

Presentazione del bilancio

SOMMARIO	Paragrafi
Finalità	1
Ambito di applicazione	2-6
Scopo del bilancio	7
Parti del bilancio	8-10
Definizioni	11-12
Considerazioni generali	13-41
Attendibilità della presentazione e conformità agli IFRS	13-22
Continuità aziendale	23-24
Contabilizzazione per competenza economica	25-26
Coerenza di presentazione del bilancio	27-28
Rilevanza e aggregazione	29-31
Compensazione	32-35
Informazioni comparative	36-41
Struttura e contenuto	42-126
Introduzione	42-43
Identificazione del bilancio	44-48
Periodo di riferimento	49-50
Stato patrimoniale	51-77
Distinzione corrente/non corrente	51-56
Attività correnti	57-59
Passività correnti	60-67
Informazioni da esporre nel prospetto di stato patrimoniale	68-73
Informazioni da esporre o nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note	74-77
Conto economico	78-95
Utile o perdita d'esercizio	78-80
Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico	81-85
Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico o nelle note	86-95
Prospetto delle variazioni di patrimonio netto	96-101
Rendiconto finanziario	102

	Paragrafi
Note	103-126
Struttura	103-107
Illustrazione dei principi contabili utilizzati	108-115
Principali cause di incertezza nelle stime	116-124
Altre informazioni integrative	125-126
Data di entrata in vigore	127
Sostituzione dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997)	128

Il presente Principio sostituisce lo IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 1997) *Presentazione del bilancio* e dovrebbe essere applicato ai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata.

FINALITÀ

1. La finalità del presente Principio è quella di definire i criteri per la presentazione del bilancio redatto con scopi di carattere generale, al fine di assicurarne la comparabilità sia con riferimento ai bilanci dell'entità di esercizi precedenti, sia con i bilanci di altre entità. A tale scopo, il presente Principio espone la disciplina di carattere generale per la presentazione dei bilanci, le linee guida per la loro struttura e le disposizioni minime per il loro contenuto. La rilevazione, la valutazione e l'informativa su specifiche operazioni e altri fatti sono trattate in altri Principi e Interpretazioni.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. **Questo Principio deve essere applicato a tutti i bilanci redatti per scopi di carattere generale preparati e presentati secondo quanto previsto dai Financial Reporting Standard (IFRS).**
3. I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono quelli che si prefiggono di soddisfare le esigenze degli utilizzatori che non sono nella condizione di richiedere informazioni adattate alle loro particolari necessità informative. I bilanci per scopi di carattere generale includono quelli che sono presentati separatamente o all'interno di altri documenti pubblici, quali relazioni annuali o prospetti informativi. Questo Principio non si applica alla struttura e contenuto di bilancio intermedio sintetico preparato secondo quanto previsto dallo IAS 34 *Bilanci intermedi*. Tuttavia, i paragrafi 13-41 si applicano a tale bilancio. Questo Principio si applica attendibilmente a tutte le entità indipendentemente dal fatto che queste debbano redigere un bilancio consolidato o un bilancio separato, come definito nello IAS 27 *Bilancio consolidato e bilancio separato*.
4. Lo IAS 30 *Informazioni richieste nel bilancio delle banche e degli istituti finanziari* specifica ulteriori disposizioni per banche e istituzioni finanziarie simili che sono conformi con le disposizioni del presente Principio.
5. Questo Principio utilizza una terminologia che è adatta a entità con fine di lucro incluse entità operanti nel settore pubblico. Le entità con attività non profit nel settore privato, pubblico o governativo, che intendano applicare il presente Principio, possono trovarsi nella condizione di dover modificare le descrizioni usate per particolari voci del bilancio e il bilancio nel suo complesso.
6. Similmente, le entità che non dispongono di patrimonio netto come definito nello IAS 32 *Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio e informazioni integrative* (per es. alcuni fondi comuni di investimento) e le entità il cui capitale non è patrimonio netto (per es. alcune entità cooperative) possono avere bisogno di adattare la presentazione nel bilancio della quota d'interessenza dei membri o possessori di quote.

IAS 1

SCOPO DEL BILANCIO

7. Il bilancio è una rappresentazione strutturata della situazione patrimoniale e dei risultati economici di un'entità. La finalità del bilancio redatto per scopi di carattere generale è quella di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari di un'entità che siano di utilità per una vasta gamma di utilizzatori nell'assumere decisioni di carattere economico. Il bilancio, inoltre, espone i risultati della conduzione amministrativa da parte della direzione aziendale delle risorse ad essa affidate. Per raggiungere tale finalità, il bilancio fornisce le informazioni sui seguenti elementi dell'entità:
- (a) attività;
 - (b) passività;
 - (c) patrimonio netto;
 - (d) ricavi e costi, inclusi proventi e oneri;
 - (e) altre variazioni nel patrimonio netto;
- e
- (f) flussi finanziari.

Tali informazioni, insieme ad altre contenute nelle note, aiutano gli utilizzatori a prevedere i flussi finanziari futuri dell'entità e in particolare la loro tempistica e certezza.

PARTI DEL BILANCIO

8. *Un'informativa di bilancio completa include:*
- (a) *uno stato patrimoniale;*
 - (b) *un conto economico;*
 - (c) *un prospetto delle variazioni di patrimonio netto che mostri alternativamente:*
 - (i) *tutte le variazioni delle poste di patrimonio netto,*

o

 - (ii) *le variazioni di patrimonio netto diverse da quelle derivanti da operazioni con i possessori di capitale proprio che agiscono in tale loro qualità;*
 - (d) *un rendiconto finanziario;*
- e
- (e) *note, che contengano un elenco dei principi contabili rilevanti e altre note esplicative.*
9. Molte entità presentano, oltre al bilancio, una relazione degli amministratori che illustra e spiega gli aspetti principali del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità e le principali incertezze che essa affronta. Tale relazione può includere un'analisi in merito a:
- (a) i principali fattori e le influenze che incidono sul risultato economico, inclusi i cambiamenti nel contesto ambientale nel quale l'entità opera, la risposta dell'entità a questi cambiamenti e il loro effetto, e la politica d'investimento dell'entità per mantenere e migliorare il risultato economico, inclusa la sua politica di distribuzione dei dividendi;
 - (b) le fonti di finanziamento dell'entità e il relativo rapporto tra le passività e il patrimonio netto;
- e
- (c) le risorse dell'entità non rilevate nel bilancio secondo quanto previsto dagli IFRS.

10. Molte entità presentano inoltre, al di fuori del bilancio, rendiconti e documenti quali bilanci ambientali e sociali, specialmente in settori ove i fattori ambientali sono significativi e quando i dipendenti sono considerati un importante gruppo di utilizzatori. I rendiconti e i documenti presentati al di fuori del bilancio d'esercizio non rientrano nell'ambito degli IFRS.

DEFINIZIONI

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

Non fattibile: Applicare una disposizione non è fattibile quando l'entità dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non può applicarla.

International Financial Reporting Standard (IFRS) sono i Principi e le Interpretazioni adottate dall'International Accounting Standards Board (IASB). Questi includono:

(a) **International Financial Reporting Standard;**

(b) **i Principi contabili internazionali (IAS);**

e

(c) **le Interpretazioni emesse dall'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) o dal precedente Standing Interpretations Committee (SIC).**

Rilevanti omissioni o errate misurazioni di voci sono rilevanti se potrebbero, individualmente o collettivamente influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o errata misurazione valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o natura della voce, o una combinazione di entrambe, potrebbe costituire il fattore determinante.

Le note contengono informazioni aggiuntive rispetto a quelle presentate nello stato patrimoniale, nel conto economico, nel prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto e nel rendiconto finanziario. Le note forniscono informazioni descrittive o disaggregazioni di voci esposte in tali prospetti e informazioni sulle voci che non soddisfano le condizioni per la rilevazione in tali prospetti.

12. Determinare se un'omissione o un errore relativo a una voce di bilancio possa influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori, e quindi essere rilevante, richiede di prendere in considerazione le caratteristiche di tali utilizzatori. Il Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio statuisce nel paragrafo 25 che «si presume che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività commerciale, economica e contabile e una disposizione a studiare l'informativa con ragionevole diligenza». Quindi, la valutazione necessita di considerare come si prevede che gli utenti con tali caratteristiche possano essere ragionevolmente influenzati nel prendere decisioni economiche.

CONSIDERAZIONI GENERALI

Attendibilità della presentazione e conformità agli IFRS

13. **I bilanci devono presentare attendibilmente la situazione patrimoniale, finanziaria ed il risultato economico e i flussi finanziari di un'entità. Una presentazione attendibile richiede la rappresentazione fedele degli effetti di operazioni, altri fatti e condizioni secondo quanto previsto dai criteri di definizioni e di rilevazione per attività, passività, proventi e costi esposti nel Quadro sistematico. Si presume che l'applicazione degli IFRS, quando necessario integrati con le informazioni aggiuntive abbia come risultato un bilancio che fornisce una presentazione attendibile.**
14. **Un'entità il cui bilancio è conforme agli IFRS deve fare un'attestazione esplicita e senza riserve di tale conformità nelle note. Il bilancio non deve essere descritto come conforme agli IFRS a meno che non sia conforme a tutte le disposizioni degli IFRS.**

IAS 1

15. Praticamente in tutte le circostanze, con la conformità a tutti gli IFRS applicabili si ottiene una presentazione attendibile. Una presentazione attendibile inoltre richiede che un'entità:
- (a) selezioni e applichi i principi contabili secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori*. Lo IAS 8 definisce una gerarchia di fonti autorevoli alle quali la direzione aziendale fa riferimento nei casi in cui non vi sia un Principio od una Interpretazione specificamente applicabile ad una voce
 - (b) presenti le informazioni, inclusi i principi contabili, in modo che sia fornita una informativa rilevante, attendibile, comparabile e comprensibile; e
 - (c) fornisca informazioni integrative aggiuntive quando la conformità con le specifiche disposizioni degli IFRS è insufficiente per permettere agli utilizzatori di comprendere l'impatto di particolari operazioni, altri fatti e condizioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'entità.
16. ***Principi contabili non corretti non possono essere sanati né dalla illustrazione dei principi contabili adottati, né da note o documentazione esplicativa.***
17. ***In circostanze estremamente rare in cui la direzione aziendale conclude che la conformità con una disposizione contenuta in un Principio o in un'Interpretazione sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel Quadro sistematico, l'entità deve disattendere tale disposizione secondo quanto esposto nel paragrafo 18 se il quadro sistematico di regolamentazione applicabile lo richiede o comunque non proibisce tale deviazione.***
18. ***Quando un'entità disattende una disposizione di un Principio o un'Interpretazione secondo quanto previsto dal paragrafo 17, questa deve indicare:***
- (a) ***che la direzione aziendale ha ritenuto che il bilancio rappresenta correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed il risultato economico e i flussi finanziari dell'entità;***
 - (b) ***di essere conforme ai Principi ed Interpretazioni applicabili, ad eccezione dell'aver disatteso una particolare disposizione al fine di ottenere una presentazione attendibile;***
 - (c) ***il titolo del Principio o Interpretazione che l'entità ha disatteso, la natura della deviazione, incluso il trattamento che il Principio o l'Interpretazione richiederebbe, la ragione per cui tale trattamento sarebbe così fuorviante nelle circostanze da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel Quadro sistematico, e il trattamento adottato;***
- e*
- (d) ***per ogni esercizio presentato gli effetti economici-patrimoniali della deviazione su ogni voce del bilancio qualora fosse stato redatto conformemente alle disposizioni.***
19. ***Quando un'entità ha deviato da una disposizione di un Principio o di una Interpretazione in un esercizio precedente, e tale deviazione ha un effetto sui valori rilevati nel bilancio per l'esercizio corrente, questa deve fornire le informazioni integrative esposte nei paragrafi 18(c) e (d).***
20. Il paragrafo 19 si applica, per esempio, quando un'entità ha disatteso in un esercizio precedente una disposizione in un Principio o in una Interpretazione per la valutazione di attività o passività e quella deviazione ha un effetto sulla valutazione delle variazioni nelle attività e passività rilevate nel bilancio dell'esercizio corrente.

21. ***Nelle circostanze estremamente rare in cui la direzione aziendale conclude che la conformità con una disposizione di un Principio o di una Interpretazione sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel Quadro sistematico, e tuttavia il quadro normativo/regolamentare applicabile nella fattispecie non consente la deviazione dalla disposizione, l'entità deve, nella massima misura possibile, ridurre gli aspetti fuorvianti percepiti fornendo informazioni su:***
- (a) ***il titolo del Principio o Interpretazione in questione, la natura della disposizione, e la ragione per cui la direzione aziendale ha concluso che la conformità con tale disposizione è così fuorviante nelle circostanze da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel Quadro sistematico;***
- e
- (b) ***per ogni esercizio presentato, le rettifiche a ogni voce del bilancio che la direzione aziendale ha concluso sarebbero necessarie per ottenere una presentazione attendibile.***
22. Per le finalità di cui ai paragrafi 17-21, un elemento di informazione sarebbe in conflitto con le finalità del bilancio quando esso non rappresenta fedelmente le operazioni, altri fatti e condizioni che intende rappresentare, o potrebbe ragionevolmente aspettarsi di rappresentare, e, di conseguenza, è probabile che avrebbe un effetto sulle decisioni economiche prese dagli utilizzatori del bilancio. Quando si valuta se l'essere conformi a una disposizione specifica di un Principio o di una Interpretazione sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel Quadro sistematico, la direzione aziendale considera:
- (a) perchè le finalità del bilancio non sono state conseguite nelle particolari circostanze;
- e
- (b) come le circostanze dell'entità differiscono da quelle di altre entità che invece ottemperano alla disposizione. Se altre entità in circostanze simili ottemperano alla disposizione, vi è una presunzione relativa che la conformità dell'entità alla disposizione non sarebbe così fuorviante da essere in conflitto con le finalità del bilancio esposte nel Quadro sistematico.

Continuità aziendale

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

Contabilizzazione per competenza economica

25. ***Un'entità deve preparare il proprio bilancio, ad eccezione dell'informativa sui flussi finanziari, secondo il principio della contabilizzazione per competenza economica.***
26. Quando viene utilizzata la contabilizzazione per competenza, le voci sono rilevate come attività, passività, patrimonio netto, proventi e costi (gli elementi del bilancio) quando soddisfano le definizioni e i criteri di rilevazione previsti per quegli elementi nel Quadro sistematico.

IAS 1

Coerenza di presentazione del bilancio

27. **La presentazione e la classificazione delle voci nel bilancio devono essere mantenute da un esercizio all'altro a meno che:**
- (a) **non sia evidente, a seguito di un cambiamento rilevante nella natura delle operazioni dell'entità o di un riesame del bilancio, che sarebbe più appropriata un'altra presentazione o classificazione, tenuto conto dei criteri per la selezione e applicazione dei principi contabili definiti nello IAS 8;**
- o**
- (b) **un Principio o una Interpretazione richiede un cambiamento nella presentazione.**
28. Un acquisto o una dismissione significativi, o un riesame delle modalità di presentazione del bilancio, potrebbero suggerire che sia necessario presentare il bilancio in modo diverso. Un'entità cambia la presentazione del proprio bilancio soltanto se la presentazione rettificata fornisce informazioni che siano attendibili e più rilevanti per gli utilizzatori del bilancio e la struttura rivista abbia probabilità di continuare, così che la comparabilità non sia compromessa. Quando si apportano modifiche nella presentazione un'entità riclassifica le proprie informazioni comparative secondo quanto previsto dai paragrafi 38 e 39.

Rilevanza e aggregazione

29. **Ogni classe rilevante di voci simili deve essere esposta distintamente nel bilancio. Le voci di natura o destinazione dissimile devono essere presentate distintamente a meno che queste siano irrilevanti.**
30. Il bilancio è il risultato di un vasto numero di operazioni o altri fatti che sono raggruppati in classi, conformemente alla loro natura o destinazione. La fase finale del processo di aggregazione e classificazione consiste nell'esposizione di dati sintetici e classificati per voci nel prospetto di stato patrimoniale, nel prospetto di conto economico, nel prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto, e nel rendiconto finanziario o nelle note. Se una voce non è singolarmente rilevante, questa è aggregata ad altre voci nei prospetti di quel bilancio o nelle note. Una voce che non sia sufficientemente rilevante da richiedere una distinta esposizione nei prospetti di quel bilancio può tuttavia essere sufficientemente rilevante perché sia esposta distintamente nelle note.
31. L'applicazione del concetto di rilevanza significa che una particolare disposizione di un'informazione integrativa in un Principio o in una Interpretazione non necessita di essere soddisfatta se l'informazione non è rilevante.

Compensazione

32. **Le attività e le passività, i proventi e i costi non devono essere compensati se non richiesto o consentito da un Principio o da una Interpretazione.**
33. È importante che le attività e le passività, i proventi e i costi, siano esposti distintamente. Le compensazioni nel conto economico o nello stato patrimoniale, salvo che esse riflettano la sostanza dell'operazione o di altro fatto, riducono la capacità degli utilizzatori sia di comprendere le operazioni, altri fatti e condizioni che si sono verificati e di valutare i futuri flussi finanziari dell'entità. Non è considerata una compensazione la valutazione della attività al netto di svalutazioni, quali per esempio, il fondo obsolescenza magazzino e il fondo svalutazione crediti di dubbia esigibilità.
34. Lo IAS 18 *Ricavi* definisce il termine ricavo e richiede che questo sia determinato al *fair value* (valore equo) del corrispettivo ricevuto o da ricevere, tenendo conto dell'importo di qualsiasi sconto commerciale e di quantità concesso dall'entità. L'entità effettua, nel corso della sua attività ordinaria, altre operazioni che non generano ricavi ma sono accessorie rispetto alla attività principale generatrice di ricavi. I risultati di tali operazioni sono presentati, quando tale esposizione riflette la sostanza dell'operazione o di altro fatto, compensando eventuali ricavi con il costo relativo derivante dalla stessa operazione. Per esempio:
- (a) plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla vendita di attività non correnti, inclusi partecipazioni e beni strumentali, sono esposte deducendo dai corrispettivi della cessione il valore contabile del bene e i relativi costi di vendita;

e

- (b) spese relative a un accantonamento che è rilevato secondo quanto previsto dallo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* e rimborsato secondo un accordo contrattuale con un terzo (per esempio, un accordo di garanzia di un fornitore) può essere compensato con il relativo rimborso.
35. Inoltre, proventi e oneri derivanti da un insieme di operazioni simili, quali utili o perdite su operazioni in valuta o derivanti da strumenti finanziari detenuti per negoziazione, sono esposti al netto. Tali proventi e perdite, sono tuttavia, esposti distintamente se sono rilevanti.

Informazioni comparative

36. **Ad eccezione di quando un Principio o una Interpretazione consenta o preveda diversamente, le informazioni comparative devono essere fornite per il periodo precedente per tutti gli ammontari esposti nel bilancio. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive, quando ciò sia significativo per la comprensione del bilancio dell'esercizio di riferimento.**
37. In alcuni casi l'informazione descrittiva fornita nel bilancio dell'esercizio precedente è significativa anche per l'esercizio in corso. Per esempio, dettagli di una causa legale, i cui esiti erano incerti alla data di chiusura del precedente bilancio e che non è ancora stata definita, sono esposti nel bilancio dell'esercizio di riferimento. Gli utilizzatori traggono vantaggio dall'essere informati sull'esistente incertezza alla data di chiusura del precedente bilancio, nonché dalle azioni intraprese durante l'esercizio per risolverla.
38. **Quando la presentazione o classificazione di voci nel bilancio viene modificata, gli importi comparativi devono essere riclassificati a meno che la riclassificazione non sia fattibile. Quando gli importi comparativi sono riclassificati, un'entità deve indicare:**
- (a) **la natura della riclassificazione;**
 - (b) **l'importo di ogni voce o classe di voci che è riclassificata;**
- e*
- (c) **i motivi della riclassificazione;**
39. **Quando non è fattibile riclassificare gli importi comparativi, un'entità deve indicare:**
- (a) **la ragione per non riclassificare gli importi;**
- e*
- (b) **la natura delle rettifiche che sarebbero state apportate se gli importi fossero stati riclassificati.**
40. Migliorare la comparabilità delle informazioni tra esercizi aiuta gli utilizzatori a prendere decisioni economiche, permettendo specialmente la valutazione degli andamenti nelle informazioni finanziarie per scopi previsionali. In alcune circostanze, non è fattibile riclassificare le informazioni comparative per un particolare esercizio precedente per ottenere la comparabilità con l'esercizio corrente. Per esempio, i dati possono non essere stati raccolti nel/i periodo/i precedente/i in un modo tale da consentirne la riclassificazione, e non è possibile ricreare l'informativa.
41. Lo IAS 8 tratta le modifiche delle informazioni comparative richieste quando un'entità modifica un principio contabile o corregge un errore.

STRUTTURA E CONTENUTO

Introduzione

42. Questo Principio richiede particolari informazioni direttamente nel prospetto di stato patrimoniale, nel prospetto di conto economico, e nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto e richiede la presentazione di ulteriori voci direttamente o indirettamente in tali prospetti o nelle note. Lo IAS 7 disciplina la presentazione di un rendiconto finanziario.

IAS 1

43. Questo Principio a volte utilizza il termine «informazioni» in un senso ampio, comprendendo voci espone nel prospetto di stato patrimoniale, nel prospetto di conto economico, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto e nel rendiconto finanziario, così come nelle note. Le informazioni sono inoltre richieste da altri Principi e Interpretazioni. Se non diversamente specificato altrove nel presente Principio, o in un altro Principio o Interpretazione, tali informazioni sono espone o nel prospetto dello stato patrimoniale, nel prospetto di conto economico, nei prospetti delle variazioni di patrimonio netto, o nel rendiconto finanziario (ovunque è applicabile), o nelle note.

Identificazione del bilancio

44. **Il bilancio deve essere chiaramente identificato e distinto dalle altre informazioni contenute nello stesso documento pubblicato.**
45. Gli IFRS si applicano solo al bilancio e non alle altre informazioni contenute nelle relazioni annuali o in altri documenti. Di conseguenza, è importante che gli utilizzatori possano distinguere l'informativa che è redatta applicando gli IFRS da altre informazioni che possono essere utili per gli utilizzatori ma che non sono regolate da tali disposizioni.
46. **Ogni parte del bilancio deve essere chiaramente identificata. Inoltre, le seguenti informazioni devono essere messe in risalto e, quando necessario, ripetute per una corretta comprensione dell'informativa presentata:**
- (a) **la denominazione dell'entità che redige il bilancio o altro mezzo di identificazione ed eventuali cambiamenti in tale informativa dalla data di riferimento del bilancio precedente;**
 - (b) **se il bilancio riguarda solo la singola entità o un gruppo di entità;**
 - (c) **la data di riferimento del bilancio o il periodo di riferimento del bilancio, a seconda di quale informazione sia pertinente alla parte del bilancio;**
 - (d) **la moneta di presentazione, come definita nello IAS 21 Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere;**
- e*
- (e) **il livello di arrotondamento utilizzato nel presentare gli importi nel bilancio.**
47. Le disposizioni contenute nel paragrafo 46 sono normalmente soddisfatte presentando le intestazioni di pagina e le intestazioni di colonna abbreviate su ogni pagina del bilancio. La decisione sul modo di esporre tale informativa è il risultato di una valutazione. Per esempio, quando il bilancio è presentato elettronicamente, non sono sempre usate pagine separate; le indicazioni di cui sopra sono allora richiamate con una frequenza tale da assicurare una corretta comprensione dell'informativa inclusa nel bilancio.
48. Il bilancio è spesso reso più comprensibile presentando l'informativa in migliaia o milioni di unità nella moneta di presentazione. Ciò è accettabile nella misura in cui il livello di arrotondamento nella esposizione è indicato e non viene omessa l'informativa rilevante.

Periodo di riferimento

49. **Il bilancio deve essere redatto almeno annualmente. Quando la data di riferimento del bilancio di un'entità cambia e il bilancio annuale considera un periodo più lungo o più breve di un anno, un'entità deve indicare, oltre all'esercizio di riferimento coperto dal bilancio:**
- (a) **la ragione per cui si utilizza un esercizio più lungo o più breve;**
- e*
- (b) **il fatto che i dati comparativi per il conto economico, i prospetti delle variazioni delle poste di patrimonio netto, il rendiconto finanziario e le note relative non sono del tutto comparabili.**

50. Normalmente, il bilancio è coerentemente redatto con riferimento a un periodo annuale. Tuttavia, alcune entità per ragioni pratiche preferiscono rendicontare, per esempio, un periodo di 52 settimane. Il presente Principio non preclude questa prassi, in quanto non è probabile che i bilanci risultanti siano significativamente diversi da quelli presentati assumendo come riferimento un anno.

Stato patrimoniale

Distinzione corrente/non corrente

51. **Un'entità deve presentare distintamente le attività correnti e non correnti, e le passività correnti e non correnti, come classificazioni distinte nel prospetto di stato patrimoniale secondo quanto previsto dai paragrafi 57-67 ad eccezione del caso in cui una presentazione basata sulla liquidità fornisce informazioni che sono attendibili e più significative. Quando tale eccezione si applica, tutte le attività e passività devono essere presentate genericamente nell'ordine della loro liquidità.**
52. **Qualunque sia il metodo di presentazione adottato, per ciascuna voce di attività e passività che include sia gli importi che ci si aspetta di recuperare o regolare (a) entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio e (b) oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, un'entità deve indicare l'importo che si prevede di recuperare o regolare oltre dodici mesi.**
53. Quando l'entità fornisce beni o servizi con un ciclo operativo chiaramente identificabile, la separata classificazione di attività e passività correnti e non correnti nel prospetto di stato patrimoniale fornisce informazioni utili, in quanto distingue il capitale circolante netto dal capitale usato dall'entità per le operazioni a lungo termine. Essa evidenzia inoltre le attività che si suppone debbano essere realizzate entro il termine del ciclo operativo corrente e le passività da estinguere entro lo stesso periodo.
54. Per alcune entità, quali istituzioni finanziarie, una presentazione di attività e passività in ordine crescente o decrescente di liquidità fornisce informazioni che sono attendibili e sono più pertinenti di una presentazione corrente/non corrente perché l'entità non fornisce beni o servizi entro un ciclo operativo chiaramente identificabile.
55. Nell'applicare il paragrafo 51, un'entità può presentare alcune delle sue attività e passività utilizzando una classificazione corrente/non corrente e altre in ordine di liquidità quando ciò fornisce informazioni che sono attendibili e sono più significative. La necessità per una base di presentazione mista potrebbe sorgere quando un'entità ha diverse attività.
56. L'informativa circa le date di realizzazione previste delle attività e delle passività è utile nel determinare la liquidità e la solvibilità di un'entità. Lo IAS 32 richiede l'indicazione delle date di scadenza delle attività e delle passività finanziarie. Le attività finanziarie comprendono crediti commerciali e altri crediti e le passività finanziarie comprendono debiti commerciali e altri debiti. L'indicazione della data di realizzo o di regolamento attesa di attività e passività non monetarie quali le rimanenze e i fondi è utile a prescindere se le attività e le passività non monetarie siano classificate come correnti o non correnti. Per esempio, un'entità evidenzia i valori delle rimanenze che si prevede siano realizzate dopo oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Attività correnti

57. **Un'attività deve essere classificata come corrente quando soddisfa uno dei seguenti criteri:**
- (a) **quando ci si aspetta che sia realizzata, o si prevede che sia venduta o utilizzata nel normale ciclo operativo dell'entità;**
- (b) **è posseduta principalmente per essere negoziata;**

IAS 1

(c) *si prevede che si realizzi entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio;*

o

(d) *si tratta di disponibilità liquide o mezzi equivalenti (come definito nello IAS 7 Rendiconto finanziario) a meno che non sia preclusa dall'essere scambiata o utilizzata per estinguere una passività per almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.*

Tutte le altre attività devono essere classificate come non correnti.

58. Il presente Principio usa il termine «non corrente» per includere attività materiali, immateriali, e finanziarie aventi natura a lungo termine. Esso non impedisce l'uso di descrizioni alternative purché il significato sia chiaro.
59. Il ciclo operativo di un'entità è il tempo che intercorre tra l'acquisizione di beni per il processo produttivo e la loro realizzazione in disponibilità liquide o mezzi equivalenti. Quando il normale ciclo operativo di un'entità non è chiaramente identificabile, si suppone che la sua durata sia di dodici mesi. Le attività correnti includono attività (come rimanenze e crediti commerciali) che vengono vendute, utilizzate o realizzate come parte del normale ciclo operativo, anche quando non è previsto che esse siano realizzate entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Le attività correnti inoltre includono attività possedute principalmente per essere negoziate (attività finanziarie che rientrano in questa categoria sono classificate come possedute per essere negoziate secondo quanto previsto dallo IAS 39 *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione*) e la quota corrente di attività finanziarie non correnti.

Passività correnti

60. **Una passività deve essere classificata come corrente quando soddisfa uno dei seguenti criteri:**

(a) *è previsto che sia estinta nel normale ciclo operativo di un'entità;*

(b) *è assunta principalmente per essere negoziata;*

(c) *deve essere estinta entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio;*

o

(d) *l'entità non ha un diritto incondizionato a differire il regolamento della passività per almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.*

Tutte le altre passività devono essere classificate come non correnti.

61. Alcune passività correnti, quali debiti commerciali e alcuni accantonamenti relativi al personale e ad altri costi operativi, sono parte del capitale di funzionamento usato nel normale ciclo operativo dell'entità. Tali voci operative sono classificate come passività correnti anche se la loro estinzione avverrà oltre dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Lo stesso normale ciclo operativo si applica alla classificazione delle attività e passività di un'entità. Quando il normale ciclo operativo di un'entità non è chiaramente identificabile, si suppone che la sua durata sia di dodici mesi.
62. Altre passività correnti non sono estinte come parte del normale ciclo operativo, ma devono essere estinte entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio o sono assunte principalmente per essere negoziate. Esempi sono passività finanziarie classificate come possedute per essere negoziate secondo quanto previsto dallo IAS 39, scoperti bancari, e la quota corrente di debiti finanziari a medio-lungo termine, dividendi da pagare, imposte sul reddito e altri debiti non commerciali. Le passività finanziarie che forniscono finanziamenti su una base a lungo termine (per esempio non sono parte del capitale di funzionamento utilizzato nel normale ciclo operativo dell'entità) e non devono essere regolate entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, sono passività non correnti subordinatamente a quanto previsto dai paragrafi 65 e 66.

63. Un'entità classifica le sue passività finanziarie come correnti quando devono essere regolate entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, anche se:
- (a) il termine originale era per un periodo superiore a dodici mesi;
 - e
 - (b) un accordo di rifinanziamento o di rimodulazione dei pagamenti, a lungo termine viene concluso dopo la data di riferimento del bilancio e prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione.
64. Se un'entità prevede, e ha la discrezionalità, di rifinanziare o rinnovare un'obbligazione per almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio secondo un accordo di finanziamento esistente, essa classifica l'obbligazione come non corrente, anche se sarebbe scaduta entro un periodo più breve. Tuttavia, quando il rifinanziamento o il rinnovamento dell'obbligazione non è a discrezione dell'entità (per esempio, non c'è un accordo di rifinanziamento), il potenziale di rifinanziamento non è considerato e l'obbligazione è classificata come corrente.
65. Quando un'entità viola una condizione di un contratto di finanziamento a lungo termine alla data o prima della data di riferimento del bilancio con l'effetto che la passività diventa un debito esigibile a richiesta, la passività è classificata come corrente, anche se il finanziatore ha concordato, dopo la data di riferimento del bilancio e prima dell'autorizzazione alla pubblicazione del bilancio stesso, di non richiedere il pagamento come conseguenza della violazione. La passività è classificata come corrente perché, alla data di riferimento del bilancio, l'entità non gode di un diritto incondizionato a differire il suo regolamento per almeno dodici mesi da quella data.
66. Tuttavia, la passività è classificata come non corrente, se il finanziatore ha concordato, prima della data di riferimento del bilancio, di fornire un periodo di tolleranza che termina almeno dodici mesi dopo la data di riferimento del bilancio, entro il quale l'entità può sanare la violazione e durante la quale il finanziatore non può richiedere un rimborso immediato.
67. In riferimento ai finanziamenti classificati come passività correnti, se i fatti seguenti si verificano tra la data di riferimento del bilancio e la data in cui i bilanci sono autorizzati alla pubblicazione, tali eventi soddisfano le condizioni per l'informativa come fatti successivi secondo quanto previsto dallo IAS 10 *Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio*:
- (a) rifinanziamento su una base a lungo termine;
 - (b) sanatorie della violazione di un contratto di prestito a lungo termine;
 - e
 - (c) la concessione da parte del finanziatore di un periodo di tolleranza per rettificare la violazione di un contratto di finanziamento a lungo termine che termina almeno dodici mesi dopo la data di riferimento del bilancio.

Informazioni da esporre nel prospetto di stato patrimoniale

68. **Come minimo, il prospetto di stato patrimoniale deve includere voci che presentino i seguenti valori:**
- (a) **immobili, impianti e macchinari;**
 - (b) **investimenti immobiliari;**
 - (c) **attività immateriali;**
 - (d) **attività finanziarie (esclusi i valori esposti in (e), (h) e (i));**
 - (e) **partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;**
 - (f) **attività biologiche;**
 - (g) **rimanenze;**
 - (h) **crediti commerciali e altri crediti;**
 - (i) **disponibilità liquide e mezzi equivalenti;**

IAS 1

- (j) *debiti commerciali e altri debiti;*
 - (k) *accantonamenti;*
 - (l) *passività finanziarie (esclusi i valori esposti in (j), e (k));*
 - (m) *passività e attività per imposte correnti, come definito nello IAS 12 Imposte sul reddito;*
 - (n) *passività e attività per imposte differite, come definito nello IAS 12;*
 - (o) *quote di pertinenza di terzi, presentate nel patrimonio netto;*
 - e
 - (p) *capitale emesso e riserve attribuibili ai possessori di capitale proprio della controllante.*
69. *Voci addizionali, intestazioni e risultati parziali devono essere presentati nel prospetto di stato patrimoniale quando tale presentazione è rilevante per la comprensione della situazione patrimoniale finanziaria di un'entità.*
70. *Quando un'entità presenta attività correnti e non correnti, e passività correnti e non correnti, come classificazioni distinte nel prospetto di stato patrimoniale, non deve classificare attività (passività) fiscali differite del bilancio, come attività (passività) correnti.*
71. Il presente Principio non prevede l'ordine o lo schema con il quale le voci devono essere esposte. Il paragrafo 68 fornisce semplicemente una lista di voci che sono sufficientemente diverse per natura o destinazione da richiedere una separata esposizione nel prospetto di stato patrimoniale. Inoltre:
- (a) le voci sono separatamente esposte quando la dimensione, la natura o la funzione di una voce o aggregazione di voci simili è tale che una presentazione distinta è rilevante per la comprensione della posizione patrimoniale finanziaria di un'entità; e
 - (b) le descrizioni usate e l'ordine delle voci o dell'aggregazione di voci simili possono essere modificati in relazione alla natura dell'entità e delle sue operazioni, per fornire l'informativa necessaria per una complessiva comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità. Per esempio, una banca modifica le descrizioni sopra elencate per adottare le più specifiche disposizioni nello IAS 30.
72. La decisione circa la presentazione distinta di ulteriori voci si basa sulla valutazione:
- (a) della natura e del grado di liquidità delle attività;
 - (b) della destinazione delle attività all'interno dell'entità;
 - e
 - (c) degli importi, della natura e delle scadenze di passività.
73. L'utilizzo di basi di valutazione diverse per le diverse classi di attività suggerisce che la loro natura o funzione differisce e, quindi, che queste dovrebbero essere presentate come voci distinte. Per esempio, diverse classi di immobili, impianti e macchinari possono essere iscritte al costo o a valori rivalutati secondo quanto previsto dallo IAS 16 *Immobili, Impianti e macchinari*.

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

74. *Un'entità deve evidenziare, nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note, ulteriori sotto-classificazioni delle voci esposte, classificate con modalità adeguate alle operazioni dell'entità.*
75. Il dettaglio fornito nelle sotto-classificazioni dipende dalle disposizioni degli IFRS e dalla dimensione, natura e funzione dei relativi importi. I fattori definiti nel paragrafo 72 sono pure usati per decidere il criterio della sotto-classificazione. L'informativa varia per ciascuna voce, per esempio:
- (a) le voci di immobili, impianti e macchinari sono disaggregati in classi secondo quanto previsto dallo IAS 16;

- (b) i crediti sono disaggregati tra crediti commerciali, crediti da parti correlate, anticipi e altri crediti;
- (c) le rimanenze sono sotto-classificate, in conformità allo IAS 2 *Rimanenze* in categorie quali merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti;
- (d) gli accantonamenti sono disaggregati in fondi per i benefici per i dipendenti e altre voci;
- e
- (e) il capitale e le riserve di patrimonio netto sono disaggregati in classi quali capitale sottoscritto, riserva sovrapprezzo azioni e riserve.

76. **Un'entità deve evidenziare quanto segue nel prospetto di stato patrimoniale o nelle note:**

(a) **per ciascuna categoria di azioni costituenti il capitale sociale:**

- (i) **il numero delle azioni autorizzate;**
- (ii) **il numero delle azioni emesse e interamente versate, ed emesse e non interamente versate;**
- (iii) **il valore nominale per azione, o il fatto che le azioni non hanno valore nominale;**
- (iv) **una riconciliazione tra il numero delle azioni in circolazione all'inizio e alla fine dell'esercizio;**
- (v) **i diritti, privilegi e vincoli di ciascuna categoria di azioni, inclusi i vincoli nella distribuzione dei dividendi e nel rimborso del capitale;**
- (vi) **le azioni proprie possedute dall'entità o indirettamente tramite le sue controllate o collegate;**
- e
- (vii) **le azioni riservate per emissione sotto opzione e contratti di vendita, incluse le condizioni e gli importi;**

e

(b) **una descrizione della natura e scopo di ciascuna riserva inclusa nel patrimonio netto;**

77. **Un'entità senza capitale sociale, come una società di persone o una società fiduciaria, deve presentare un'informativa equivalente a quella richiesta dal paragrafo 76(a), esponendo i cambiamenti del periodo in ciascuna categoria di patrimonio netto e i diritti, privilegi e vincoli relativi a ciascuna categoria del patrimonio netto.**

Conto economico

Utile o perdita d'esercizio

78. **Tutte le voci di ricavo e di costo rilevate in un esercizio devono essere incluse nel conto economico a meno che un Principio o una Interpretazione dispongano diversamente.**

79. Normalmente, tutte le voci di ricavo e di costo rilevate in un esercizio sono incluse nel conto economico. Questo comprende gli effetti delle modifiche nelle stime contabili. Tuttavia, possono esistere dei casi in cui particolari componenti possono essere esclusi dalla determinazione dell'utile o della perdita dell'esercizio corrente. Lo IAS 8 tratta due di questi casi: la correzione di errori e gli effetti del cambiamento di principi contabili.

IAS 1

80. Altri Principi trattano diverse voci che possono soddisfare le definizioni del *Quadro sistematico* di ricavi e costi ma sono solitamente esclusi dal conto economico. Esempi includono le riserve di rivalutazione (vedere IAS 16), utili e perdite particolari derivanti dalla traduzione dei bilanci di una gestione estera (vedere IAS 21) e utili e perdite sulla rivalutazione delle attività finanziarie disponibili per la vendita (vedere IAS 39).

Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico

81. **Come minimo, il prospetto di conto economico deve includere le voci che presentino i seguenti valori per l'esercizio:**

- (a) ricavi;
 - (b) oneri finanziari;
 - (c) quota dell'utile o perdita di collegate e joint venture contabilizzata con il metodo del patrimonio netto;
 - (d) utile o perdita prima delle imposte rilevato in occasione della cessione di attività o estinzione di passività attribuibili ad attività operative cessate;
 - (e) imposte sul reddito;
- e
- (f) utile o perdita.

82. **Le seguenti voci devono essere indicate nel prospetto di conto economico come ripartizioni dell'utile e della perdita d'esercizio:**

- (a) utile o perdita attribuibile alle minoranze;

e

- (b) utile o perdita del gruppo.

83. **Voci addizionali, intestazioni e risultati parziali devono essere presentati nel prospetto di conto economico quando tale presentazione è significativa ai fini della comprensione dei risultati economici di un'entità.**

84. Poiché gli effetti delle varie attività di un'entità, operazioni e altri eventi differiscono in frequenza, potenzialità per utile o perdita, e prevedibilità, l'evidenziazione delle componenti dei risultati economici aiuta a comprendere i risultati economici realizzati ed a prevedere i risultati futuri attesi. Voci addizionali sono incluse nel prospetto di conto economico e le definizioni usate e l'ordine delle voci sono modificati quando ciò è necessario per spiegare i fattori che hanno determinato il risultato economico. I fattori da considerare includono la significatività, la natura e la destinazione dei componenti di ricavi e di costi. Per esempio, una banca modifica le denominazioni in modo da applicare le disposizioni più specifiche contenute nello IAS 30. Le voci di ricavi e costi non sono compensate a meno che siano rispettati i criteri indicati nel paragrafo 32.

85. **Un'entità non deve presentare proventi e oneri come componenti straordinari o nel prospetto di conto economico o nelle note.**

Informazioni da esporre nel prospetto di conto economico o nelle note

86. **Quando le componenti di ricavo e di costo sono significative, la loro natura e l'importo devono essere indicati distintamente.**

87. Le circostanze che potrebbero dare origine all'indicazione distinta delle componenti di ricavo e di costo includono:

- (a) la svalutazione di rimanenze al valore netto realizzabile o di immobili, impianti e macchinari al valore recuperabile, come pure lo storno di tali svalutazioni e il conseguente ripristino di valore;
- (b) ristrutturazioni delle attività di un'entità e gli storni di eventuali accantonamenti per i costi di ristrutturazione;

- (c) dismissioni di elementi di immobili, impianti e macchinari;
- (d) cessioni di investimenti partecipativi;
- (e) attività operative cessate;
- (f) definizione di contenziosi;

e

- (g) altri storni di accantonamenti.

88. **Un'entità deve presentare un'analisi dei costi utilizzando una classificazione basata o sulla natura degli stessi o sulla loro destinazione all'interno dell'entità scegliendo quella fra le due che fornisce indicazioni che sono attendibili e più rilevanti.**
89. Le entità sono incoraggiate a esporre l'analisi di cui al paragrafo 88 nel prospetto di conto economico.
90. Le voci di costo sono sottoclassificate per evidenziare i componenti dei risultati economici che possono differire in termini di frequenza, potenzialità di utile e perdita, e prevedibilità. Questa analisi è fornita in uno dei due modi descritti nel seguito.
91. La prima forma di analisi è il metodo dei costi per natura. I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura (per esempio ammortamenti, acquisti di materiali, costi di trasporto, benefici per i dipendenti e costi di pubblicità) e non sono ripartiti in base alla loro destinazione all'interno dell'entità. Questo metodo può essere semplice da applicare perché non è necessaria alcuna ripartizione dei costi ai fini della classificazione per destinazione. Un esempio di una classificazione adottando il metodo dei costi per natura è il seguente:

Ricavi		X
Altri proventi		X
Variazioni nelle rimanenze di prodotti finiti e prodotti in corso di lavorazione	X	
Materie prime e materiali di consumo utilizzati	X	
Costi connessi a benefici per i dipendenti	X	
Ammortamenti	X	
Altri costi	X	
Costi totali		(X)
Utile		X

92. La seconda forma di analisi è denominata metodo dei costi per destinazione o del «costo del venduto» e classifica i costi secondo la loro destinazione come parte del costo del venduto o, per esempio, i costi di distribuzione o amministrativi. Come minimo, un'entità indica il proprio costo del venduto secondo questo metodo, separatamente dagli altri costi. Questo metodo può fornire agli utilizzatori informazioni più significative rispetto alla classificazione dei costi per natura, ma ripartendo i costi per destinazione può richiedere ripartizioni arbitrarie e comportare un considerevole grado di discrezionalità. Un esempio di classificazione con il metodo dei costi per funzione è il seguente:

Ricavi		X
Costo del venduto		(X)
Utile lordo		X
Altri proventi		X
Costi di distribuzione		(X)
Costi amministrativi		(X)
Altri costi		(X)
Utile		X

IAS 1

93. **Le entità che classificano i costi per destinazione devono riportare ulteriori informazioni sulla natura dei costi, gli ammortamenti e i costi di benefici per i dipendenti.**
94. La scelta del metodo dei costi per destinazione e per natura dipende da fattori storici e industriali e dalla natura dell'entità. Entrambi i metodi forniscono una indicazione di quei costi che potrebbero variare, direttamente o indirettamente, in relazione al livello delle vendite o della produzione dell'entità. Poiché ogni metodo di presentazione ha un valore a seconda dei diversi tipi di entità, il presente Principio richiede che la direzione aziendale selezioni la presentazione più significativa e attendibile. Comunque, dato che l'informativa sulla natura dei costi è utile nel prevedere i futuri flussi finanziari, è richiesta un'ulteriore informativa nel caso in cui venga adottata la classificazione con il metodo per destinazione dei costi. Nel paragrafo 93 il termine, «benefici per i dipendenti» ha lo stesso significato che ha nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*.
95. **Un'entità deve indicare, o nel prospetto di conto economico o nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto, o nelle note, l'importo dei dividendi rilevati come distribuzione ai possessori di capitale proprio durante l'esercizio, e il relativo importo per azione.**

Prospetto delle variazioni di patrimonio netto

96. **Un'entità deve presentare un prospetto delle variazioni di patrimonio netto, che evidenzi:**
- (a) **utile o perdita d'esercizio;**
 - (b) **ciascuna voce di proventi ed oneri, per l'esercizio che, come richiesto da altri Principi o da altre Interpretazioni, è imputata direttamente a patrimonio netto, e il totale di queste voci;**
 - (c) **ricavi e costi totali del periodo (calcolati come la somma di (a) e (b)), che mostrano separatamente gli importi totali attribuibili ai possessori di capitale proprio della controllante e alla quota di pertinenza di terzi;**
- e
- (d) **per ciascuna voce del patrimonio netto, gli effetti dei cambiamenti nei principi contabili e correzioni degli errori rilevati secondo quanto previsto dallo IAS 8.**
97. **Un'entità deve inoltre presentare, o nel prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto o nelle note:**
- (a) **gli importi delle operazioni con i possessori di capitale proprio che agiscono in tale loro qualità, esponendo separatamente le distribuzioni effettuate agli stessi;**
 - (b) **il saldo delle riserve di utili (ossia l'utile e le perdite accumulati) all'inizio dell'esercizio e alla data di riferimento del bilancio, e i movimenti durante l'esercizio;**
- e
- (c) **una riconciliazione tra il valore contabile di ciascuna classe di capitale proprio versato, e di ciascuna riserva all'inizio e al termine dell'esercizio, evidenziando distintamente ogni variazione.**
98. Variazioni nel patrimonio netto dell'entità tra due date di riferimento del bilancio riflettono l'aumento o la diminuzione delle sue attività nette durante l'esercizio. Ad eccezione delle variazioni derivanti dalle operazioni con i possessori di capitale proprio che agiscono in tale qualità (come conferimenti di capitale proprio, strumenti rappresentativi di capitale proprio e dividendi dell'entità) e i costi delle operazioni direttamente collegati a tali operazioni, la variazione totale di patrimonio netto durante un esercizio rappresenta l'importo totale dei proventi e degli oneri, inclusivi dell'utile e della perdita, generati dall'attività dell'entità durante quel periodo (indipendentemente dal fatto che tali voci di proventi e costi siano rilevati nel conto economico o direttamente come variazioni nel patrimonio netto).

99. Il presente Principio richiede che tutte le voci di ricavo e di costo rilevate in un esercizio debbano essere incluse nel conto economico a meno che un altro Principio o una Interpretazione dispongano diversamente. Altri Principi richiedono che alcuni utili o perdite (quali aumenti o diminuzioni dovuti a valutazioni, differenze di cambi esteri particolari, utili o perdite sulla rivalutazione di attività finanziarie disponibili alla vendita e relativi importi di imposte correnti e differite) siano rilevati direttamente come variazioni delle poste di patrimonio netto. Poiché è importante considerare tutte le voci dei ricavi e dei costi nella valutazione delle variazioni della posizione finanziaria di un'entità tra due date di riferimento del bilancio, il presente Principio richiede la presentazione di un prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto che evidenzii i ricavi e le spese totali di un'entità, incluse quelle che sono rilevate direttamente nel patrimonio netto.
100. Lo IAS 8 richiede le rettifiche retroattive nel rilevare cambiamenti nei principi contabili, nei limiti del possibile, ad eccezione di quando le disposizioni transitorie di un altro Principio o Interpretazione richiedono diversamente. Lo IAS 8 inoltre richiede che le rideterminazioni di valore per correggere gli errori siano fatte nel limite del possibile, retroattivamente. Le rettifiche e le rideterminazioni di valore retroattive sono rilevate nel saldo degli utili portati a nuovo, ad eccezione di quando un Principio o una Interpretazione richiede rettifiche retroattive di un'altra voce del patrimonio netto. Il paragrafo 96(d) richiede che nel prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto si indichi separatamente la rettifica complessiva per ogni voce del patrimonio netto relativa a cambiamenti di principi contabili ed a correzioni degli errori. Queste rettifiche sono indicate per ogni esercizio precedente e all'inizio dell'esercizio.
101. Le disposizioni dei paragrafi 96 e 97 possono essere soddisfatte in diversi modi. Un esempio segue la forma di un prospetto a colonne che riconcilia i saldi di apertura e di chiusura di ciascuna voce di patrimonio netto. Un'alternativa è quella di presentare soltanto le voci esposte nel paragrafo 96 nel prospetto delle variazioni delle poste del patrimonio netto. Secondo questo approccio, le voci descritte nel paragrafo 97 sono illustrate nelle note.

Rendiconto finanziario

102. Le informazioni sui flussi finanziari forniscono agli utilizzatori del bilancio una base di riferimento per valutare le capacità dell'entità di generare cassa o mezzi equivalenti e i fabbisogni dell'entità di impiego di tali flussi finanziari. Lo IAS 7 *Rendiconto Finanziario* stabilisce le disposizioni per la redazione del rendiconto finanziario e della relativa informativa.

Note

Struttura

103. **Le note devono:**
- (a) **presentare le informazioni sui criteri di formazione del bilancio e i principi contabili specifici utilizzati secondo quanto previsto dai paragrafi 108-115;**
 - (b) **indicare le informazioni richieste dagli IFRS che non sono presentate nel prospetto dello stato patrimoniale, del conto economico, delle variazioni delle poste di patrimonio netto o del rendiconto finanziario;**
- e*
- (c) **fornire informazioni aggiuntive che non sono presentate nel prospetto di stato patrimoniale, di conto economico, delle variazioni delle poste di patrimonio netto o del rendiconto finanziario, ma sono rilevanti per la comprensione di ciascuno di questi.**
104. **Le note devono, nel limite del possibile, essere presentate in modo sistematico. Per ciascuna voce del prospetto di stato patrimoniale, conto economico, prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto e rendiconto finanziario, deve esservi il rinvio alla eventuale informativa nelle note.**
105. Le note sono normalmente presentate nel seguente ordine che facilita gli utilizzatori nel comprendere il bilancio e confrontarlo con quelli di altre entità:
- (a) una dichiarazione di conformità con gli IFRS (vedere paragrafo 14);
 - (b) una sintesi dei principi contabili rilevanti applicati (vedere paragrafo 108);

IAS 1

- (c) informazioni di supporto per le voci esposte nel prospetto di stato patrimoniale, di conto economico, delle variazioni delle poste di patrimonio netto, e nel rendiconto finanziario, nell'ordine in cui ogni rendiconto e ogni voce sono presentati;

e

- (d) altre informazioni, quali:

- (i) passività potenziali (vedere IAS 37) e impegni contrattuali iscritti;

e

- (ii) informativa non finanziaria, per esempio le finalità e le strategie della gestione del rischio finanziario dell'entità (vedere IAS 32).

106. In alcuni casi, potrebbe essere necessario o opportuno modificare l'ordine delle specifiche voci all'interno delle note. Per esempio, l'informativa sulle variazioni nel *fair value* (valore equo) rilevate a conto economico può essere presentata congiuntamente con le informazioni sulle scadenze degli strumenti finanziari, anche se la prima si riferisce al conto economico e la seconda allo stato patrimoniale. Ciò nonostante, una struttura sistematica delle note, ove possibile, va mantenuta.
107. Le note che forniscono informazioni sui criteri generali di preparazione del bilancio e sugli specifici principi contabili possono essere presentate in una sezione distinta del bilancio.

Illustrazione dei principi contabili utilizzati

108. ***Nella sintesi dei principi contabili rilevanti, un'entità deve indicare:***

- (a) il criterio (criteri) base di valutazione adottato nella preparazione del bilancio;***

e

- (b) gli altri principi contabili utilizzati che sono significativi per la comprensione del bilancio.***

109. Per gli utilizzatori è importante essere informati del criterio o criteri base di valutazione utilizzati nel bilancio (per esempio, costo storico, costo corrente, valore netto di realizzo, *fair value* (valore equo) o valore recuperabile) perché il criterio su cui il bilancio è preparato ha un effetto significativo sulla sua analisi. Quando si applicano diversi criteri di valutazione nel bilancio, per esempio nel caso in cui determinate classi di attività sono rivalutate, è sufficiente fornire una indicazione delle categorie di attività e passività per le quali sono stati applicati i diversi criteri di valutazione.
110. Nel decidere se uno specifico principio contabile debba essere illustrato, la direzione considera se tale informativa aiuterebbe gli utilizzatori nel comprendere come le operazioni, altri fatti e condizioni sono riflessi nella rappresentazione del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria. L'indicazione degli specifici principi contabili è particolarmente utile agli utilizzatori quando tali principi sono selezionati da alternative consentite nei Principi e nelle Interpretazioni. Un esempio sono le indicazioni relative alla possibilità che un partecipante ad una joint venture rilevi la propria partecipazione in un'entità controllata congiuntamente utilizzando il consolidamento proporzionale o il metodo del patrimonio netto (vedere lo IAS 31 *Partecipazioni in joint ventures*). Alcuni principi richiedono specificatamente le informazioni integrative di particolari principi contabili, incluse le scelte effettuate dalla direzione aziendale tra diverse alternative consentite. Per esempio, lo IAS 16 richiede l'informativa dei criteri di valutazione utilizzati per classi di immobili, impianti e macchinari. Lo IAS 23 *Oneri finanziari* richiede l'indicazione se gli oneri finanziari sono rilevati immediatamente come una spesa o capitalizzati come parte del costo della pertinente attività.
111. Ciascuna entità considera la natura dell'attività ed i principi che il lettore del bilancio si aspetterebbe siano illustrati per quel tipo di entità. Per esempio, per un'entità soggetta alle imposte sul reddito ci si aspetterebbe un'informativa dei suoi principi contabili per le imposte sul reddito, incluse quelle applicabili alle attività e passività fiscali differite. Qualora un'entità avesse importanti gestioni estere o operazioni in valute estere, ci si aspetterebbe un'informativa sui principi contabili per la rilevazione dei proventi e degli oneri derivanti dalla conversione delle poste in valuta. Nel caso di effettuazione di aggregazioni di impresa, sono indicati i principi utilizzati per la determinazione dell'avviamento e della quota di pertinenza delle minoranze.

112. Un principio contabile può essere significativo per la natura delle operazioni dell'entità anche se gli importi per l'esercizio corrente e gli esercizi precedenti non sono rilevanti. È inoltre appropriato indicare ogni principio contabile significativo che non è specificamente richiesto dagli IFRS, ma è individuato e applicato secondo quanto previsto dallo IAS 8.
113. ***Nella sintesi dei principi contabili significativi o in altre note, un'entità deve indicare le decisioni, ad eccezione di quelle che riguardano le stime (vedere paragrafo 116), che la direzione aziendale ha preso durante il processo di applicazione dei principi contabili dell'entità che hanno i più significativi effetti sugli importi rilevati in bilancio.***
114. Nel processo di applicazione dei principi contabili dell'entità, la direzione aziendale prende varie decisioni, oltre quelle che riguardano le stime, che possono avere un effetto significativo sugli importi rilevati in bilancio. Per esempio, la direzione aziendale prende decisioni nel determinare:
- (a) se le attività finanziarie sono investimenti posseduti fino a scadenza;
 - (b) quando sostanzialmente tutti i rischi ed i benefici di attività finanziarie di proprietà e di attività ottenute in locazione sono trasferiti ad altre entità;
 - (c) se, in sostanza, determinate vendite di beni sono accordi finanziari e quindi non generano ricavi;
- e
- (d) se la sostanza del rapporto tra l'entità e un'entità a destinazione specifica indica che l'entità a destinazione specifica è controllata dall'entità.
115. Alcune delle indicazioni fatte secondo quanto previsto dal paragrafo 113 sono richieste da altri Principi. Per esempio, lo IAS 27 richiede che un'entità indichi le ragioni per cui il capitale posseduto di un'entità non costituisca controllo, rispetto a una sua partecipata che non è una controllata anche se più della metà dei suoi diritti di voto o dei suoi diritti potenziali sono posseduti direttamente o indirettamente attraverso controllate. Quando la classificazione di un investimento immobiliare risulta difficile lo IAS 40 richiede l'indicazione dei criteri definiti dall'entità per distinguere un investimento immobiliare da un immobile ad uso proprio e da un immobile posseduto per la vendita nel normale svolgimento dell'attività operativa;

Principali cause di incertezza nelle stime

116. ***Nelle note un'entità deve indicare l'informativa sui presupposti fondamentali riguardanti il futuro, e altre cause di incertezza nella stima alla data di riferimento del bilancio che possono causare rettifiche materiali ai valori contabili della attività e passività entro l'esercizio successivo. In riferimento a tali attività e passività, le note devono includere i dettagli:***
- (a) ***della loro natura;***
- e
- (b) ***del loro valore contabile alla data di riferimento del bilancio.***
117. La determinazione dei valori contabili di alcune attività e passività richiede la stima degli effetti di eventi futuri incerti su tali attività e passività alla data di riferimento del bilancio. Per esempio, in assenza di prezzi di mercato, recentemente osservati, utilizzati per valutare le seguenti attività e passività, stime sono necessarie sul futuro per valutare il valore recuperabile di classi di immobili, impianti e macchinari, l'effetto della obsolescenza tecnologica sul magazzino, accantonamenti soggetti al futuro esito di controversie in corso, e passività per benefici a lungo termini ai dipendenti quali gli accantonamenti per piani pensionistici. Queste stime comportano le ipotesi su elementi quali il rischio di rettificare i flussi finanziari o i tassi di sconto, future variazioni degli stipendi e dei prezzi che influiscono su altri costi.

IAS 1

118. I presupposti fondamentali e altre cause principali di incertezza nelle stime illustrate secondo quanto previsto dal paragrafo 116 fanno riferimento alle stime che richiedono le valutazioni più difficili, soggettive o complesse della direzione aziendale. Con l'aumento del numero delle variabili e delle ipotesi che influiscono su possibili future risoluzioni delle incertezze aumenta, tali valutazioni diventano più soggettive e complesse, e conseguentemente aumenta il rischio di una rettifica significativa del valore contabile delle attività e delle passività.
119. Le indicazioni nel paragrafo 116 non sono necessarie per le attività e passività che corrono un rischio rilevante che i loro valori contabili possano cambiare significativamente entro l'esercizio successivo, se, alla data di riferimento del bilancio, sono valutate al *fair value* (valore equo) sulla base dei prezzi recentemente osservati sul mercato (i loro *fair value* potrebbero significativamente cambiare entro l'esercizio successivo, ma queste oscillazioni non risulterebbero da ipotesi o da altre cause di incertezza nelle stime sussistenti alla data di riferimento del bilancio).
120. Le indicazioni nel paragrafo 116 sono espresse in modo da aiutare gli utilizzatori di bilancio a capire le decisioni che la direzione aziendale prende sul futuro e su altre cause fondamentali di incertezza nella stima. La natura e la misura delle informazioni fornite varia a seconda della natura della tipologia delle ipotesi e di altre circostanze. Esempi di indicazioni fornite sono:
- (a) la natura delle ipotesi o delle altre cause di incertezza;
 - (b) la sensibilità dei valori contabili ai metodi, ipotesi e stime fondamentali utilizzati per il loro calcolo, incluse le ragioni della sensibilità;
 - (c) la risoluzione prevista di un'incertezza e la gamma di risultati ragionevolmente possibili entro l'esercizio successivo rispetto ai valori contabili delle attività e passività interessate;
- e
- (d) una spiegazione delle modifiche apportate alle pregresse ipotesi riguardanti tali attività e passività, qualora l'incertezza resti irrisolta.
121. Non è necessario indicare le informazioni relative al budget o a previsioni nel fornire le informazioni integrative nel paragrafo 116.
122. Quando non è fattibile indicare la misura dei possibili effetti di un'ipotesi o di un'altra causa fondamentale di incertezza nelle stime, alla data di riferimento del bilancio, l'entità indica che è ragionevolmente possibile, sulla base delle conoscenze disponibili, che il concretizzarsi dei risultati, entro l'esercizio successivo, diverso dalle ipotesi assunte potrebbe richiedere una rettifica significativa al valore contabile delle attività o passività interessate. In ogni caso, l'entità indica la natura e il valore contabile delle specifiche attività o passività (o classe di attività o passività) interessate dall'ipotesi.
123. L'informativa nel paragrafo 113 delle specifiche decisioni prese dalla direzione aziendale nel processo di applicazione dei principi contabili dell'entità non si riferisce all'informativa delle cause fondamentali di incertezza nelle stime di cui al paragrafo 116.
124. L'informativa di alcune ipotesi fondamentali che altrimenti sarebbe comunque richiesta secondo quanto previsto dal paragrafo 116 è di contro richiesta da altri Principi. Per esempio, lo IAS 37 richiede l'informativa, in circostanze specifiche, delle principali ipotesi riguardanti eventi futuri interessanti classi di accantonamenti. Lo IAS 32 richiede l'informativa di ipotesi significative applicate nella stima del *fair value* (valore equo) di attività e passività finanziarie che sono iscritte al *fair value*. Lo IAS 16 richiede l'indicazione delle ipotesi significative applicate nella stima del *fair value* (valore equo) degli elementi di immobili, impianti, macchinari rivalutati.

Altre informazioni integrative

125. *Nelle note, un'entità deve indicare:*
- (a) *l'importo di dividendi proposti o dichiarati prima che il bilancio sia stato autorizzato alla pubblicazione, ma non rilevati nell'esercizio come distribuzione ai possessori di capitale proprio e il relativo importo per azione;*
 - e*
 - (b) *l'importo complessivo non contabilizzato di eventuali dividendi spettanti alle azioni privilegiate.*
126. *Un'entità deve indicare quanto segue se non già illustrato in altre parti dell'informativa pubblicata con il bilancio:*
- (a) *la residenza e la forma giuridica dell'entità, il paese di registrazione e l'indirizzo della propria sede legale (o del principale luogo di attività, se diverso dalla sede legale);*
 - (b) *una descrizione della natura dell'attività dell'entità e delle sue principali operazioni;*
 - e*
 - (c) *la ragione sociale dell'entità controllante e della capogruppo.*

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

127. *L'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 o da data successiva. È incoraggiata una applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2005, tale fatto deve essere indicato.*

SOSTITUZIONE DELLO IAS 1 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1997)

128. Questo Principio sostituisce lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* rivisto nella sostanza nel 1997.
-

IAS 1

APPENDICE

Modifiche ad altre disposizioni in materia

Le modifiche riportate nella seguente Appendice devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2005 o da data successiva. Se l'entità applica il presente Principio a partire da un esercizio precedente, queste modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

A1. Negli International Financial Reporting Standard, inclusi i Principi Contabili Internazionali e le Interpretazioni, applicabili a dicembre 2003:

(a) i riferimenti a «utile o perdita netta» sono modificati in «utile o perdita»;

(b) i riferimenti alle «note al bilancio» sono modificati in «note»;

e

(c) i riferimenti a «capitale proprio» sono modificati in «capitale conferito».

A2. [Modifica non applicabile alla parte normativa del Principio]

A3. I paragrafi 69 e 70 dello IAS 12 *Imposte sul reddito* sono stati eliminati.

A4. Nello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*, il paragrafo 23 è stato modificato come segue:

23. Sebbene il presente Principio non richieda specifiche informazioni integrative sui benefici a breve termine per i dipendenti, esse possono essere richieste da altri Principi. Per esempio, lo IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* richiede indicazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. Lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* richiede l'indicazione dei costi dei benefici per i dipendenti.

A5. [Modifica non applicabile alla parte normativa del Principio]

A6. Lo IAS 34 *Bilanci intermedi* è modificato come descritto di seguito.

Il paragrafo 5 è modificato come segue:

5. Lo IAS 1 definisce un'informativa di bilancio completa quella che include le seguenti componenti:

(a) stato patrimoniale;

(b) conto economico;

(c) prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto, che mostri alternativamente:

(i) tutte le variazioni delle voci di patrimonio netto, ovvero

(ii) le variazioni nel patrimonio netto diverse da quelle derivanti dalle operazioni con i possessori di strumenti di capitale che agiscono in tale loro qualità;

(d) rendiconto finanziario;

e

(e) note, che contengano un elenco dei principi contabili rilevanti e altre note esplicative.

Il paragrafo 12 è modificato come segue:

12. Lo IAS 1 fornisce linee guida sulla struttura del bilancio. La Guida Applicativa dello IAS 1 fornisce un esempio di come presentare lo stato patrimoniale, il conto economico e i prospetti delle variazioni delle voci di patrimonio netto.

Il paragrafo 13 è modificato come segue:

13. Lo IAS 1 richiede che il prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto sia presentato come un prospetto separato del bilancio e consente che l'informativa sulle variazioni delle voci di patrimonio netto derivanti da operazioni con i possessori di strumenti partecipativi di capitale che agiscono in tale loro qualità (incluse le distribuzioni agli stessi) siano espresse già nel prospetto di stato patrimoniale, ovvero nelle note. L'entità utilizza, per il suo bilancio intermedio, lo stesso schema di prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto presentato nel suo ultimo bilancio d'esercizio.

A7. I paragrafi 39 e 40 dello IAS 35 *Operazioni destinate a cessare* sono modificati come segue:

39. L'informativa richiesta dai paragrafi 27-37, ad eccezione dell'informativa sull'importo dell'utile o della perdita prima delle imposte rilevato al momento della dismissione delle attività o estinzione delle passività attribuibili a operazioni destinate a cessare secondo quanto previsto dal paragrafo 31(a), può essere presentata nelle note o già nel prospetto di stato patrimoniale, di conto economico o delle variazioni delle voci di patrimonio netto.
40. Lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* richiede che l'utile o la perdita prima delle imposte relativo alla dismissione di attività o estinzione di passività attribuibile alle operazioni destinate a cessare che sia presentato già nel prospetto di conto economico. Si incoraggia che l'informativa prevista dal paragrafo 27 (f) e (g) sia presentata rispettivamente già nel prospetto di conto economico e nel rendiconto finanziario.

A8. [Modifica non applicabile alla parte normativa del Principio]

A9. Lo IAS 41 *Agricoltura* è modificato come descritto di seguito.

Il paragrafo 39 è stato eliminato.

Il paragrafo 53 è modificato come segue:

53. L'attività agricola è spesso esposta a rischi climatici, malattie e altri rischi naturali. Qualora si verifichi un evento che dia origine a una voce rilevante di provento o onere, la natura e l'importo di quella voce sono indicati secondo quanto previsto dallo IAS 1 *Presentazione del bilancio*. Esempi di un tale fatto possono essere una esplosione di una violenta epidemia, una inondazione, una grave siccità o una gelata e una invasione di insetti.

A10. [Modifica non applicabile alla parte normativa del Principio]

A11. Nell'Interpretazione SIC-32 *Attività immateriali, Costi connessi a siti web*, il paragrafo 5 è modificato come segue:

5. La presente Interpretazione non si applica alle spese sostenute per l'acquisto, lo sviluppo e il funzionamento dell'hardware di un sito web (per esempio, creatori di siti web, organizzatori di siti web, disegnatori di siti web e connessioni ad Internet). Tali spese devono essere contabilizzate in base a quanto disposto dallo IAS 16. In aggiunta, quando un'entità sostiene delle spese da un fornitore "provider" di servizi via Internet che ospita il sito web dell'entità, la spesa deve essere rilevata come un costo in base a quanto previsto dallo IAS 1.78 e dal *Quadro sistematico* quando i servizi sono ricevuti.
-