

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 23

(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

Oneri finanziari

Il Principio contabile internazionale così rivisto nella sostanza sostituisce lo IAS 23, Capitalizzazione degli oneri finanziari, approvato dal Board nel marzo 1984. Il Principio rivisto nella sostanza è entrato in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1995 o da data successiva.

Una Interpretazione SIC si riferisce allo IAS 23:

- SIC-2: Coerenza nell'applicazione dei Principi contabili - Capitalizzazione di oneri finanziari.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-3
Definizioni	4-6
Oneri finanziari - Trattamento contabile di riferimento	7-9
Rilevazione	7-8
Informazioni integrative	9
Oneri finanziari - Trattamento contabile alternativo consentito	10-29
Rilevazione	10-28
Oneri finanziari capitalizzabili	13-18
Eccedenza del valore contabile del bene che giustifica una capitalizzazione rispetto al suo valore recuperabile	19
Inizio della capitalizzazione	20-22
Sospensione della capitalizzazione	23-24
Interruzione della capitalizzazione	25-28
Informazioni integrative	29
Disposizioni transitorie	30
Data di entrata in vigore	31

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

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile degli oneri finanziari. Il presente Principio richiede, generalmente, che gli oneri finanziari siano immediatamente imputati al conto economico. Tuttavia, il Principio consente, come trattamento contabile alternativo consentito, la capitalizzazione degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica la capitalizzazione.

AMBITO DI APPLICAZIONE

**1. Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione degli oneri finanziari.**

2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 23, Capitalizzazione degli oneri finanziari, approvato nel 1983.

3. Il presente Principio non tratta l'onere finanziario effettivo o figurativo del patrimonio netto, compreso il capitale privilegiato non classificato come passività.

DEFINIZIONI

**4. I termini seguenti sono utilizzati nel presente Principio con i significati indicati:**

***Gli oneri finanziari sono gli interessi e gli altri oneri sostenuti dall'impresa in relazione all'ottenimento di finanziamenti.***

***Il bene che giustifica la capitalizzazione è un bene che richiede un rilevante periodo di tempo prima di essere pronto per l'uso previsto o la vendita.***

5. Gli oneri finanziari possono includere:

- (a) gli interessi su scoperti bancari e sui finanziamenti a breve e a lungo termine;
- (b) l'ammortamento di aggi e disagi relativi al finanziamento;
- (c) l'ammortamento di costi accessori sostenuti in relazione all'ottenimento del finanziamento;
- (d) gli oneri finanziari relativi a leasing finanziari rilevati secondo quanto previsto dallo IAS 17, Leasing; e
- (e) le differenze cambio derivanti da finanziamenti in valuta estera nella misura in cui esse siano considerate come rettifiche degli interessi passivi.

6. Esempi di beni che giustificano una capitalizzazione sono le rimanenze che richiedono un rilevante periodo di tempo per poter essere rese idonee per la vendita, impianti manifatturieri, impianti per la produzione di energia e immobili posseduti per investimento. Gli altri investimenti e le rimanenze prodotte regolarmente o in grandi quantità in modo ripetitivo in un breve periodo di tempo non sono beni che giustificano una capitalizzazione. Anche i beni che al momento dell'acquisto sono pronti per il previsto utilizzo o per la vendita non sono beni che giustificano una capitalizzazione.

#### ONERI FINANZIARI - TRATTAMENTO CONTABILE DI RIFERIMENTO

Rilevazione

##### **7. Gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio in cui essi sono sostenuti.**

8. Con il trattamento contabile di riferimento gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio in cui sono sostenuti indipendentemente da come sono strutturati i finanziamenti.

Informazioni integrative

9. Il bilancio deve indicare i principi contabili adottati per gli oneri finanziari.

#### ONERI FINANZIARI - TRATTAMENTO CONTABILE ALTERNATIVO CONSENTITO

Rilevazione

**10. Gli oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti, a eccezione dei casi in cui essi sono capitalizzati secondo quanto previsto dal paragrafo 11.**

**11. Gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione devono essere capitalizzati come parte del costo del bene stesso. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili deve essere determinato secondo quanto previsto dal presente Principio [1].**

12. Secondo quanto previsto dal trattamento contabile alternativo consentito, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono inclusi nel costo di quel bene. Tali oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene se è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri per l'impresa e se possono essere attendibilmente determinati. Gli altri oneri finanziari devono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti.

Oneri finanziari capitalizzabili

13. Gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono quegli oneri finanziari che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stata sostenuta la spesa per tale bene. Quando l'impresa stipula finanziamenti specificatamente per ottenere un particolare bene che giustifica una capitalizzazione, gli oneri finanziari, che riguardano direttamente quel bene, possono essere facilmente identificati.

14. Può essere difficile stabilire un legame diretto tra certi finanziamenti e un bene che giustifica una capitalizzazione e determinare i finanziamenti che altrimenti potevano essere evitati. Una tale difficoltà si manifesta, per esempio, quando l'attività di finanziamento di un'impresa è coordinata centralmente. Altre difficoltà emergono quando un gruppo impiega più strumenti finanziari per prendere a prestito fondi con tassi di interesse differenti e presta quei fondi ad altre imprese del gruppo in base a criteri differenti. Altre complicazioni derivano dall'utilizzo di prestiti espressi in o collegati a valute estere, quando il gruppo opera in economie altamente inflazionate, nonché dalle fluttuazioni dei cambi. Per questi motivi, la quantificazione dell'ammontare degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione di un bene che giustifica una capitalizzazione è difficile e richiede un procedimento di valutazione.

**15. Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito specificatamente allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene deve essere determinato in base agli**

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

16. Gli accordi finanziari riferibili a un bene che giustifica una capitalizzazione possono far sì che l'impresa ottenga un finanziamento e sostenga i relativi oneri finanziari prima che alcuni o tutti i fondi siano impiegati per il bene che giustifica una capitalizzazione. In tali casi, i fondi sono spesso temporaneamente investiti in attesa di essere utilizzati per le spese relative al bene. Nella determinazione del valore degli oneri finanziari capitalizzabili durante un esercizio, l'eventuale reddito derivante dall'investimento di tali fondi deve essere dedotto dagli oneri finanziari sostenuti.

**17. Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito genericamente e sono utilizzati allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili deve essere determinato applicando un tasso di capitalizzazione alle spese sostenute per quel bene. Tale tasso di capitalizzazione deve corrispondere alla media ponderata degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione. L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può eccedere l'ammontare degli oneri finanziari sostenuti durante quell'esercizio.**

18. In alcune situazioni è corretto includere tutti i finanziamenti della capogruppo e delle sue controllate nel calcolo del tasso medio ponderato di onerosità dei finanziamenti; in altri casi è corretto utilizzare, per ciascuna controllata, un tasso medio ponderato di onerosità dei finanziamenti applicabile al suo indebitamento.

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

19. Quando il valore contabile o il costo finale atteso del bene che giustifica una capitalizzazione eccede il suo valore recuperabile o il valore netto di realizzo ottenibile dalla vendita, il valore contabile deve essere svalutato o annullato secondo quanto previsto dalle disposizioni degli altri Principi contabili internazionali. In alcuni casi, secondo quanto previsto dagli altri Principi contabili internazionali, devono essere operate delle riprese di valore per eliminare l'effetto di svalutazioni o annullamenti.

Inizio della capitalizzazione

**20. La capitalizzazione degli oneri finanziari come parte del costo di un bene che giustifica una capitalizzazione deve iniziare quando:**

(a) **si stanno sostenendo i costi per l'ottenimento del bene;**

(b) **si stanno sostenendo gli oneri finanziari; e**

(c) **sono in corso le attività necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o per la vendita.**

21. I costi per l'ottenimento di un bene che giustifica una capitalizzazione includono solo quei costi che si manifestano a seguito di pagamenti in contanti, trasferimenti di altri beni o dall'assunzione di passività fruttifere. Tali costi devono essere ridotti da ogni anticipo ricevuto e dai contributi ricevuti relativamente al bene (vedere IAS 20, Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica). Il valore medio del bene durante un esercizio, inclusi gli oneri finanziari precedentemente capitalizzati, rappresenta normalmente un'approssimazione ragionevole delle spese alle quali il tasso di capitalizzazione deve essere applicato in quell'esercizio.

22. Le operazioni necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o la vendita vanno oltre la mera produzione fisica del bene. Esse comprendono le attività tecniche e amministrative precedenti all'avvio della produzione fisica, quali quelle legate all'ottenimento di autorizzazioni precedenti l'avvio della produzione stessa. Tuttavia, tali attività non comprendono la detenzione di un bene quando non è in essere alcuna attività di produzione o di sviluppo che modifichi le caratteristiche del bene stesso. Per esempio, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno è in corso di valorizzazione sono capitalizzati durante il periodo nel quale sono in corso di svolgimento le attività legate alla sua valorizzazione. Tuttavia, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno acquistato per l'edificazione è posseduto senza che alcuna attività di valorizzazione sia intrapresa non giustificano alcuna capitalizzazione.

Sospensione della capitalizzazione

**23. La capitalizzazione degli oneri finanziari deve essere sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto.**

24. Gli oneri finanziari possono essere sostenuti durante un periodo, non breve, nel quale le operazioni necessarie per predisporre un bene all'uso previsto o alla vendita sono interrotte. Tali costi sono costi legati al possesso di beni parzialmente completati e non giustificano alcuna capitalizzazione. Tuttavia, la capitalizzazione degli oneri finanziari normalmente non viene sospesa se vengono poste in essere significative attività di natura tecnica o amministrativa. La capitalizzazione degli oneri finanziari non viene sospesa nemmeno quando la sospensione dell'attività è necessaria per predisporre il bene all'utilizzo previsto o alla vendita. Per esempio, la capitalizzazione deve continuare durante il periodo, non breve, necessario perché alcuni beni completino la maturazione, o il periodo, non breve, durante il quale un alto livello delle acque ritarda la costruzione di un ponte se tale elevato livello delle acque è normale durante il periodo di costruzione nell'area geografica interessata.

Interruzione della capitalizzazione

**25. La capitalizzazione degli oneri finanziari deve essere interrotta quando sono sostanzialmente completate tutte le operazioni necessarie per predisporre il bene che giustifica una capitalizzazione nelle condizioni per il suo utilizzo previsto o la sua vendita.**

26. Un bene è, di norma, pronto per il suo utilizzo previsto o la vendita quando la produzione fisica del bene è completata, anche se una parte di lavoro amministrativo routinario può essere ancora in corso. Se al completamento mancano solamente modifiche minori, quali la decorazione di un immobile su specifiche dell'acquirente o dell'utilizzatore, ciò è un indicatore che tutte le operazioni sono sostanzialmente completate.

**27. Quando la produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione è completata in parti e ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la realizzazione delle altre, la capitalizzazione degli oneri finanziari (relativa a quella parte) deve cessare quando sono sostanzialmente completate tutte le operazioni necessarie per preparare quella specifica parte per l'utilizzo previsto o la vendita.**

28. Un centro direzionale composto da vari edifici, ciascuno dei quali può essere utilizzato singolarmente, è un esempio di bene, che giustifica una capitalizzazione, dove ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la costruzione delle altre. Un esempio di bene, che giustifica una capitalizzazione, che necessita di essere completato prima che ogni parte possa essere utilizzata è un impianto industriale che comprende diversi processi produttivi da compiersi in sequenza nelle differenti parti dell'impianto, quale una acciaieria.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

**29. Il bilancio deve indicare:**

(a) **il principio contabile adottato per gli oneri finanziari;**

(b) **l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante l'esercizio; e**

(c) **il tasso di capitalizzazione utilizzato per quantificare l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili.**

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

**30. Quando l'adozione del presente Principio comporta un cambiamento di principi contabili, si incoraggiano le imprese a rettificare il bilancio secondo quanto previsto dallo IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili. In alternativa, le imprese che utilizzano il trattamento contabile alternativo consentito devono capitalizzare solo quegli oneri finanziari, sostenuti dopo la data di entrata in vigore del Principio, che soddisfano i requisiti per la capitalizzazione.**

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

**31. Il presente Principio contabile internazionale entra in vigore a partire dai bilanci degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1995 o da data successiva.**