Principio definisce gli accantonamenti come passività con scadenza o ammontare incerti. Un accantonamento deve essere contabilmente rilevato se, e solo se:
- (a) un'entità ha un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;
  - (b) è probabile (cioè è più verosimile piuttosto che il contrario) che per adempiere all'obbligazione si renderà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; e
  - (c) può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione. Il Principio fa notare che solo in casi estremamente rari non sarà possibile effettuare una stima attendibile.
- IN3 Il Principio definisce obbligazione implicita quella derivante da azioni poste in essere da un'entità in cui:
- (a) l'entità ha reso noto ad altre parti tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e
  - (b) come risultato, l'entità ha fatto sorgere nei terzi la valida aspettativa che onorerà i propri impegni.
- IN4 In rare circostanze, ad esempio in un'azione legale, può non essere chiaro se un'entità abbia al momento attuale un'obbligazione. In tali situazioni, si ritiene che un evento passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto delle evidenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio. Un'entità rileva un accantonamento per tale obbligazione corrente se sono soddisfatte le altre condizioni previste per la rilevazione descritte in precedenza. Se è più verosimile che non esista un'obbligazione piuttosto che sì, l'entità fornisce una informativa in bilancio della passività potenziale, a meno che la possibilità di una fuoriuscita di risorse atte a produrre benefici economici sia remota.
- IN5 L'importo accantonato in bilancio deve rappresentare la migliore stima dell'onere necessario per estinguere l'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio, ossia, in altre parole, l'importo che un'entità ragionevolmente pagherebbe per estinguere l'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio o per trasferirla in quel momento a terzi.

- IN6 Il Principio richiede che, nella stima dell'ammontare di un accantonamento, l'entità debba:
- tenere in considerazione rischi e incertezze. Tuttavia l'indeterminabilità non giustifica la creazione di accantonamenti eccessivi o di una intenzionale sovrastima di passività;
  - aggiornare gli accantonamenti, facendo uso, laddove l'effetto dell'aggiornamento del valore del denaro sia rilevante, di un tasso (o tassi) di aggiornamento ante imposte che rifletta (riflettano) le valutazioni attualmente presenti sul mercato riguardanti il valore attuale del denaro e quei rischi specifici connessi alla passività che non sono stati riflessi nell'effettuazione della migliore stima della spesa. Se l'accantonamento viene aggiornato, il suo incremento dovuto al passare del tempo si rileva come un interesse passivo;
  - considerare situazioni future, quali modifiche normative e tecnologiche, nel caso in cui vi sia una indicazione sufficientemente obiettiva che queste si verificheranno; e
  - non tenere in considerazione i proventi derivanti da una prevista dismissione di attività, anche se questa è strettamente collegata al fatto che dà luogo all'accantonamento.
- IN7 Un'entità può attendersi l'indennizzo di una parte o di tutte le spese necessarie per adempiere a un'obbligazione (per esempio, attraverso contratti di assicurazione, clausole di manleva o garanzie dei fornitori). Un'entità deve:
- rilevare un indennizzo se, e solo se, è virtualmente certo che l'indennizzo sarà ricevuto se l'entità adempie all'obbligazione. L'importo dell'indennizzo rilevato non deve superare l'importo dell'accantonamento; e
  - rilevare l'indennizzo come attività separata. Nel prospetto di conto economico complessivo, il costo relativo a un accantonamento può essere esposto al netto dell'ammontare rilevato per l'indennizzo.
- IN8 Gli accantonamenti dovrebbero essere riesaminati alla data di chiusura di ciascun esercizio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se non è più probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, l'accantonamento deve essere stornato.
- IN9 Un accantonamento deve essere usato solo per quelle spese per le quali esso fu originariamente iscritto.

## **Accantonamenti – Applicazioni specifiche**

---

- IN10 Il Principio spiega come le generiche disposizioni per la rilevazione e per la valutazione dell'ammontare degli accantonamenti devono essere applicate in tre casi specifici: perdite operative future; contratti onerosi; e ristrutturazioni.
- IN11 Non devono essere rilevati accantonamenti per perdite operative future. L'attesa di perdite future operative è un'indicazione che alcuni beni operativi possono aver subito una perdita per riduzione di valore. In questo caso, un'entità deve verificare se questi beni hanno subito tale riduzione di valore secondo quanto è stabilito dallo IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*.
- IN12 Se l'entità ha un contratto oneroso, l'obbligazione attuale presente nel contratto deve essere rilevata e determinata come un accantonamento. Un contratto oneroso è un contratto nel quale i costi non discrezionali necessari per estinguere le obbligazioni superano i benefici economici che si suppone deriveranno dallo stesso.
- IN13 Il Principio definisce una ristrutturazione come un programma pianificato e controllato dalla direzione aziendale, e che modifica significativamente:

- (a) il campo d'azione di un'attività intrapresa dall'entità; o
  - (b) il modo in cui l'attività è gestita.
- IN14 Un accantonamento per i costi di ristrutturazione è rilevato solo se le condizioni generali previste per la rilevazione per gli accantonamenti sono soddisfatte. In questo contesto, un'obbligazione implicita di ristrutturazione sorge solo se un'entità:
- (a) ha un dettagliato programma formale per la ristrutturazione che identifichi almeno:
    - (i) l'attività o la parte di attività interessata;
    - (ii) le principali unità operative coinvolte;
    - (iii) la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;
    - (iv) le spese che verranno sostenute; e
    - (v) quando il programma verrà attuato; e
  - (b) ha fatto sorgere nei terzi interessati la valida aspettativa che l'entità realizzerà la ristrutturazione perché ne ha iniziato la realizzazione o perché ne ha già comunicato gli aspetti principali ai terzi interessati.
- IN15 Una decisione della direzione aziendale o del consiglio di amministrazione di ristrutturare non dà luogo a un'obbligazione implicita alla data di chiusura dell'esercizio a meno che l'entità, prima di tale data, abbia:
- (a) abbia iniziato ad attuare il programma di ristrutturazione; o
  - (b) comunicato il programma di ristrutturazione ai terzi interessati in maniera sufficientemente specifica così da far sorgere in essi la valida aspettativa che l'entità procederà alla ristrutturazione.
- IN16 Laddove la ristrutturazione coinvolge la vendita di un'attività, non origina da questa nessuna obbligazione sino a quando l'entità non è impegnata formalmente nella vendita, per esempio quando esiste un accordo vincolante.
- IN17 Un accantonamento per ristrutturazioni deve includere solamente i costi diretti derivanti dalla ristrutturazione, che sono quelli:
- (a) necessariamente implicati dalla ristrutturazione; e
  - (b) non associati con le attività in corso dell'entità. Perciò, un accantonamento per ristrutturazione non include costi quali: spese ordinarie di riqualificazione o ricollocamento del personale; spese di marketing o investimenti in nuovi sistemi e reti di distribuzione.

## **Passività potenziali**

---

- IN18 Il Principio definisce una passività potenziale come:
- (a) una possibile obbligazione che deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri incerti non interamente sotto il controllo dell'entità; o
  - (b) un'obbligazione attuale che deriva da eventi passati ma che non è rilevata perché:
    - (i) non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione; o

- (ii) l'importo dell'obbligazione non può essere determinato con sufficiente attendibilità.

IN19 Un'entità non deve contabilizzare alcuna passività potenziale. Deve, tuttavia, fornire informazioni in merito a esse, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota.

## **Attività potenziali**

---

IN20 Il Principio definisce un'attività potenziale come una possibile attività che deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più eventi futuri incerti non pienamente sotto il controllo dell'entità. Un esempio può essere un ricorso che un'entità sta intentando attraverso procedure legali e il cui risultato è incerto.

IN21 L'entità non deve rilevare alcuna attività potenziale. Deve fornire informazione della esistenza di un'attività potenziale allorquando sia probabile che ne risulteranno benefici economici.

IN22 Se la realizzazione di un ricavo è virtualmente certa, allora la relativa attività non è un'attività potenziale e la sua contabilizzazione è appropriata.

## **Data di entrata in vigore**

---

IN23 Il Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.



## Principio contabile internazionale n. 37

### **Accantonamenti, passività e attività potenziali**

#### **Finalità**

---

La finalità del presente Principio è di assicurare che siano applicati agli accantonamenti e alle passività e attività potenziali appropriati criteri di rilevazione e di valutazione e che sia fornita nelle note un'informativa tale da consentire agli utilizzatori di comprendere la natura, la tempistica e l'ammontare degli stessi.

#### **Ambito di applicazione**

---

- 1 **Il presente Principio deve essere applicato da tutte le entità nella contabilizzazione di accantonamenti, passività e attività potenziali, fatta eccezione per:**
  - (a) **quelli risultanti da contratti esecutivi, a eccezione del caso in cui il contratto sia oneroso; e**
  - (b) [eliminato].
  - (c) **quelli trattati da un altro Principio.**
- 2 Il presente Principio non si applica agli strumenti finanziari (incluse le garanzie) che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 39 *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione*.
- 3 I contratti esecutivi sono contratti in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto a nessuno degli impegni previsti oppure hanno adempiuto ai propri impegni parzialmente e nella stessa misura. Il presente Principio non si applica ai contratti esecutivi a meno che questi siano onerosi.
- 4 [Eliminato]
- 5 Nel caso in cui un altro Principio disciplini una specifica tipologia di accantonamento, passività o attività potenziale, un'entità applica quel Principio specifico e non il presente. Per esempio, alcune tipologie di accantonamenti sono considerate nei Principi su:
  - (a) lavori su ordinazione (vedere IAS 11 *Lavori su ordinazione*);
  - (b) imposte sul reddito (vedere IAS 12 *Imposte sul reddito*);
  - (c) contratti di locazione (vedere IAS 17 *Leasing*). Tuttavia, considerato che lo IAS 17 non contiene alcuna specifica disposizione che disciplina i contratti di leasing operativi divenuti onerosi, il presente Principio si applica anche a tali casi;
  - (d) benefici per i dipendenti (vedere IAS 19 *Benefici per i dipendenti*); e
  - (e) contratti assicurativi (vedere IFRS 4 *Contratti assicurativi*). Tuttavia, il presente Principio si applica agli accantonamenti, alle passività e attività potenziali di un assicuratore, diversi da quelli derivanti dalle sue obbligazioni contrattuali e dai suoi diritti relativi ai contratti assicurativi rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 4.
- 6 Alcuni importi contabilizzati come accantonamenti possono essere correlati alla rilevazione di ricavi, ad esempio nel caso in cui un'entità offra garanzie in cambio di un compenso. Il presente Principio non tratta la rilevazione dei ricavi. Lo IAS 18 *Ricavi* identifica le circostanze in cui un ricavo deve essere rilevato e fornisce una

guida pratica per l'applicazione dei criteri di rilevazione. Il presente Principio non modifica le disposizioni previste dallo IAS 18.

- 7 Il presente Principio definisce gli accantonamenti come passività di scadenza e ammontare incerti. In alcuni Paesi il termine "accantonamento" è utilizzato anche per identificare poste quali ammortamenti, riduzioni di valore di attività e crediti dubbi: queste sono considerate rettifiche dei valori contabili di elementi dell'attivo e non sono trattate nel presente Principio.
- 8 Altri Principi specificano quando le spese debbono essere trattate come attività o come costi. Tali problematiche non vengono considerate nel presente Principio. Pertanto, il presente Principio né vieta né richiede la capitalizzazione dei costi rilevati quando viene effettuato un accantonamento.
- 9 Il presente Principio si applica agli accantonamenti per ristrutturazioni (incluse le attività operative cessate). Se una ristrutturazione soddisfa la definizione di attività operativa cessata, l'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate può richiedere informazioni aggiuntive.*

## Definizioni

---

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

**L'accantonamento** è una passività di scadenza o ammontare incerto.

**Una passività** è una obbligazione attuale dell'entità derivante da eventi passati, la cui estinzione è attesa risultare in una uscita dall'entità di risorse che incorporano benefici economici.

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

**L'obbligazione legale** è un'obbligazione che ha origine da:

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

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

- (a) l'entità ha reso noto ad altre parti tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e
- (b) come risultato, l'entità ha fatto sorgere nei terzi la valida aspettativa che onorerà i propri impegni.

**La passività potenziale** è:

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

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

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

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

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

## Accantonamenti e altre passività

11 Gli accantonamenti possono essere distinti da altre passività quali i debiti commerciali e gli stanziamenti per debiti presunti, perché non vi è certezza in merito alla scadenza o all'importo della spesa futura richiesta per l'adempimento. Al contrario:

- (a) i debiti commerciali sono passività da pagare per beni o servizi che sono stati ricevuti o forniti e sono stati fatturati o formalmente concordati con il fornitore; e
- (b) gli stanziamenti per debiti presunti sono passività da pagare per beni o servizi che sono stati ricevuti o forniti ma non pagati, fatturati o formalmente concordati con il fornitore, inclusi gli importi dovuti ai dipendenti (per esempio, importi relativi al pagamento di ferie maturate). Sebbene talvolta sia necessario stimare l'importo o la tempistica degli stanziamenti per debiti presunti, il grado della loro incertezza è normalmente assai inferiore a quello degli accantonamenti.

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

## Relazione tra accantonamenti e passività potenziali

12 In linea generale, tutti gli accantonamenti sono potenziali in quanto incerti nella data del loro accadimento o nell'importo. Tuttavia, nel presente Principio il termine "potenziale" viene utilizzato con riferimento a quelle passività e attività che non sono rilevate poiché la loro esistenza sarà confermata solamente dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri incerti e non totalmente sotto il controllo dell'entità. Inoltre, il termine "passività potenziale" è utilizzato per quelle passività che non soddisfano le condizioni previste per la loro rilevazione in bilancio.

13 Il presente Principio distingue tra:

- (a) accantonamenti – rilevati come passività (assunto che sia possibile effettuare una stima attendibile) perché sono obbligazioni effettive e perché è probabile che per il loro adempimento sarà necessario l'impiego di risorse economiche atte a produrre benefici economici; e
- (b) passività potenziali – non rilevate come passività perché queste sono:
  - (i) obbligazioni possibili, in quanto deve ancora essere confermato se l'entità abbia un'obbligazione attuale che può portare all'impiego di risorse atte a produrre benefici economici; o

- (ii) obbligazioni effettive che tuttavia non soddisfano le condizioni per la rilevazione previste nel presente Principio (perché non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, oppure perché non può essere effettuata una stima sufficientemente attendibile dell'ammontare dell'obbligazione).

## Rilevazione

---

### Accantonamenti

**14 Un accantonamento deve essere rilevato quando:**

- (a) **un'entità ha un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;**
- (b) **è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e**
- (c) **può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.**

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

### Obbligazioni attuali

**15 In rare circostanze può non essere chiaro se vi sia un'obbligazione attuale. In tali situazioni, si ritiene che un evento passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto delle evidenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio.**

**16** In quasi tutte le circostanze risulterà chiaro se un evento passato abbia dato luogo a un'obbligazione attuale. In rare circostanze, ad esempio in una causa legale, può essere contestato o che alcuni fatti si siano realmente verificati o che i medesimi fatti abbiano comportato un'obbligazione attuale. In tal caso, l'entità deve determinare se, tenendo conto di tutte le evidenze disponibili incluso, per esempio, il parere di un perito, esiste alla data di chiusura dell'esercizio un'obbligazione attuale. Le evidenze considerate includono ogni evidenza aggiuntiva fornita da fatti verificatisi dopo la data di chiusura dell'esercizio. Sulla base di tale evidenza:

- (a) nei casi in cui è più verosimile che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio piuttosto che il contrario, l'entità (se vengono soddisfatte le condizioni per la rilevazione) rileva un accantonamento; e
- (b) nei casi in cui è più verosimile piuttosto che il contrario che non esista nessuna obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio, l'entità fornisce informativa di una passività potenziale, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota (vedere paragrafo 86).

### Eventi passati

**17** Un evento passato che comporta un'obbligazione attuale è denominato con il termine vincolante. Perché un fatto sia vincolante, è necessario che l'entità non abbia alcuna realistica alternativa oltre all'adempire l'obbligazione derivante dall'evento. Questo è il caso che si può verificare solo:

- (a) nei casi in cui l'adempimento dell'obbligazione può essere reso esecutivo da una norma di legge; o
  - (b) nel caso di un'obbligazione implicita, se l'evento (che può essere anche un'azione dell'entità) genera valide aspettative tra i terzi contraenti che l'entità estinguerà l'obbligazione.
- 18 Il bilancio rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità alla fine del proprio periodo amministrativo e non la sua possibile situazione futura. Perciò, non viene rilevato alcun accantonamento per i costi che dovranno essere sostenuti per continuare la propria attività in futuro. Le sole passività rilevate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria di un'entità sono quelle che esistono alla data di chiusura dell'esercizio.
- 19 Solamente le obbligazioni originate da eventi passati ed esistenti indipendentemente dalle azioni future dell'entità (cioè la gestione futura della propria attività) sono rilevate come accantonamenti. Esempi di tali obbligazioni sono i costi delle sanzioni amministrative o di risanamento per danni ambientali causati illecitamente, entrambi i quali richiederanno l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici nell'estinzione senza tenere conto delle azioni future dell'entità. Analogamente, l'entità rileva un accantonamento per i costi di smantellamento di una installazione petrolifera o di una centrale nucleare nella misura in cui l'entità è obbligata a ovviare al danno causato. Al contrario, a causa di pressioni commerciali o disposizioni normative, l'entità può avere intenzione o bisogno di sostenere delle spese per poter operare nel futuro in un particolare modo (per esempio, installando filtri per i fumi in un particolare tipo di fabbrica). Poiché l'entità può evitare le spese future attraverso il proprio comportamento futuro, ad esempio cambiando il proprio processo operativo, non ha alcuna obbligazione attuale per tali spese future e nessun accantonamento è rilevato.
- 20 Un'obbligazione implica sempre l'esistenza di un terzo cui è dovuta l'obbligazione. Non è necessario, tuttavia, conoscere l'identità della parte cui l'obbligazione è dovuta – peraltro l'obbligazione potrebbe essere nei confronti del pubblico in generale. Poiché un'obbligazione comporta sempre un impegno verso un terzo, ne consegue che una decisione della direzione aziendale o del consiglio di amministrazione non dà luogo a un'obbligazione implicita alla data di chiusura dell'esercizio, a meno che la decisione sia stata comunicata prima della data di chiusura dell'esercizio alle persone interessate in una maniera sufficientemente specifica da far sorgere in loro la valida aspettativa che l'entità non verrà meno alle proprie responsabilità.
- 21 Un fatto che non dà immediatamente luogo a un'obbligazione può farlo a una data successiva, a causa di cambiamenti nella normativa o perché un'azione dell'entità (per esempio, una informativa ufficiale sufficientemente specifica) dà luogo a un'obbligazione implicita. Per esempio, se si causa un danno ambientale, potrebbe non essere prevista alcuna obbligazione per rimediare le conseguenze. Tuttavia, il provocare tale danno diverrà un fatto vincolante nel caso in cui una nuova norma preveda che il danno esistente debba essere ovviato o se l'entità accetta pubblicamente la responsabilità di fare ciò in maniera tale da creare un'obbligazione implicita.
- 22 Se i particolari di una nuova norma proposta devono ancora essere definiti, si ha un'obbligazione solamente se si sia virtualmente certi che la norma verrà emanata così come predisposta nella proposta. Per l'applicazione del presente Principio, tale obbligazione verrà trattata come un'obbligazione legale. Le difformità presenti nelle modalità di emanazione di una norma rendono impossibile specificare un singolo fatto che renderebbe l'emanazione delle norme virtualmente certa. In molti casi sarà impossibile essere virtualmente certi dell'emanazione di una norma sino a quando questa non viene emanata.

## Probabili impieghi di risorse atte a produrre benefici economici

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

## Stima attendibile dell'obbligazione

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

## Passività potenziali

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

\* L'Interpretazione del termine "probabile" nel presente Principio come "più verosimile piuttosto che il contrario" non necessariamente deve essere applicata in altri Principi.

trattata come passività potenziale, si rileva un accantonamento nel bilancio del periodo nel quale si verifica tale cambiamento di probabilità (a eccezione di quelle circostanze estremamente rare in cui non può essere effettuata alcuna stima attendibile).

## Attività potenziali

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

## Valutazione

---

### Migliore stima

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

di possibili risultati, e ciascun punto in questa serie abbia le medesime probabilità di verificarsi di un altro, si adotta la stima media.

### Esempio

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

Il valore atteso dei costi di riparazione è:

$$(75\% \text{ di zero}) + (20\% \text{ di } 1 \text{ milione}) + (5\% \text{ di } 4 \text{ milioni}) = 400.000$$

- 40 Se si sta valutando una singola obbligazione, il risultato individuale più probabile può essere la migliore stima della passività. Tuttavia, persino in questo caso, l'entità deve considerare altri possibili risultati. Laddove altri possibili risultati sono per la maggior parte superiori o inferiori al risultato più probabile, la migliore stima sarà un importo superiore o inferiore. Per esempio, se un'entità deve correggere un grave errore commesso nella costruzione di un importante impianto per un committente, la specifica stima più probabile può essere di accantonare un costo di 1.000 quale costo del primo intervento di riparazione, ma deve essere effettuato un accantonamento per un ammontare superiore se vi è una rilevante probabilità che saranno necessari ulteriori interventi.
- 41 L'accantonamento è calcolato al lordo delle imposte, poiché i suoi effetti fiscali e le sue variazioni sono disciplinati dallo IAS 12.

## Rischi e incertezze

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



## Valore attuale

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

## Eventi futuri

- 48 **Gli eventi futuri che possono condizionare l'ammontare richiesto per estinguere un'obbligazione devono essere riflessi nell'importo di un accantonamento se vi è una sufficiente evidenza oggettiva che questi si verificheranno.**
- 49 Gli eventi futuri attesi possono essere particolarmente importanti nella determinazione degli accantonamenti. Per esempio, un'entità può ritenere che il costo per bonificare un insediamento al termine della sua vita economica sarà ridotto da futuri cambiamenti tecnologici. L'importo rilevato riflette la ragionevole previsione di osservatori tecnicamente qualificati e obiettivi che tengano conto di tutte le conoscenze che saranno a disposizione della tecnologia al momento della bonifica. Perciò è appropriato considerare, per esempio, riduzioni di costi per l'accresciuta esperienza nell'applicazione della tecnologia esistente o del costo atteso nell'applicazione della tecnologia esistente a un numero di operazioni di bonifica più ampio o più complesso di quanto precedentemente iscritto. Tuttavia, un'entità non anticipa lo sviluppo di una tecnologia di bonifica completamente nuova a meno che non assistita da evidenze sufficientemente obiettive.
- 50 L'effetto di una nuova possibile normativa è preso in considerazione nella determinazione di un'obbligazione esistente quando vi è evidenza sufficientemente obiettiva che è virtualmente certo che la normativa sarà emanata. La varietà delle circostanze che sorgono nella pratica rende impossibile specificare un singolo fatto che fornirà evidenze sufficienti e obiettive in ogni fattispecie concreta. È necessario che vi sia evidenza sia su cosa la normativa richiederà, sia sul fatto che siano virtualmente certe l'emanazione e l'attuazione nei tempi dovuti. In molte circostanze non esisterà un'evidenza sufficientemente oggettiva finché la nuova normativa è emanata.

## Dismissioni attese di attività

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

## Indennizzi

---

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

## Rettifiche di accantonamenti

---

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

## Utilizzo di accantonamenti

---

- 61 **Un accantonamento deve essere usato solo per quelle spese per le quali esso fu originariamente iscritto.**
- 62 Solamente le spese che si riferiscono all'accantonamento originario sono fronteggiate da tale accantonamento. Imputare costi a un accantonamento originariamente rilevato per altro scopo significherebbe mascherare l'impatto economico di due diversi eventi.

## **Applicazione delle disposizioni di rilevazione e valutazione**

---

### **Perdite operative future**

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

### **Contratti onerosi**

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

### **Ristrutturazioni**

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

- (a) **ha un dettagliato programma formale per la ristrutturazione che identifichi almeno:**
- (i) **l'attività o la parte di attività interessata;**
  - (ii) **le principali unità operative coinvolte;**
  - (iii) **la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;**
  - (iv) **le spese che verranno sostenute; e**
  - (v) **quando il programma verrà attuato; e**
- (b) **ha fatto sorgere nei terzi interessati la valida aspettativa che l'entità realizzerà la ristrutturazione perché ne ha iniziato la realizzazione o perché ne ha già comunicato gli aspetti principali ai terzi interessati.**

73 L'evidenza che l'entità ha iniziato ad attuare un programma di ristrutturazione potrebbe essere fornita, per esempio, dalla rimozione di un impianto, dalla vendita di attività o da una comunicazione al pubblico dei principali aspetti del programma. Una pubblica comunicazione di un piano dettagliato di ristrutturazione rappresenta un'obbligazione implicita a ristrutturare solo se è predisposta in modo, e con sufficienti dettagli (cioè, esponendo i principali aspetti del programma) tali da dare ai terzi, quali clienti, fornitori e dipendenti (o le loro rappresentanze), valide aspettative che l'entità procederà alla ristrutturazione.

74 Perché un piano possa dar luogo a una obbligazione implicita nel caso di comunicazione ai terzi interessati, la sua attuazione deve essere programmata per iniziare quanto prima e per terminare in un lasso di tempo tale da rendere improbabili cambiamenti significativi del piano. Se si suppone che vi sarà un lungo tempo di attesa prima che la ristrutturazione abbia inizio o che la ristrutturazione durerà un arco di tempo irragionevolmente lungo, non è verosimile che il programma darà luogo a una valida aspettativa nei terzi che l'entità è al momento impegnata nella ristrutturazione, perché il lungo periodo rende possibile che l'entità modifichi i propri programmi.

75 La decisione di attuare una ristrutturazione, assunta dalla direzione aziendale o dal consiglio di amministrazione prima della data di chiusura dell'esercizio non dà luogo, alla data di chiusura dell'esercizio stessa, a un'obbligazione implicita, a meno che l'entità, prima di quella data:

- (a) abbia iniziato ad attuare il programma di ristrutturazione; o
- (b) abbia comunicato i principali aspetti del programma di ristrutturazione agli interessati in una maniera sufficientemente analitica da far nascere in loro la valida aspettativa che l'entità attuerà la ristrutturazione.

Se l'entità ha iniziato ad attuare un programma di ristrutturazione, o ne comunica gli aspetti principali agli interessati soltanto dopo la data di chiusura dell'esercizio, la stessa deve riportare tale fatto, secondo quanto disposto dallo IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*, se la sua ristrutturazione è rilevante e la sua non indicazione potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori prendono sulla base del bilancio.

76 Sebbene un'obbligazione implicita non sia creata solamente dalla decisione della direzione aziendale, un'obbligazione può risultare da altri fatti precedenti insieme a tale decisione. Per esempio, negoziazioni con i sindacati per definire una indennità per esodo anticipato, o con gli acquirenti per la vendita di un'attività, possono essere state concluse e condizionate solo all'approvazione del consiglio. Una volta che l'approvazione è stata ottenuta e comunicata alle altre parti, l'entità ha, se le condizioni del paragrafo 72 sono soddisfatte, un'obbligazione implicita di ristrutturazione.

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

## Informazioni integrative

---

- 84 **Per ciascuna classe di accantonamenti, l'entità deve evidenziare:**
- (a) **il valore contabile di inizio e fine esercizio;**
  - (b) **gli accantonamenti aggiuntivi effettuati nell'esercizio, inclusi gli aumenti agli accantonamenti esistenti;**
  - (c) **gli importi utilizzati (cioè costi sostenuti e imputati all'accantonamento) durante l'esercizio;**
  - (d) **gli importi non utilizzati e stornati durante l'esercizio; e**

- (e) **gli incrementi negli importi attualizzati verificatisi nel corso dell'esercizio, dovuti al passare del tempo, e l'effetto di ogni cambiamento del tasso di attualizzazione.**

L'informativa comparativa non è obbligatoria.

85 L'entità deve indicare per ciascuna classe di accantonamenti:

- (a) **una breve descrizione della natura dell'obbligazione e la tempistica prevista per l'esborso che ne risulta;**
- (b) **un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla tempistica di tali esborsi. Laddove risulti necessario fornire adeguate informazioni, l'entità deve evidenziare le principali ipotesi formulate su eventi futuri, come specificato nel paragrafo 48; e**
- (c) **l'ammontare di qualsiasi indennizzo previsto, specificando l'ammontare di ciascuna attività rilevata per l'indennizzo atteso.**

86 **A meno che la probabilità di impiegare qualsiasi risorsa per estinguere l'obbligazione sia remota, l'entità deve evidenziare per ciascuna classe di passività potenziale alla data di chiusura dell'esercizio una breve descrizione della natura della passività potenziale e, laddove fattibile:**

- (a) **una stima dei suoi effetti finanziari, determinati secondo le disposizioni dei paragrafi 36-52;**
- (b) **una indicazione delle incertezze relative all'ammontare o al momento di sopravvenienza di ciascun esborso; e**
- (c) **la probabilità di ciascun indennizzo.**

87 Nel determinare quali accantonamenti o passività potenziali possano essere aggregati in una classe, è necessario considerare se la natura dei singoli elementi sia sufficientemente simile per raggrupparle in un singolo prospetto in osservanza delle disposizioni dei paragrafi 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b). Quindi, può essere appropriato trattare come una singola classe di accantonamenti gli importi relativi a garanzie di prodotti differenti, ma non sarebbe appropriato trattare come una singola classe gli importi relativi a normali garanzie e gli importi soggetti a procedimenti legali.

88 Se un accantonamento e una passività potenziale derivano dallo stesso insieme di circostanze, l'entità fornisce l'informativa richiesta dai paragrafi 84-86 in maniera tale da mostrare il collegamento tra l'accantonamento e la passività potenziale.

89 **Se si ritiene probabile che vi sarà un incremento delle attività, l'entità deve presentare una breve descrizione della natura delle attività potenziali alla data di chiusura dell'esercizio, e, se fattibile, una stima del loro effetto finanziario, determinato utilizzando i criteri previsti per gli accantonamenti nei paragrafi 36-52.**

90 È importante che le informazioni sulle attività potenziali non forniscano indicazioni fuorvianti sulla probabilità di realizzare il reddito che ne deriverà.

91 **Se qualcuna delle informazioni richieste dai paragrafi 86 e 89 non è fornita perché non è fattibile farlo, tale circostanza deve essere esplicitamente menzionata.**

92 **In casi estremamente rari, l'indicazione di alcune o di tutte le informazioni richieste dai paragrafi 84-89 potrebbe pregiudicare seriamente la posizione dell'entità in una controversia con terzi sulla materia alla base dell'accantonamento, della passività potenziale o della attività potenziale. In tali circostanze, l'entità non ha l'obbligo di fornire l'informazione, ma deve indicare la natura generale della vertenza, insieme con il fatto che, e il motivo per cui, l'informazione non è stata indicata.**

## **Disposizioni transitorie**

---

- 93      **Gli effetti derivanti dall'utilizzo del presente Principio alla sua data di applicazione (o data precedente) devono essere esposti in bilancio come rettifica degli utili portati a nuovo del bilancio d'apertura dell'esercizio in cui il Principio è applicato per la prima volta. Le entità sono incoraggiate, ma non obbligate, a rettificare gli utili portati a nuovo del bilancio d'apertura dei precedenti esercizi e a riformulare l'informazione comparativa. Se l'informazione comparativa non è riformulata, tale fatto deve essere indicato.**
- 94      [Eliminato]

## **Data di entrata in vigore**

---

- 95      Il presente Principio entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° luglio 1999 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se un'entità applica il presente Principio per esercizi che hanno inizio prima del 1° luglio 1999, tale fatto deve essere indicato.
- 96      [Eliminato]

## Appendice A

### Quadri sinottici – Accantonamenti, passività e attività potenziali e indennizzi

La presente appendice accompagna, ma non è parte integrante dello IAS 37. La sua finalità è quella di riassumere le principali disposizioni del Principio.

#### Accantonamenti e passività potenziali

<p>Laddove, come risultato di eventi passati, può verificarsi l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici futuri nell'adempimento di: (a) un'obbligazione attuale; o (b) una possibile obbligazione la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti non totalmente sotto il controllo dell'entità.</p>		
<p>Esiste una obbligazione attuale che probabilmente richiede una fuoriuscita di risorse.</p>	<p>Esiste un'obbligazione possibile o un'obbligazione attuale che potrebbe richiedere una fuoriuscita di risorse, ma probabilmente non lo farà.</p>	<p>Esiste un'obbligazione possibile o un'obbligazione attuale per la quale la probabilità di una fuoriuscita di risorse è remota.</p>
<p>Deve essere rilevato un accantonamento (paragrafo 14).</p>	<p>Non si rileva alcun accantonamento (paragrafo 27).</p>	<p>Non si rileva alcun accantonamento (paragrafo 27).</p>
<p>Sono richieste informazioni in merito all'accantonamento (paragrafi 84 e 85).</p>	<p>Sono richieste informazioni sulla passività potenziale (paragrafo 86).</p>	<p>Non è prevista alcuna informazione integrativa (paragrafo 86).</p>

Una passività possibile ha origine anche in casi estremamente rari laddove c'è una passività che non può essere rilevata poiché non può essere determinata attendibilmente. Vengono richieste informazioni per tale passività possibile.

#### Attività potenziali

<p>Laddove, come risultato di un fatto passato, si ha un'attività possibile la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti non totalmente sotto il controllo dell'entità:</p>		
<p>L'entrata di benefici economici è virtualmente certa.</p>	<p>L'entrata di benefici economici è probabile ma non virtualmente certa.</p>	<p>L'entrata non è probabile.</p>
<p>L'attività non è potenziale (paragrafo 33).</p>	<p>Non si rileva alcuna attività (paragrafo 31).</p>	<p>Non si rileva alcuna attività (paragrafo 31).</p>
	<p>Sono richieste informazioni integrative (paragrafo 89).</p>	<p>Non è prevista alcuna informazione integrativa (paragrafo 89).</p>



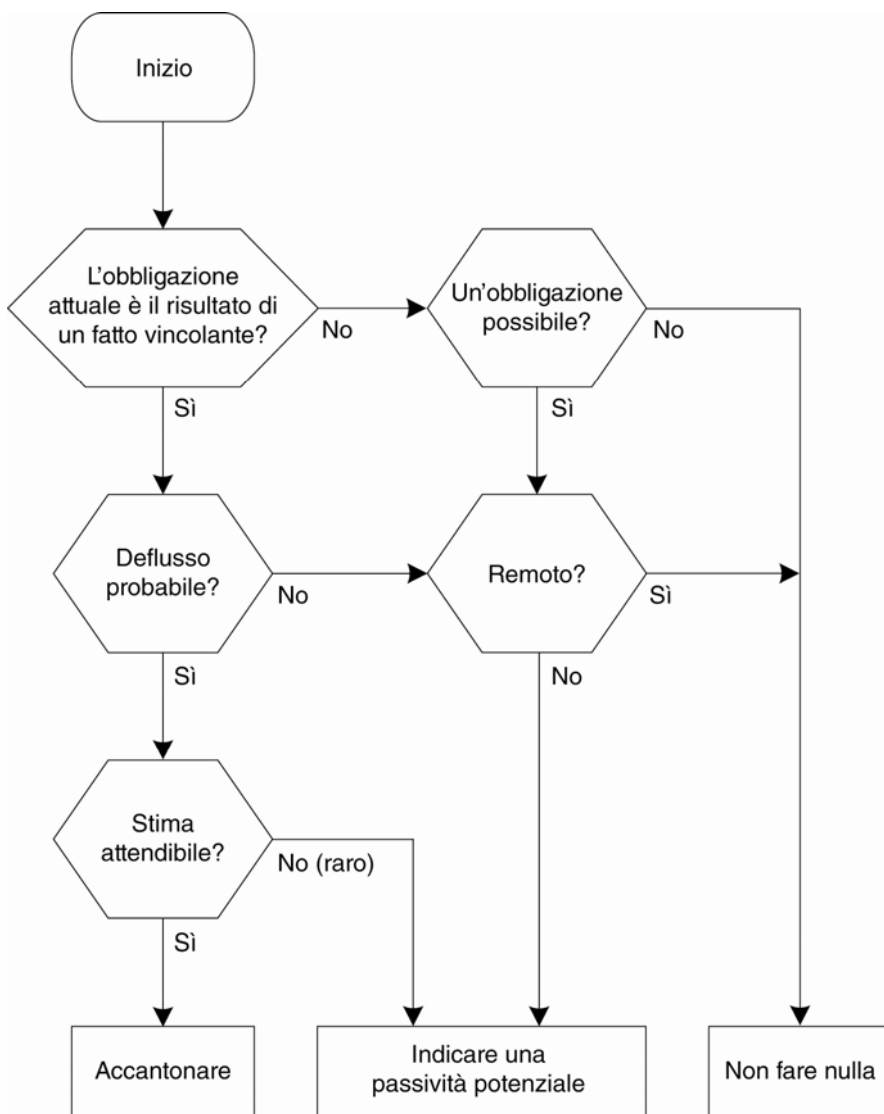
## Indennizzi

<p><b>Si suppone che parte o tutte le spese previste per estinguere un accantonamento siano indennizzate da terzi.</b></p>		
<p><b>L'entità non ha alcuna obbligazione per la parte di spesa che deve essere indennizzata da terzi.</b></p>	<p><b>L'obbligazione per l'ammontare atteso che deve essere indennizzato resta all'entità ed è virtualmente certo che l'indennizzo sarà ricevuto se l'entità estingue l'accantonamento.</b></p>	<p><b>L'obbligazione per l'ammontare atteso che deve essere indennizzato resta all'entità e l'indennizzo non è virtualmente certo se l'entità estinguerà l'accantonamento.</b></p>
<p>La società non ha alcuna passività in riferimento all'importo da indennizzare (paragrafo 57).</p>	<p>L'indennizzo è rilevato come una attività separata nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria e può essere compensato con il relativo costo iscritto nel prospetto di conto economico complessivo. L'importo rilevato per l'indennizzo atteso non supera la passività (paragrafi 53 e 54).</p>	<p>L'indennizzo atteso non è rilevato come una attività (paragrafo 53).</p>
<p>Non viene richiesta alcuna informazione integrativa.</p>	<p>L'indennizzo è parte dell'informazione integrativa insieme all'importo rilevato per il indennizzo (paragrafo 85 (c)).</p>	<p>Viene indicato l'indennizzo atteso. (paragrafo 85 (c)).</p>

## Appendice B

### Albero delle decisioni

La presente appendice accompagna, ma non è parte integrante dello IAS 37. La sua finalità è quella di riassumere le principali disposizioni di rilevazione del Principio per accantonamenti e passività potenziali.



Nota: in rare circostanze non è chiaro se esiste un'obbligazione attuale. In tali situazioni, si ritiene che un evento passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto delle evidenze disponibili, è più verosimile piuttosto che il contrario che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio (paragrafo 15 del presente Principio).

## Appendice C

### Esempi: rilevazione

*La presente appendice accompagna, ma non è parte integrante dello IAS 37.*

*Tutte le entità nell'esempio chiudono l'esercizio al 31 dicembre. In tutti i casi, si assume che possa essere effettuata una stima attendibile di ogni fuoriuscita attesa di benefici economici. In alcuni esempi le situazioni descritte possono essersi concretizzate in una perdita per riduzione di valore delle attività—questo aspetto non è trattato negli esempi.*

*I riferimenti incrociati forniti negli esempi indicano i paragrafi del Principio che risultano particolarmente significativi al riguardo.*

*I richiami alla “migliore stima” si riferiscono all'importo del valore attuale, laddove l'effetto del valore del denaro nel tempo sia rilevante.*

#### Esempio 1: Garanzie

Un'entità manifatturiera vende prodotti in garanzia. Secondo quanto previsto dai termini del contratto di vendita, il produttore si impegna a eliminare i difetti di produzione che si manifestano nei tre anni successivi alla data della vendita, tramite riparazione o sostituzione. Per passata esperienza, è probabile (cioè, è più verosimile piuttosto che il contrario) che vi saranno alcuni reclami sotto garanzia.

**Obbligazione attuale quale risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è rappresentato dalla vendita del prodotto munito di garanzia, che dà luogo ad un'obbligazione legale.

**Fuoriuscita di risorse atte a produrre benefici economici connessa all'adempimento** – Probabile per le garanzie nel loro insieme (vedere paragrafo 24).

**Conclusione** – Viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima dei costi per accomodare i prodotti in garanzia venduti prima della data di chiusura dell'esercizio (vedere paragrafi 14 e 24).

#### Esempio 2A: Territorio inquinato – Normativa virtualmente certa di essere emanata

Un'entità operante nel settore petrolifero è inquinante ma ripara i danni causati solamente quando la normativa della particolare nazione in cui opera lo richiederà. Uno Stato nel quale l'entità è operativa non prevede alcuna disposizione di legge in materia, e l'entità ha continuato ad inquinare il territorio di quello Stato per molti anni. Al 31 dicembre 20X0 vi è la virtuale certezza che una bozza di legge che richiede la depurazione di un territorio precedentemente inquinato verrà approvata entro breve dopo il termine dell'anno.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è l'inquinamento del territorio poiché vi è la virtuale certezza dell'approvazione della disposizione normativa che richiede la depurazione.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Probabile.

**Conclusione** – Viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima sui costi della depurazione (vedere paragrafi 14 e 22).

## Esempio 2B: Territori inquinati e obbligazioni implicite

Un'entità operante nel settore petrolifero è inquinante e opera in uno Stato in cui non vi è alcuna normativa a tutela dell'ambiente. Tuttavia, l'entità mantiene una politica pubblica di tutela ambientale con la quale si impegna a depurare tutto l'inquinamento che provoca. L'entità ha dimostrato in passato di onorare tale politica pubblica.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è l'inquinamento del territorio, il quale dà luogo ad un'obbligazione implicita poiché il comportamento dell'entità ha maturato una valida aspettativa nelle persone coinvolte nel progetto che l'entità riparerà all'inquinamento.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Probabile.

**Conclusione** – Viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima dei costi di depurazione (vedere paragrafo 10 (definizione di obbligazione implicita), 14 e 17).

## Esempio 3: Piattaforma petrolifera

Un'entità gestisce una piattaforma petrolifera il cui accordo di licenza richiede che essa rimuova la propria piattaforma alla fine dell'estrazione e depuri il fondo del mare. Il 90 per cento degli eventuali costi fa riferimento all'eliminazione dei danni causati con la sua costruzione, e il 10 per cento dei danni è connesso all'estrazione del petrolio. Alla data di chiusura dell'esercizio, la piattaforma è stata costruita ma il petrolio non è ancora stato estratto.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – La costruzione della piattaforma petrolifera crea un'obbligazione legale in quanto gli accordi contenuti nella licenza prevedono di rimuovere la piattaforma e di depurare il fondo del mare e rappresenta quindi un fatto vincolante. Alla data di chiusura dell'esercizio, tuttavia, non vi è alcuna obbligazione di far fronte al danno che verrà causato dall'estrazione del petrolio.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Probabile.

**Conclusione** – Viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima del 90 per cento degli eventuali costi relativi alla rimozione della piattaforma e alla ristorazione del danno causato dalla sua costruzione (vedere paragrafo 14). Questi costi sono inclusi come parte del costo della piattaforma. Il 10 per cento dei costi che derivano dall'estrazione del petrolio sono rilevati come passività quando il petrolio viene estratto.

## Esempio 4: Politiche di rimborso

Un magazzino di vendita al dettaglio ha una politica di rimborsi sugli acquisti di clienti non soddisfatti, anche se non è legalmente obbligato a farlo. La sua politica di rimborsi è generalmente conosciuta.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è la vendita del prodotto, il quale dà luogo ad un'obbligazione implicita poiché il modo in cui il magazzino viene gestito ha creato la valida aspettativa nei suoi clienti che lo stesso rimborserà gli acquisti.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Probabile; una certa percentuale di prodotti viene restituita per il rimborso (vedere paragrafo 24).

**Conclusione** – Viene rilevato un accantonamento per la migliore stima dei costi dei rimborsi (vedere paragrafo 10 (definizione di obbligazione implicita), 14, 17 e 24).

### **Esempio 5A: Chiusura di una divisione aziendale – Nessuna attuazione prima della data di chiusura dell'esercizio**

In data 12 dicembre 20X0 il consiglio di amministrazione di un'entità ha deciso di chiudere una divisione aziendale. Prima della data di chiusura dell'esercizio (31 dicembre 20X0) la decisione non era stata comunicata a nessuna delle parti coinvolte e nessun altro passo era stato preso per attuare il progetto.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Non c'è stato alcun fatto vincolante e di conseguenza non si ha alcuna obbligazione.

**Conclusione** – Non viene rilevato alcun accantonamento (vedere paragrafi 14 e 72).

### **Esempio 5B: Chiusura di una divisione aziendale – Comunicazione/Attuazione prima della data di chiusura dell'esercizio**

In data 12 dicembre 20X0, il consiglio di amministrazione di un'entità ha deciso di chiudere un settore che produceva un particolare prodotto. In data 20 dicembre 20X0 è stato approvato dal consiglio un dettagliato programma di chiusura del settore; sono state inviate lettere ai clienti per avvertirli di reperire una fonte alternativa di fornitura e la notizia del sopravvenuto eccesso di personale è stata comunicata al personale stesso della divisione aziendale.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è la comunicazione ai clienti ed ai dipendenti della decisione che dà luogo ad un'obbligazione implicita da tale data, poiché ciò crea la valida aspettativa che la divisione aziendale sarà chiusa.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Probabile.

**Conclusione** – Viene rilevato un accantonamento al 31 dicembre 20X0 in base alla migliore stima dei costi di chiusura del settore (vedere paragrafi 14 e 72).

### **Esempio 6: Obbligo legale di installare i filtri per il fumo**

Secondo quanto disposto da una nuova normativa, ad un'entità è richiesto di installare filtri per il fumo nelle proprie fabbriche entro il 30 giugno 20X1. L'entità non ha installato i filtri per il fumo.

(a) Al 31 dicembre 20X0, la data di chiusura dell'esercizio

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Non vi è alcuna obbligazione poiché non si è verificato alcun fatto vincolante né per il costo di installazione dei filtri per il fumo né per ammende previste dalla legislazione.

**Conclusione** – Non si rileva alcun accantonamento a fronte del costo per l'installazione dei filtri per il fumo (vedere paragrafi 14 e 17-19)

(b) Al 31 dicembre 20X1, data di chiusura dell'esercizio

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Non vi è alcuna obbligazione per i costi di installazione dei filtri per il fumo poiché non si è verificato alcun fatto vincolante (installazione dei filtri). Tuttavia, può sorgere un'obbligazione a pagare multe o ammende previste dalla normativa poiché il fatto vincolante si è verificato (condotta non conforme alla normativa da parte dell'impresa).

**Fuoriuscita di risorse atte a produrre benefici economici connessa all'adempimento** – La valutazione della probabilità che la condotta non conforme alla normativa comporti multe o sanzioni dipende dagli estremi legali della normativa e dalla severità con cui le disposizioni vengono applicate.

**Conclusion** – Non viene rilevato alcun accantonamento per i costi di installazione dei filtri del fumo. Tuttavia, viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima di qualsiasi multa o sanzione per le quali risulta più verosimile, piuttosto che il contrario, l'imposizione (vedere paragrafi 14 e 17-19).

### **Esempio 7: Riqualficazione del personale come risultato dei cambiamenti nel regime di imposte sul reddito**

Il governo introduce numerosi cambiamenti al regime delle imposte sui redditi. Come risultato di tali variazioni, un'entità operante nel settore dei servizi finanziari avrà bisogno di riqualficare gran parte della propria forza lavoro operante nei settori amministrativo e commerciale al fine di assicurare una continuità alla corretta applicazione della regolamentazione sui servizi finanziari. Alla data di chiusura dell'esercizio, non è iniziata alcuna riqualficazione del personale.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Non vi è alcuna obbligazione poiché nessun fatto vincolante (riqualificazione) ha avuto luogo.

**Conclusion** – Non viene rilevato alcun accantonamento (vedere paragrafi 14 e 72).

### **Esempio 8: Contratti onerosi**

Un'entità gestisce con profitto un'impresa che ha affittato con un contratto di leasing operativo. Durante il dicembre 20X0 l'entità trasferisce le proprie attività in una nuova fabbrica. L'affitto della vecchia industria continua per i seguenti quattro anni, non può essere risolto e la fabbrica non può essere subaffittata ad un altro utilizzatore.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è la firma del contratto di leasing, che dà luogo ad un'obbligazione legale.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Quando il leasing diviene oneroso, l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici è probabile. (Finché il leasing non diviene oneroso, l'entità contabilizza il leasing secondo le disposizioni dello IAS 17, *Leasing*.)

**Conclusion** – Viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima dei pagamenti dell'affitto comunque dovuti (vedere paragrafi 5(c), 14 e 66).

### **Esempio 9: Fideiussione singola**

Il 31 dicembre 20X0, l'entità A concede una fideiussione su alcuni prestiti contratti dell'entità B, la cui condizione finanziaria in quel periodo non desta preoccupazioni. Durante il 20X1, la condizione finanziaria dell'entità B peggiora e al 30 giugno 20X1 l'entità B entra in procedura concorsuale.

Il presente contratto rientra nella definizione di contratto assicurativo di cui all'IFRS 4 *Contratti assicurativi*, tuttavia rientra nell'ambito di applicazione dello IAS 39 *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione*, in quanto soddisfa anche la definizione di un contratto di garanzia finanziaria dello IAS 39. Se un'emittente ha precedentemente dichiarato espressamente di considerare tali contratti come contratti assicurativi e ha adottato criteri contabili applicabili a contratti assicurativi, l'emittente può scegliere di applicare sia lo IAS 39 sia l'IFRS 4 a tali contratti di garanzia finanziaria. L'IFRS 4 consente all'emittente di continuare ad applicare i principi contabili esistenti ai contratti assicurativi se sono soddisfatti i requisiti minimi specificati. L'IFRS 4 permette anche dei cambiamenti di principi contabili che soddisfano determinati criteri. Si riporta di seguito un esempio di principio contabile consentito dall'IFRS 4 e che è conforme anche alle disposizioni contenute nello IAS 39 per i contratti di garanzia finanziaria che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 39.

(a) Al 31 dicembre 20X0

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è costituito dalla concessione di una fideiussione, situazione che determina un'obbligazione legale.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Non è probabile alcuna fuoriuscita di benefici al 31 dicembre 20X0.

**Conclusioni** – La garanzia è rilevata al *fair value* (valore equo).

(b) Al 31 dicembre 20X1

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Il fatto vincolante è costituito dalla concessione di una fideiussione, situazione che determina un'obbligazione legale.

**Fuoriuscita di risorse atte a produrre benefici economici connessa all'adempimento** – Al 31 dicembre 20X1, è probabile che si renderà necessaria l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere alla propria obbligazione.

**Conclusioni** – La garanzia è successivamente valutata alla (a) stima più alta della miglior stima dell'obbligazione (vedere paragrafi 14 e 23), e (b) al valore inizialmente rilevato al netto, ove appropriato, dell'ammortamento complessivo rilevato in conformità allo IAS 18 *Ricavi*.

## Esempio 10: Vertenza legale

Dopo un matrimonio, nel 20X0, dieci persone morirono, probabilmente a causa dell'avvelenamento del cibo venduto dall'entità. I procedimenti legali sono iniziati con la richiesta di risarcimento dei danni provocati dall'entità, la quale contesta qualsiasi responsabilità. Sino alla data di approvazione del bilancio per l'anno che si conclude al 31 dicembre 20X0, i legali dell'entità ritengono probabile che l'entità non sarà giudicata responsabile. Tuttavia, quando l'entità prepara il bilancio per l'anno che si conclude al 31 dicembre 20X1, i medesimi legali ritengono che, a causa degli sviluppi della vertenza, è probabile che l'entità verrà giudicata responsabile.

(a) Al 31 dicembre 20X0

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Sulla base delle conoscenze disponibili quando il bilancio fu approvato, non vi è alcuna obbligazione come risultato di eventi passati.

**Conclusioni** – Non viene rilevato alcun accantonamento (vedere paragrafi 15 e 16). Il problema è indicato come una passività potenziale, a meno che la probabilità di qualsiasi fuoriuscita sia considerata remota (paragrafo 86).

(b) Al 31 dicembre 20X1

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Sulla base delle conoscenze disponibili, esiste un'obbligazione attuale.

**Impiego di risorse atte a produrre benefici economici connesso all'adempimento** – Probabile.

**Conclusioni** – Viene rilevato un accantonamento in base alla migliore stima dell'importo necessario per estinguere l'obbligazione (paragrafi 14-16).

## Esempio 11: Riparazioni e manutenzione

Alcune attività richiedono ad intervalli di qualche anno spese considerevoli, in aggiunta alla manutenzione ordinaria, per importanti ammodernamenti o per il rinnovo e per il ricollocamento di importanti componenti. Lo IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*, fornisce linee guida su come ripartire le spese sostenute per un'attività alle parti che la compongono nei casi in cui tali componenti hanno differenti vite utili o forniscono benefici in modo differente.

### Esempio 11A: Costi di rinnovo – Nessuna disposizione di legge

Una fornace ha un rivestimento isolante che deve essere sostituito ogni cinque anni per motivi tecnici. Alla data di chiusura dell'esercizio, il rivestimento è stato utilizzato per tre anni.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Non vi è alcuna obbligazione attuale.

**Conclusione** – Non viene rilevato alcun accantonamento (vedere paragrafi 14 e 17-19).

Il costo da sostenere per sostituire il rivestimento non è rilevato perché, alla data di chiusura dell'esercizio, non vi è, indipendentemente dalla condotta futura della società, alcuna obbligazione a sostituire il rivestimento – anche l'intenzione di sostenere la spesa dipende dalla decisione della società di continuare a gestire la fornace o sostituire il rivestimento. Invece di rilevare un accantonamento, la svalutazione del rivestimento tiene conto del suo logoramento, ossia il rivestimento viene svalutato nel corso dei cinque anni. I costi relativi al rivestimento allora sostenuti sono capitalizzati ed il logoramento di ogni nuovo rivestimento viene indicato dalla svalutazione effettuata nel corso dei cinque anni.

### Esempio 11B: Costi di rinnovo – Disposizione legislativa

Una compagnia aerea è obbligata dalle norme di legge a revisionare i propri aerei ogni tre anni.

**Obbligazione attuale come risultato di un fatto vincolante passato** – Non vi è alcuna obbligazione attuale.

**Conclusione** – Non viene rilevato alcun accantonamento (vedere paragrafi 14 e 17-19).

I costi di revisione degli aeroplani non sono rilevati come un accantonamento per le stesse ragioni per cui, nell'Esempio 11A, il costo per sostituire il rivestimento non è rilevato come accantonamento. Persino la disposizione di legge per la revisione non rende i costi di revisione una passività, poiché non esiste alcuna obbligazione a revisionare gli aeroplani indipendentemente dalla condotta futura dell'entità, l'entità potrebbe evitare la spesa futura attraverso la propria condotta futura, ad esempio vendendo gli aeroplani. Invece di rilevare un accantonamento, la svalutazione degli aeroplani tiene conto dell'incidenza futura dei costi di manutenzione, cioè un importo equivalente ai costi di manutenzione attesi è svalutato nel corso dei tre anni.



## Appendice D

### Esempi: informazioni integrative

L'appendice accompagna lo IAS 37, ma non ne è parte integrante.

Seguono sotto due esempi delle informazioni richieste dal paragrafo 85

#### Esempio 1 – Garanzie

Un produttore vende in garanzia tre delle sue linee di prodotti. Secondo i termini della garanzia, il produttore si impegna a riparare o sostituire i beni che non funzionano in modo soddisfacente nei due anni successivi alla data della vendita. Alla data di chiusura dell'esercizio, è stato rilevato un accantonamento di 60.000. L'accantonamento non è stato attualizzato perché l'effetto dell'attualizzazione non è rilevante. Viene fornita la seguente indicazione:

*È stato rilevato un accantonamento di 60.000 per reclami attesi su garanzie sui prodotti venduti nel corso degli ultimi tre periodi amministrativi. Si suppone che la maggior parte delle spese sarà sostenuta nel corso dell'ultimo periodo amministrativo, e sarà sostenuta entro due anni dalla data di chiusura dell'esercizio.*

#### Esempio 2 – Costi di smantellamento

Nel 2000, un'entità che produce energia nucleare rileva un accantonamento per costi di smantellamento per 300 milioni. L'accantonamento è stimato secondo la presunzione che lo smantellamento avrà luogo entro 60-70 anni. Tuttavia, esiste la possibilità che ciò non avrà luogo prima di 100-110 anni. In questo caso l'importo attualizzato dei costi sarebbe significativamente ridotto. Viene fornita la seguente indicazione:

*È stato rilevato un accantonamento di 300 milioni per costi di smantellamento. Si suppone che questi costi si verificheranno entro il 2060-2070; tuttavia esiste la possibilità che lo smantellamento non avrà luogo sino al 2100-2110. Se i costi dovessero venire determinati con l'aspettativa che non si verificherebbero sino al 2100-2110 il fondo accantonato si sarebbe ridotto a 136 milioni. L'accantonamento è stato stimato secondo i criteri propri della tecnologia esistente, a prezzi correnti, ed attualizzato con un tasso di attualizzazione reale del 2 per cento.*

Di seguito vengono fornite le informazioni integrative richieste dal paragrafo 92 in cui alcune delle informazioni richieste non sono date poiché possono essere ritenute lesive della posizione dell'entità.

#### Esempio 3 – Esenzione dall'informazione

Un'entità è coinvolta in una vertenza con un concorrente, il quale asserisce che essa ha violato dei diritti di licenze, causando danni per 100 milioni. L'entità rileva un accantonamento in base alla migliore stima dell'obbligazione, ma non evidenzia nessuna delle informazioni richieste dai paragrafi 84 e 85 del Principio. Viene fornita la seguente indicazione:

*È in corso un contenzioso contro la società relativo ad una controversia con un concorrente che asserisce che la società ha violato dei diritti di licenze e sta causando danni per 100 milioni. L'informazione solitamente richiesta dallo IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali, non è indicata poiché si può ritenere che ciò pregiudichi seriamente l'esito del contenzioso. I direttori sono dell'opinione che il reclamo possa essere soddisfacentemente controbattuto dalla società.*



