

## **Quadro sistematico (Framework) per la preparazione e la presentazione del bilancio**

Il Quadro sistematico dello IASC è stato approvato dal Board nell'aprile 1989 e pubblicato nel luglio 1989, e recepito dallo IASB nell'aprile 2001.

## **IAS Framework**

### **Prefazione**

Il bilancio è preparato e presentato per gli utilizzatori esterni da parte di molte imprese nel mondo. Sebbene i bilanci possano apparire simili da Paese a Paese, esistono differenze dovute probabilmente a una serie di fattori sociali, economici e giuridici e al fatto che i diversi Paesi fanno riferimento a esigenze informative di diversi utilizzatori del bilancio nel momento in cui predispongono le disposizioni nazionali.

Tali differenti situazioni hanno portato all'uso di una varietà di definizioni degli elementi del bilancio, cioè, per esempio, attività, passività, patrimonio netto, ricavi e costi. Ciò ha anche comportato l'uso di diversi criteri per la rilevazione di elementi nel bilancio e la preferenza per diversi criteri di valutazione. L'ambito di applicazione del bilancio e la relativa informativa in esso fornita sono stati egualmente condizionati.

L'International Accounting Standards Committee (IASC) si è impegnato a ridurre tali differenze attraverso il perseguimento di una armonizzazione della normativa, dei principi e delle procedure contabili connesse alla preparazione e alla presentazione dei bilanci. Lo IASC ritiene che una migliore armonizzazione possa essere meglio perseguita focalizzando l'attenzione sui bilanci che sono preparati con lo scopo di fornire informazioni utili per le decisioni economiche.

Il Board dello IASC ritiene che i bilanci preparati a tale scopo soddisfino le esigenze informative comuni alla maggior parte degli utilizzatori. Ciò in quanto quasi tutti gli utilizzatori prendono decisioni economiche quali:

- (a) decidere quando comprare, mantenere o vendere un investimento in capitale di rischio;
- (b) valutare lo spirito di servizio o il senso di responsabilità della direzione aziendale;
- (c) valutare la capacità dell'impresa di pagare e fornire altri benefici ai propri dipendenti;
- (d) valutare le garanzie connesse ai finanziamenti concessi all'impresa;

## **IAS Framework**

- (e) determinare le politiche fiscali;
- (f) determinare gli utili distribuibili e i dividendi;
- (g) preparare e utilizzare le statistiche sul reddito nazionale; o
- (h) regolamentare le attività poste in essere dalle imprese.

Il Board riconosce, per altro, che i governi, in particolar modo, possono specificare disposizioni diverse o aggiuntive per propri fini. Tali disposizioni non devono, tuttavia, condizionare i bilanci pubblicati a beneficio di altri utilizzatori, a meno che essi soddisfino anche le esigenze di questi ultimi.

I bilanci sono di norma preparati in conformità a sistemi contabili basati sul costo storico recuperabile e sul concetto di mantenimento del capitale finanziario nominale. Altri modelli e concetti possono rivelarsi più appropriati al fine di soddisfare la finalità di fornire informazioni utili per prendere decisioni economiche, sebbene non vi sia al momento attuale un consenso unanime per tale cambiamento. Il presente Quadro sistematico è stato sviluppato in maniera tale da poter essere applicabile a diversi sistemi contabili e a diversi concetti di capitale e di mantenimento del capitale.

## **Introduzione**

### **Finalità e ruolo**

1. Il presente Quadro sistematico espone i concetti di base per la preparazione e presentazione del bilancio diretto a utilizzatori esterni. Lo scopo del Quadro sistematico è quello di:
  - (a) assistere il Board dello IASC nello sviluppo dei futuri Principi contabili internazionali e nella revisione di quelli oggi in vigore;
  - (b) assistere il Board dello IASC nel promuovere l'armonizzazione della normativa, dei principi contabili e delle procedure connesse alla presentazione del bilancio, fornendo una base di riferimento per ridurre il numero dei trattamenti contabili alternativi consentiti dai Principi contabili internazionali;
  - (c) assistere gli organismi nazionali preposti alla statuizione dei principi contabili nello sviluppo dei principi nazionali;
  - (d) assistere i redattori dei bilanci nell'applicazione dei Principi contabili internazionali e nel trattare argomenti che devono ancora essere oggetto di un Principio contabile internazionale;
  - (e) assistere i revisori nel giudicare se i bilanci sono conformi ai Principi contabili internazionali;
  - (f) assistere gli utilizzatori del bilancio nell'interpretazione delle informazioni contenute nei bilanci predisposti in conformità ai Principi contabili internazionali; e
  - (g) fornire a coloro che sono interessati al lavoro dello IASC informazioni in merito all'approccio utilizzato nella formulazione dei Principi contabili internazionali.
2. Il presente Quadro sistematico non costituisce un Principio contabile internazionale e, di conseguenza, non contiene principi per nessuna specifica tematica concernente la valutazione o l'informativa. Nulla di quanto contenuto nel Quadro sistematico sostituisce alcun Principio contabile internazionale.

## **IAS Framework**

3. Il Board dello IASC riconosce che in un numero limitato di casi vi è la possibilità che sorga un conflitto tra il Quadro sistematico e un Principio contabile internazionale. Nei casi in cui vi sia un conflitto, le disposizioni del Principio contabile internazionale prevalgono su quelle del Quadro sistematico. Poiché, tuttavia, il Board dello IASC si baserà su ciò che è contenuto nel Quadro sistematico nello sviluppo di futuri Principi nonché nel riesame dei Principi in vigore, il numero dei casi di conflitto tra il Quadro sistematico e i Principi contabili internazionali diminuirà con il passare del tempo.
4. Il Quadro sistematico sarà rivisto periodicamente sulla base dell'esperienza pratica maturata dal Board in merito.

## **Ambito di applicazione**

5. Il Quadro sistematico tratta:
  - (a) le finalità del bilancio;
  - (b) le caratteristiche qualitative che determinano l'utilità dell'informativa contenuta nel bilancio;
  - (c) la definizione, rilevazione e valutazione delle poste che costituiscono il bilancio; e
  - (d) i concetti di capitale e di conservazione del capitale.
6. Il Quadro sistematico si occupa dei bilanci redatti per scopi generali (da ora in avanti "bilancio") incluso il bilancio consolidato. Tali bilanci sono preparati e presentati almeno con cadenza annuale e sono indirizzati alle comuni esigenze informative di un'ampia serie di utilizzatori. Alcuni di questi utilizzatori possono richiedere, e hanno il potere di ottenere, informazioni aggiuntive oltre a quelle contenute nel bilancio. Molti altri, invece, devono basarsi sul bilancio quale principale fonte di informazione finanziaria e tali bilanci devono, perciò, essere preparati e presentati tenendo in considerazione le loro esigenze. Documenti contabili o finanziari aventi finalità specifiche come, per esempio, prospetti e calcoli effettuati a fini fiscali, esulano dall'ambito di applicazione del presente Quadro sistematico. Ciò nonostante, i criteri in esso contenuti possono essere applicati nella preparazione di documenti aventi specifiche finalità laddove consentito.

## **IAS Framework**

7. Il bilancio costituisce parte del processo di comunicazione d'impresa. La serie di documenti che normalmente costituisce un bilancio include uno stato patrimoniale, un conto economico, un prospetto delle variazioni nella situazione patrimoniale-finanziaria (che può essere esposto in svariati modi, per esempio come prospetto di flussi finanziari o come movimento di fondi), e quelle note illustrative e altri prospetti e materiale esplicativo che costituiscono parte integrante del bilancio. I bilanci possono, inoltre, includere tabelle e informazioni aggiuntive basate o derivanti da tali prospetti destinati a essere letti congiuntamente al bilancio. Tali tabelle e informazioni aggiuntive possono riportare, per esempio, informazioni finanziarie in merito a settori merceologici e geografici e informazioni relative agli effetti derivanti da cambiamenti dei prezzi. Il bilancio non include, per altro, documenti quali le relazioni degli amministratori, le relazioni del presidente, le discussioni e le analisi sulla gestione della direzione aziendale e prospetti simili che possono essere inclusi in una relazione finanziaria o nel rapporto annuale ai soci.
8. Il Quadro sistematico si applica ai bilanci di tutte le imprese commerciali, industriali e di altro tipo sia nel settore pubblico sia nel settore privato. Una impresa che pubblica il bilancio è un'impresa per la quale vi sono utilizzatori che fanno affidamento sul bilancio come principale fonte di informazione finanziaria all'impresa.

## **Gli utilizzatori e le loro esigenze informative**

9. Tra gli utilizzatori dei bilanci vi sono investitori attuali e potenziali, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori commerciali, clienti, governi ed enti pubblici e il pubblico in generale. Essi usano il bilancio per soddisfare alcune delle proprie diverse esigenze di informazione. Tra queste si possono citare:
  - (a) *Investitori*. Chi fornisce capitale di rischio e i suoi consulenti sono interessati al rischio inerente al loro investimento e al relativo rendimento. Essi necessitano di informazioni che li aiutino a decidere se comprare, mantenere o vendere. Gli azionisti, inoltre, sono interessati a usufruire delle informazioni che li mettano in grado di valutare la capacità dell'impresa di pagare dividendi.
  - (b) *Dipendenti*. I dipendenti e i loro gruppi di rappresentanza hanno interesse ad avere informazioni in merito alla stabilità e alla redditività dei loro datori di lavoro. Essi sono, inoltre, interessati alle

## IAS Framework

informazioni sui livelli di remunerazione, sui benefici pensionistici e sulle opportunità di impiego.

- (c) *Finanziatori*. I finanziatori sono interessati alle informazioni che possano metterli in grado di capire se i loro finanziamenti, e i relativi interessi, saranno pagati alle scadenze stabilite.
  - (d) *Fornitori e altri creditori commerciali*. I fornitori e gli altri creditori commerciali sono interessati alle informazioni che possono metterli in grado di determinare se gli importi per cui sono creditori saranno pagati alle scadenze stabilite. È probabile che i creditori commerciali siano interessati alle sorti dell'impresa loro debitrice per un periodo più breve dei finanziatori, a meno che essi non siano interessati alla permanenza in vita dell'impresa stessa in quanto questa rappresenta uno dei loro maggiori clienti.
  - (e) *Clienti*. I clienti hanno interesse ad acquisire informazioni in merito alla continuità dell'impresa, specialmente quando essi hanno un coinvolgimento di lungo termine o dipendono dalla stessa.
  - (f) *Governi ed enti pubblici*. I governi e gli enti pubblici sono interessati alla ripartizione delle risorse e, di conseguenza, all'attività delle imprese. Essi necessitano, inoltre, di informazioni per regolamentare l'attività delle imprese, per fissare le politiche fiscali e per avere una base di riferimento nel calcolo del reddito nazionale e in statistiche simili.
  - (g) *Il pubblico*. Le imprese influiscono sulle diverse componenti del pubblico in svariati modi. Per esempio, possono offrire un contributo essenziale all'economia locale in molti modi, tra cui il numero di persone che esse impiegano e il loro sostegno ai fornitori locali. Il bilancio può essere d'aiuto al pubblico fornendo informazioni in merito all'andamento e ai recenti sviluppi nello stato di salute dell'impresa e ai campi di attività in cui opera.
10. Nonostante le esigenze informative dei citati utilizzatori non possano essere tutte soddisfatte dal bilancio, vi sono alcune esigenze comuni a tutti gli utilizzatori. Poiché gli investitori sono i fornitori di capitale di rischio all'impresa, un bilancio che soddisfi le loro esigenze informative soddisferà anche la maggior parte delle esigenze di altri utilizzatori del bilancio.

## **IAS Framework**

11. La direzione aziendale ha la responsabilità principale per la preparazione e per la presentazione del suo bilancio. La direzione aziendale è anche interessata alle informazioni contenute nel bilancio, sebbene abbia accesso a informazioni gestionali e finanziarie aggiuntive, che sono d'aiuto per attuare la pianificazione, il processo decisionale e il controllo. La direzione aziendale ha la capacità di determinare forma e contenuto di tale informativa aggiuntiva al fine di soddisfare le proprie esigenze conoscitive. Tuttavia, la presentazione di tali informazioni esula dall'ambito di applicazione del presente Quadro sistematico. Per altro, i bilanci pubblicati si basano su informazioni usate dalla direzione aziendale in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria, all'andamento economico e ai cambiamenti nella situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa.

## **La finalità del bilancio**

12. La finalità del bilancio è di fornire informazioni in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria, all'andamento economico e ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un'impresa, utili a un'ampia serie di utilizzatori nel processo di decisione economica.
13. Il bilancio preparato a tale scopo soddisfa le esigenze comuni della grande parte degli utilizzatori. Per altro, il bilancio non fornisce tutte le informazioni di cui gli utilizzatori potrebbero aver bisogno per prendere decisioni di natura economica, poiché riflette per lo più gli effetti finanziari di eventi passati e non necessariamente fornisce informazioni non finanziarie.
14. Il bilancio, in aggiunta, evidenzia anche i risultati prodotti dallo spirito di servizio della direzione aziendale o il rendiconto dello stesso per le risorse loro affidate. Gli utilizzatori che desiderano valutare lo spirito di servizio o il rendiconto della direzione aziendale fanno ciò con il fine di poter essere in grado di prendere decisioni economiche; tra tali decisioni ci possono essere, per esempio, quelle di mantenere o vendere le partecipazioni possedute nell'impresa oppure rinominare o sostituire la direzione aziendale.

## **Situazione patrimoniale-finanziaria, andamento economico e cambiamenti nella situazione patrimoniale-finanziaria**

15. Le decisioni economiche che sono prese dagli utilizzatori del bilancio richiedono una stima sulla capacità dell'impresa di generare disponibilità liquide e mezzi equivalenti e sulla relativa tempistica e sul loro grado di certezza. Ciò determina, in ultima analisi, per esempio, la possibilità di un'impresa di pagare i propri dipendenti e fornitori, di pagare gli interessi passivi, di restituire i finanziamenti e distribuire dividendi ai soci. Gli utilizzatori sono maggiormente in grado di stimare la menzionata capacità di generare detti flussi se hanno a disposizione informazioni che fanno riferimento con particolare attenzione alla situazione patrimoniale-finanziaria, all'andamento economico e ai cambiamenti nella situazione patrimoniale-finanziaria.
16. La situazione patrimoniale-finanziaria di un'impresa è condizionata dalle risorse economiche che la stessa controlla, dalla struttura finanziaria, dalla liquidità e solvibilità e dalla capacità di adattarsi ai cambiamenti nell'ambiente in cui opera. Le informazioni in merito alle risorse economiche che l'impresa controlla e all'abilità mostrata nel passato di modificare tali risorse sono utili per prevedere la capacità dell'impresa di generare flussi finanziari o mezzi equivalenti in futuro. Le informazioni sulla struttura finanziaria sono utili per prevedere le esigenze di finanziamento future e in quale modo i profitti e i flussi finanziari futuri saranno distribuiti tra coloro che hanno interessi nell'impresa; sono, inoltre, utili per capire quale sia in prospettiva futura la capacità dell'impresa di reperire ulteriori capitali. Le informazioni sulla liquidità e sulla solvibilità sono utili per prevedere la capacità dell'impresa di soddisfare i propri impegni finanziari alla loro scadenza. Con liquidità si intende la disponibilità di denaro nel futuro prossimo, tenuti in considerazione gli impegni finanziari in scadenza in tale periodo. Con solvibilità si intende la disponibilità di denaro per un periodo più lungo per far fronte agli impegni finanziari alla loro scadenza.
17. Le informazioni sull'andamento economico dell'impresa, in particolare sulla sua redditività, sono richieste al fine di valutare i cambiamenti potenziali nelle risorse economiche che con probabilità l'impresa controllerà nel futuro. Le informazioni in merito alla variabilità dell'andamento economico sono importanti a tale proposito. Le

## **IAS Framework**

informazioni relative all'andamento economico sono utili per prevedere la possibilità che l'impresa generi flussi finanziari impiegando le risorse a disposizione. Sono, inoltre, utili per formulare un giudizio in merito alla efficacia con la quale l'impresa può impiegare risorse aggiuntive.

18. Le informazioni concernenti i cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un'impresa sono utili per valutare le attività di investimento, finanziarie e operative del periodo interessato. Tali informazioni sono utili per fornire all'utilizzatore un criterio di valutazione della capacità dell'impresa di generare flussi finanziari o mezzi equivalenti e le esigenze dell'impresa di utilizzo di tali flussi finanziari. Nel predisporre il prospetto delle variazioni nella situazione patrimoniale-finanziaria, i fondi possono essere definiti in vari modi, quali, per esempio, mezzi finanziari, capitale di funzionamento, attività liquide o cassa. In questo Quadro sistematico non viene fatto alcun tentativo di fornire una definizione del termine "fondi".
19. Le informazioni relative alla situazione patrimoniale-finanziaria sono principalmente fornite dallo stato patrimoniale. Le informazioni relative all'andamento economico sono principalmente contenute nel conto economico. Le informazioni relative ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria sono espresse nel bilancio tramite un apposito prospetto.
20. Le parti che compongono il bilancio sono interrelate, in quanto riflettono diversi aspetti delle medesime operazioni o eventi. Sebbene ogni prospetto fornisca informazioni diverse dagli altri, nessuno di essi è limitato a un unico scopo o fornisce tutte le informazioni relative a specifiche esigenze di utilizzatori. Per esempio, il conto economico fornisce una visione incompleta dell'andamento economico a meno che questo sia usato congiuntamente allo stato patrimoniale e al prospetto delle variazioni nella situazione patrimoniale-finanziaria.

## **Note e tabelle supplementari**

21. Il bilancio contiene anche note, tabelle supplementari e altre informazioni. Per esempio, esso può contenere informazioni aggiuntive che risultano significative per le esigenze informative degli utilizzatori in merito a poste dello stato patrimoniale e del conto economico. Può includere l'informativa sui rischi e sulle incertezze che gravano sull'impresa ed eventuali risorse e obbligazioni non rilevati nello stato patrimoniale (quali per esempio le riserve minerarie). Possono, inoltre,

essere fornite sotto forma di informativa aggiuntiva le informazioni relative ai settori geografici e merceologici e l'effetto sull'impresa delle variazioni dei prezzi.

## **Assunzioni contabili sottostanti la redazione del bilancio**

### **Principio della competenza**

22. Al fine di soddisfare la propria finalità, il bilancio è preparato secondo il principio della contabilizzazione per competenza. In base a esso, gli effetti delle operazioni e degli altri eventi sono rilevati quando essi si verificano (e non quando viene ricevuto o versato denaro o suo equivalente) ed essi sono riportati nei libri contabili e rilevati nel bilancio degli esercizi cui essi si riferiscono. Il bilancio preparato secondo il principio della competenza informa gli utilizzatori non solo sulle operazioni passate che hanno comportato pagamento e incasso di denaro, ma anche sulle obbligazioni a pagare denaro nel futuro e sulle attività rappresentative di denaro da ricevere in futuro. Perciò fornisce la tipologia di informazioni in merito a operazioni e altri eventi passati più utile per gli utilizzatori nel prendere decisioni economiche.

### **Continuità aziendale**

23. I bilanci sono normalmente preparati in base all'assunzione che l'impresa è in funzionamento e che continuerà la sua attività nel prevedibile futuro. Perciò si assume che l'impresa non abbia né l'intenzione né il bisogno di liquidare né di ridurre significativamente il livello della propria operatività; se esiste tale intenzione o esigenza, il bilancio può dover essere preparato secondo diversi criteri e, in tal caso, tali criteri devono essere indicati.

## **Caratteristiche qualitative del bilancio**

24. Le caratteristiche qualitative del bilancio sono quegli aspetti che rendono l'informazione contenuta nel bilancio utile per gli utilizzatori. Le quattro principali caratteristiche qualitative sono comprensibilità, significatività, attendibilità e comparabilità.

## IAS Framework

### Comprensibilità

25. Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività commerciale ed economica, degli aspetti contabili e la volontà di esaminare l'informazione con normale diligenza. Per altro, le informazioni relative ad aspetti complessi, che devono essere incluse nel bilancio a causa della significatività che rivestono per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori su tematiche di natura economica, non devono essere escluse adducendo semplicemente quale motivazione l'eccessiva difficoltà di comprensione per taluni utilizzatori.

### Significatività

26. Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente.
27. I ruoli previsionali e di conferma dell'informazione sono interrelati. Per esempio, una informazione concernente lo stato corrente e la composizione delle attività possedute acquista valore per gli utilizzatori quando essi si sforzano di prevedere la capacità dell'impresa di sfruttare le opportunità che si verificano e la capacità di reagire a situazioni avverse. La medesima informazione gioca un ruolo di conferma con riferimento a passate previsioni riguardanti, per esempio, il modo in cui l'impresa sarebbe stata strutturata o quale sarebbe stato il risultato di certe operazioni programmate.
28. Le informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sull'andamento passato sono frequentemente usate come base per la previsione della situazione patrimoniale-finanziaria futura e dell'andamento economico e degli altri aspetti cui gli utilizzatori sono direttamente interessati, quali, per esempio, il pagamento di dividendi e retribuzioni, le fluttuazioni dei valori mobiliari e la capacità dell'impresa di soddisfare i propri impegni alla scadenza. Per avere valore previsionale, l'informazione non ha bisogno di essere sotto forma di

## **IAS Framework**

proiezione esplicita. La capacità di effettuare previsioni tramite il bilancio è comunque facilitata dal modo in cui è esposta l'informazione su operazioni ed eventi passati. Per esempio, il valore previsionale del conto economico aumenta se elementi di reddito o di costo inusuali, anormali ed eccezionali sono separatamente indicati.

### **Rilevanza**

29. La significatività dell'informazione è influenzata dalla sua natura e dalla sua rilevanza. In alcune circostanze, la natura della sola informazione risulta sufficiente per determinare la sua significatività. Per esempio, l'informativa circa un nuovo settore può condizionare la valutazione dei rischi e delle opportunità cui è esposta l'impresa indipendentemente dalla rilevanza dei risultati ottenuti dal nuovo settore nel periodo interessato. In altri casi, sia la natura sia la rilevanza sono importanti, per esempio gli importi delle rimanenze in ciascuna delle principali categorie appropriate all'attività dell'impresa.
30. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta e dall'errore giudicati nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione. Perciò, la rilevanza fornisce una soglia o un limite piuttosto che rappresentare una caratteristica qualitativa primaria che l'informazione deve possedere per essere utile.

### **Attendibilità**

31. Per essere utile un'informazione deve essere anche attendibile. L'informazione possiede la qualità dell'attendibilità se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e quando gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa come presentazione attendibile di ciò che intende rappresentare o di ciò che si può ragionevolmente ritenere che essa rappresenti.
32. L'informazione può essere significativa, ma così inattendibile quanto a natura e rappresentazione che la sua rilevazione può essere potenzialmente ingannevole. Per esempio, se vi è una controversia circa la validità o l'ammontare di una richiesta di risarcimento per danni in un'azione legale, può non rivelarsi appropriato per l'impresa rilevare l'intero importo della richiesta nello stato patrimoniale, sebbene sia appropriato riportare l'importo e le circostanze della causa stessa.

## **IAS Framework**

### **Presentazione attendibile**

33. Per essere attendibile, l'informazione deve rappresentare fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare o che può ragionevolmente ritenere che essa rappresenti. Perciò, per esempio, lo stato patrimoniale deve rappresentare fedelmente le operazioni e gli altri eventi che, alla data di redazione del bilancio, soddisfano le condizioni necessarie per la rilevazione previste per attività, passività e patrimonio netto.
34. La maggior parte delle informazioni finanziarie è soggetta al rischio di non fornire completamente una presentazione attendibile di ciò che intende rappresentare. Ciò non è tanto dovuto a distorsioni volute quanto a intrinseche difficoltà nella identificazione delle operazioni e degli eventi che devono essere valutati o nella scelta e nell'applicazione dei criteri valutativi ed espositivi in grado di fornire messaggi corrispondenti alle operazioni o agli eventi in oggetto. In alcune circostanze, la misurazione degli effetti finanziari delle varie voci può essere così poco certa che le imprese generalmente non la rilevano in bilancio; per esempio, sebbene la maggior parte delle imprese generino nel corso del tempo un avviamento interno, è solitamente difficile identificare o valutare attendibilmente tale avviamento. In altre circostanze, per altro, può essere significativo rilevare gli elementi e indicare il rischio di errore che circonda la loro rilevazione e valutazione.

### **Principio della prevalenza della sostanza sulla forma**

35. Se l'informazione deve rappresentare fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare, è necessario che essi siano rilevati e rappresentati in conformità alla loro sostanza e realtà economica e non solamente secondo la loro forma legale. La sostanza delle operazioni e degli altri eventi non è sempre coerente con ciò che appare dalla loro forma legale o architettata. Per esempio, un'impresa può cedere un'attività a terzi in maniera tale che dagli atti appaia che la proprietà del bene sia trasferita alla controparte; nonostante ciò, possono esservi accordi che assicurano all'impresa di poter continuare a godere i benefici economici futuri connessi a tale attività. In tali situazioni, la rilevazione di una vendita non rappresenterebbe fedelmente l'operazione avvenuta (se di operazione si può parlare).

**Neutralità**

36. Per essere attendibile, l'informazione contenuta nel bilancio deve essere neutrale, ovvero sia scevra da distorsioni preconcelte. Il bilancio non è neutrale se, tramite la scelta delle informazioni o la presentazione delle stesse, è in grado di influenzare il processo decisionale o di giudizio al fine di ottenere un predeterminato risultato o esito.

**Prudenza**

37. I redattori dei bilanci, per altro, devono confrontarsi con le incertezze che inevitabilmente circondano molti eventi e circostanze, quali il realizzo dei crediti di dubbia esigibilità, la probabile vita utile di impianti e macchinari e il numero di reclami che possono essere inoltrati durante il periodo di garanzia. Tali incertezze sono rilevate tramite l'evidenziazione della loro natura e misura e tramite l'esercizio della prudenza nella preparazione del bilancio. La prudenza consiste nell'impiego di un grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari per l'effettuazione delle stime richieste in condizioni di incertezza, in modo che le attività o i ricavi non siano sovrastimati e le passività o i costi non siano sottostimati. Tuttavia, l'esercizio della prudenza non consente, per esempio, la creazione di riserve occulte o accantonamenti eccessivi, la sottostima deliberata di attività o ricavi o la sovrastima deliberata di passività o costi, poiché il bilancio non sarebbe neutrale e, quindi, non avrebbe la caratteristica dell'attendibilità.

**Completezza**

38. Per essere attendibili, le informazioni di bilancio devono essere complete entro i limiti di rilevanza e costo. Una omissione può rendere l'informazione falsa o fuorviante e perciò non attendibile e deficitaria in termini di significatività.

**Comparabilità**

39. Gli utilizzatori devono essere in grado di comparare il bilancio di un'impresa nel tempo al fine di identificare gli andamenti tendenziali della situazione patrimoniale-finanziaria e dell'andamento economico. Gli utilizzatori inoltre devono essere in grado di comparare il bilancio di diverse imprese al fine di valutare le relative situazioni patrimoniali-finanziarie, gli andamenti economici e i cambiamenti della relativa situazione patrimoniale-finanziaria. Perciò la valutazione e l'esposizione

## **IAS Framework**

degli effetti finanziari di operazioni e altri eventi tra loro simili devono essere iscritte in bilancio in modo coerente, nel corso del tempo sia nell'ambito di una stessa impresa sia per imprese diverse.

40. Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione del bilancio, di qualsiasi cambiamento di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti. Gli utilizzatori hanno bisogno di essere in grado di identificare le differenze tra i principi contabili per operazioni e altri eventi tra loro simili usati dalla medesima impresa da esercizio ad esercizio e da parte di diverse imprese. La conformità ai Principi contabili internazionali, inclusa l'informativa su quali principi contabili sono impiegati dall'impresa, aiuta a ottenere tale comparabilità.
41. Il requisito della comparabilità non deve essere confuso con la mera uniformità e non deve essere consentito che divenga un impedimento all'introduzione di migliori principi contabili. Non è appropriato che un'impresa continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione o un evento se il criterio adottato non rispetta le caratteristiche qualitative della significatività e dell'attendibilità. Non è neppure appropriato per un'impresa lasciare i propri principi contabili invariati quando esistono alternative più significative e attendibili.
42. Poiché gli utilizzatori desiderano comparare la situazione patrimoniale-finanziaria, l'andamento economico e i cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un'impresa nel corso del tempo, è importante che il bilancio mostri informazioni corrispondenti per gli esercizi precedenti.

## Ostacoli a una informativa significativa e attendibile

### Tempestività

43. Se vi sono ritardi ingiustificati nel riportare le informazioni, queste potrebbero perdere la propria significatività. La direzione aziendale si può trovare nella necessità di assicurare un equilibrio sia di un'informazione tempestiva sia di un'informazione attendibile. Per fornire informazioni tempestivamente può essere spesso necessario riportare l'informazione prima che tutti gli aspetti delle operazioni o degli eventi siano conosciuti, riducendo, in tal modo, l'attendibilità dell'informazione medesima. Al contrario, se le informazioni non vengono riportate sino a che tutti gli aspetti sono conosciuti, l'informazione può essere altamente attendibile ma di scarsa utilità per gli utilizzatori che nel frattempo hanno dovuto prendere decisioni. Nell'ottenere l'equilibrio tra significatività e attendibilità, deve prevalere la considerazione di come meglio soddisfare le esigenze informative degli utilizzatori nel processo decisionale economico.

### Equilibrio tra benefici e costi

44. L'equilibrio tra benefici e costi costituisce un ostacolo sempre presente, piuttosto che una caratteristica qualitativa. I benefici derivati dall'informazione devono essere maggiori dei costi necessari per fornire tale informazione. La stima dei benefici e dei costi rappresenta, per altro, sostanzialmente un processo discrezionale. Inoltre, i costi non necessariamente gravano su quegli utilizzatori che beneficiano dell'informazione. Possono, inoltre, usufruire dei benefici, utilizzatori diversi da coloro per cui l'informazione è stata preparata; per esempio, l'indicazione di informazioni ulteriori ai finanziatori può ridurre i costi di finanziamento di un'impresa. Per tali motivazioni, è difficile applicare un test di costo-beneficio in ogni singolo caso. Tuttavia, gli organismi preposti alla statuizione dei principi contabili, in particolare, come pure i redattori e gli utilizzatori del bilancio, devono essere consapevoli di tale ostacolo.

### Il rapporto tra le caratteristiche qualitative

45. Nella pratica un bilanciamento, o *trade-off*, tra caratteristiche qualitative è spesso necessario. Generalmente si deve mirare a ottenere un appropriato equilibrio tra le varie caratteristiche al fine di soddisfare le

## **IAS Framework**

finalità del bilancio. L'importanza relativa che le caratteristiche assumono caso per caso è oggetto di un giudizio professionale.

### **Rappresentazione veritiera e corretta/fedele**

46. Il bilancio è frequentemente descritto come una rappresentazione veritiera e corretta, o una presentazione attendibile, della situazione patrimoniale-finanziaria, dell'andamento economico e dei cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un'impresa. Sebbene il presente Quadro sistematico non tratti direttamente tali concetti, l'applicazione delle caratteristiche qualitative principali e di principi contabili appropriati normalmente si concretizza in un bilancio che rappresenta ciò che è generalmente inteso come una rappresentazione veritiera e corretta o una presentazione attendibile di tali informazioni.

## **Gli elementi del bilancio**

47. Il bilancio mostra gli effetti finanziari delle operazioni e degli altri eventi raggruppandoli in ampie classi in relazione alle loro caratteristiche economiche. Tali grandi classi sono denominate come elementi di bilancio. Gli elementi che riguardano direttamente la misurazione della situazione patrimoniale-finanziaria nello stato patrimoniale sono le attività, le passività e il patrimonio netto. Gli elementi che riguardano direttamente la misurazione dell'andamento economico nel conto economico sono i ricavi e i costi. Il prospetto dei cambiamenti nella situazione patrimoniale-finanziaria solitamente comprende elementi di conto economico e cambiamenti negli elementi di stato patrimoniale; pertanto, il presente Quadro sistematico non identifica alcun elemento proprio di tale ultimo prospetto.
48. La presentazione degli elementi indicati nello stato patrimoniale e nel conto economico implica un processo di sotto-classificazione. Per esempio, le attività e le passività possono essere classificate per natura o per destinazione nell'attività d'impresa al fine di presentare informazioni nella maniera più utile per i fini decisionali del processo economico.

### **Situazione patrimoniale-finanziaria**

49. Gli elementi che riguardano direttamente la misurazione della situazione patrimoniale-finanziaria sono attività, passività e patrimonio netto. Questi sono definiti come segue:

## IAS Framework

- (a) Un'attività è una risorsa controllata dall'impresa come risultato di eventi passati e dalla quale sono attesi in futuro flussi di benefici economici.
  - (b) Una passività è una obbligazione attuale dell'impresa derivante da eventi passati, la cui estinzione è attesa risultare in una uscita dall'impresa di risorse che incorporano benefici economici.
  - (c) Il patrimonio netto è quello che resta delle attività dell'impresa dopo avere dedotto tutte le passività.
50. Le definizioni di attività e di passività identificano i loro aspetti essenziali ma non tentano di specificare le condizioni che devono essere soddisfatte prima che esse siano rilevate nello stato patrimoniale. Perciò, le definizioni comprendono elementi che non sono rilevati come attività o passività nello stato patrimoniale poiché essi non soddisfano le condizioni per la rilevazione elaborate nei successivi paragrafi 82-98. In particolare, la previsione che benefici economici futuri affluiranno all'impresa o defluiranno dalla stessa deve essere sufficientemente certa per soddisfare il criterio della probabilità di cui al paragrafo 83 prima che un'attività o una passività sia rilevata.
51. Nel valutare se un elemento soddisfa la definizione di attività, passività o patrimonio netto, deve essere riposta attenzione alla sua sostanza sottostante e alla realtà economica e non semplicemente alla sua forma legale. Quindi, per esempio, nel caso delle operazioni di leasing finanziario, la sostanza e la realtà economica sono che il locatario acquisisce i benefici economici per l'uso dell'attività locata per la maggior parte della sua vita utile e in cambio si impegna a pagare per tale diritto un importo che approssima il *fair value* (valore equo) dell'attività e i connessi oneri finanziari. Perciò, il leasing finanziario dà luogo a elementi che soddisfano la definizione di attività e passività e sono rilevati come tali nello stato patrimoniale del locatario.
52. Uno stato patrimoniale redatto in conformità agli attuali Principi contabili internazionali può includere elementi che non soddisfano le definizioni di attività o passività e non sono esposti come parte del patrimonio netto. Tuttavia, le definizioni contenute nel paragrafo 49 saranno il fondamento delle future revisioni dei Principi contabili internazionali attualmente in vigore e della formulazione di Principi futuri.

## IAS Framework

### Attività

53. Il beneficio economico futuro compreso in un'attività è il potenziale contributo, diretto o indiretto, ai flussi finanziari e mezzi equivalenti che affluiranno all'impresa. Tale potenzialità può essere di natura produttiva ed essere parte delle attività operative dell'impresa. Può anche prendere la forma di convertibilità in denaro o suoi equivalenti o la possibilità a ridurre flussi finanziari in uscita, come, per esempio, nel caso in cui un processo manifatturiero alternativo riduca i costi produttivi.
54. Un'impresa solitamente impiega le proprie attività per produrre beni o servizi capaci di soddisfare le richieste o le necessità della clientela; se la clientela è disposta a pagare per tali beni e servizi, i pagamenti ricevuti costituiscono un flusso finanziario per l'impresa. Il denaro di per sé rende un servizio all'impresa in quanto permette di gestire altre risorse.
55. I benefici economici futuri compresi in un'attività possono affluire all'impresa in diversi modi. Per esempio, un'attività può essere:
- (a) usata singolarmente o in combinazione con altre attività nella produzione di beni o servizi che saranno venduti dall'impresa;
  - (b) scambiata con altre attività;
  - (c) usata per estinguere passività; o
  - (d) distribuita ai proprietari dell'impresa.
56. Molte attività, per esempio immobili, impianti e macchinari sono beni tangibili. Ciò nonostante, la forma fisica non è caratteristica essenziale per l'esistenza di un'attività: licenze e diritti di autore, per esempio, sono attività se si suppone che da essi affluiranno all'impresa benefici economici futuri e se sono controllati dall'impresa.
57. Molte attività, per esempio i crediti e gli immobili, sono associati a diritti legali, tra cui il diritto di proprietà. Nel determinare l'esistenza di un'attività, il diritto di proprietà non è essenziale; così, per esempio, gli immobili posseduti tramite operazioni di leasing costituiscono un'attività se l'impresa controlla i benefici che si prevede affluiranno dall'immobile medesimo. Sebbene la possibilità che un'impresa controlli i benefici è solitamente il risultato di diritti legali, un elemento può, comunque, soddisfare la definizione di attività sebbene non vi sia controllo legale su

## IAS Framework

di esso. Per esempio, le conoscenze industriali (know-how) ottenute da un'attività di sviluppo possono soddisfare la definizione di attività quando, mantenendo segreto il proprio know-how, un'impresa controlla i benefici che si prevede affluiranno da esso.

58. Le attività di un'impresa risultano da operazioni o da altri eventi passati. Le imprese normalmente ottengono attività acquisendole o producendole, ma anche altre operazioni o eventi possono generare attività; esempi di ciò sono gli immobili ricevuti da un'impresa da parte del governo quale parte di un programma che incentiva la crescita economica in un'area geografica e la scoperta di giacimenti minerari. Operazioni o eventi che si attende si verificheranno nel futuro non danno di per sé luogo ad attività; quindi, per esempio, l'intenzione di acquisire merci, di per sé, non soddisfa la definizione di attività.
59. Esiste una stretta associazione tra il sostenimento di costi e la creazione di attività, ma le due situazioni non necessariamente coincidono. Perciò, quando un'impresa sostiene un costo, questo potrebbe fornire l'evidenza che vengono ricercati benefici economici futuri, ma ciò non costituisce la prova conclusiva dell'esistenza di un elemento che soddisfa la definizione di attività. Analogamente il fatto che sia assente il sostenimento di un costo non impedisce che un elemento soddisfi la definizione di attività e, perciò, possa essere iscritto nello stato patrimoniale; per esempio, gli elementi che sono stati donati all'impresa possono soddisfare la definizione di attività.

## Passività

60. Una caratteristica essenziale di una passività è che l'impresa abbia una obbligazione attuale. Un'obbligazione rappresenta un dovere o una responsabilità a comportarsi o ad agire in una determinata maniera. Le obbligazioni possono essere legalmente tutelabili in virtù dell'esistenza di un contratto o di una disposizione statutaria vincolante. Questo è normalmente il caso, per esempio, degli importi da pagare per beni o servizi ricevuti. Le obbligazioni, inoltre, trovano origine dalla normale attività commerciale, dagli usi e dal desiderio di mantenere buone relazioni d'affari o di agire in modo corretto. Se, per esempio, un'impresa decide come politica gestionale di riparare i difetti dei suoi prodotti anche quando questi si manifestano dopo la scadenza del periodo di garanzia, gli importi che si prevede debbano essere spesi in relazione ai beni già venduti costituiscono passività.

## IAS Framework

61. Si deve distinguere tra obbligazione attuale e impegno futuro. Una decisione da parte della direzione aziendale di acquisire attività nel futuro non dà, di per sé, luogo a una obbligazione attuale. Un'obbligazione normalmente si origina solo quando un'attività è consegnata o l'impresa stipula un accordo irrevocabile per acquisire l'attività. In quest'ultimo caso, la natura irrevocabile dell'accordo significa che le conseguenze economiche connesse all'inadempimento dell'obbligazione, per esempio a causa dell'esistenza di una clausola di significativa penalità, lasciano all'impresa una minima, se non nulla, possibilità di evitare una fuoriuscita di risorse a favore del terzo contraente.
62. L'estinzione di una obbligazione attuale solitamente implica che l'impresa deve rinunciare a risorse che incorporano benefici economici al fine di soddisfare il credito della controparte. L'estinzione dell'obbligazione attuale può verificarsi in diversi modi, per esempio:
- (a) pagamento in contanti;
  - (b) trasferimento di altre attività;
  - (c) fornitura di servizi;
  - (d) sostituzione di tale obbligazione con un'altra obbligazione; o
  - (e) trasformazione dell'obbligazione in patrimonio netto.

### **Un'obbligazione può essere estinta anche in altri modi, come, per esempio, nel caso in cui un creditore rinunci ai propri diritti o li cancelli.**

63. Le passività originano da operazioni o eventi passati. Quindi, per esempio, l'acquisizione di beni e l'uso di servizi dà luogo a debiti commerciali (a meno che il pagamento non sia anticipato o avvenga alla consegna), mentre l'incasso di un finanziamento bancario si concretizza in una obbligazione per ripagare il finanziamento. Un'impresa può, inoltre, rilevare sconti futuri basati su acquisti annuali da parte dei clienti come passività; in tale circostanza, la vendita di beni effettuata in passato è l'operazione che dà luogo alla passività.
64. Alcune passività possono essere valutate solo con l'uso di un notevole grado di stima. Alcune imprese descrivono tale passività come accantonamenti. In alcuni Paesi, tali accantonamenti non sono

## IAS Framework

considerati passività poiché il concetto di passività è definito in maniera ristretta, così da comprendere solo gli importi che possono essere determinati senza dovere effettuare stime. La definizione di passività contenuta nel paragrafo 49 segue un'impostazione più ampia. Quindi, quando un accantonamento comporta una obbligazione attuale e soddisfa il resto della definizione, costituisce una passività anche se l'importo deve essere stimato. È il caso, per esempio, degli accantonamenti per pagamenti che devono essere effettuati in base a garanzie esistenti e accantonamenti per coprire indennità pensionistiche.

### Patrimonio netto

65. Sebbene il patrimonio netto sia definito nel paragrafo 49 come una categoria residuale, può presentare delle sottoclassificazioni nello stato patrimoniale. Per esempio, in una società di capitali si possono esporre separatamente i finanziamenti versati dagli azionisti, gli utili portati a nuovo, le riserve che derivano dalla destinazione di utili indivisi e le riserve che rappresentano rettifiche per la conservazione del capitale. Tali classificazioni possono essere significative per le esigenze del processo decisionale degli utilizzatori del bilancio quando esse indicano restrizioni legali o di altro tipo sulla capacità dell'impresa di distribuire, o altrimenti impiegare, il proprio patrimonio netto. Essi possono, inoltre, riflettere il fatto che i soggetti che partecipano alla proprietà di un'impresa detengono diritti diversi in relazione all'incasso di dividendi o alla restituzione del capitale.
66. La creazione di riserve è alcune volte richiesta dallo statuto o da altra disposizione normativa al fine di fornire all'impresa e ai suoi creditori una misura aggiuntiva di protezione a fronte degli effetti derivanti da eventuali perdite. Possono essere create altre riserve se la normativa fiscale nazionale concede esenzioni o riduzioni di passività fiscali quando vengono effettuati accantonamenti a tali riserve. L'esistenza e la quantità di tali riserve legali, statutarie e fiscali rappresentano un'informazione che può essere significativa per le esigenze conoscitive degli utilizzatori nel loro processo decisionale. Gli accantonamenti a tali riserve costituiscono destinazioni di utili e non costi.
67. L'ammontare cui è esposto nello stato patrimoniale il patrimonio netto dipende dalle valutazioni della attività e delle passività. Nella normalità dei casi, l'importo aggregato di patrimonio netto solo casualmente può coincidere con il valore di mercato complessivo delle azioni dell'impresa

## IAS Framework

o con la somma che può essere ricavata tramite la dismissione frazionata dell'attivo netto o dell'impresa in funzionamento nel suo insieme.

68. L'attività commerciale, industriale o aziendale in genere è spesso intrapresa mediante imprese individuali, società di persone, trust e varie tipologie di imprese a gestione pubblica. Il quadro sistematico legale e regolamentare di tali imprese è spesso differente rispetto a quello che si applica alle società di capitale. Per esempio, vi potrebbero essere poche, se non alcuna, restrizioni alla distribuzione ai soci oppure ad altri beneficiari degli importi iscritti a patrimonio netto. Ciò nonostante, la definizione di patrimonio netto e degli altri aspetti del presente Quadro sistematico che disciplinano il patrimonio netto sono appropriati per tali imprese.

## Andamento economico

69. L'utile è frequentemente usato come indicatore dell'andamento economico o come base di partenza per altre misurazioni, quali la remunerazione del capitale investito o il rapporto utili per azione. Gli elementi che riguardano direttamente la quantificazione dell'utile sono i ricavi e i costi. La rilevazione e la quantificazione di ricavi e costi, e, perciò, dell'utile dipende in parte dai concetti di capitale e di conservazione del capitale usati dall'impresa nel preparare il proprio bilancio. Tali concetti saranno discussi nei paragrafi da 102 a 110.
70. Gli elementi di ricavo e costo sono definiti come segue:
- (a) I ricavi sono gli incrementi nei benefici economici di competenza dell'esercizio amministrativo, che si manifestano sotto forma di nuove attività in entrata o accresciuto valore delle attività esistenti o diminuzioni delle passività che si concretizzano in incrementi del patrimonio netto, diversi da quelli connessi alle contribuzioni da parte di coloro che partecipano al capitale.
  - (b) I costi sono i decrementi nei benefici economici di competenza dell'esercizio amministrativo, che si manifestano sotto forma di flussi finanziari in uscita o riduzioni di valore di attività o sostenimento di passività che si concretizzano in decrementi di patrimonio netto, diversi da quelli relativi alle distribuzioni a coloro che partecipano al capitale.

## **IAS Framework**

71. Le definizioni di ricavo e costo identificano i loro aspetti essenziali ma non intendono specificare le condizioni che dovrebbero essere soddisfatte prima che essi siano rilevati in conto economico. Le condizioni per la rilevazione di ricavi e costi sono discusse nei paragrafi da 82 a 98.
72. Ricavi e costi possono essere presentati in conto economico in diversi modi così da poter fornire informazioni significative per il processo decisionale economico. Per esempio, è prassi comune distinguere tra quegli elementi di ricavo e costo che trovano origine nello svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa e quelli, invece, estranei a essa. Tale distinzione è effettuata in funzione del fatto che la fonte di un elemento ha rilevanza nella valutazione della capacità dell'impresa di generare flussi finanziari o mezzi equivalenti in futuro; per esempio, operazioni eccezionali, quali la dismissione di una partecipazione a lungo termine, non è probabile che si ripetano regolarmente. Quando si distingue tra gli elementi in tale modo, deve essere presa in considerazione la natura dell'impresa e della sua attività. Gli elementi che trovano origine dall'attività ordinaria di un'impresa possono essere inusuali per un'altra.
73. La distinzione tra elementi di ricavo e costo e la loro combinazione in differenti modi consente anche di evidenziare diversi criteri di parametri di misurazione dell'andamento economico d'impresa. I raggruppamenti possibili sono diversi. Per esempio, il conto economico potrebbe esporre il margine lordo, l'utile derivante da attività ordinaria prima delle imposte, l'utile derivante dall'attività ordinaria dopo le imposte e l'utile netto d'esercizio.

### **Ricavi**

74. La definizione di ricavo comprende sia i ricavi sia i proventi. I ricavi trovano origine nello svolgimento dell'attività ordinaria di un'impresa e a essi si fa riferimento con una varietà di nomi, tra cui vendite, onorari, interessi, dividendi, royalties e affitti.
75. I proventi rappresentano altri elementi che soddisfano la definizione di ricavo e possono, o non possono, derivare dallo svolgimento dell'attività ordinaria di un'impresa. I proventi rappresentano incrementi nei benefici economici e come tali non sono per natura diversi dai ricavi. Perciò, nel presente Quadro sistematico essi non sono considerati come elementi distinti.

## **IAS Framework**

76. I proventi includono, per esempio, le dismissioni di attività non correnti. La definizione di ricavo include, inoltre, i proventi non realizzati; per esempio, quelli derivanti dalla rivalutazione di titoli negoziabili e quelli risultanti dagli incrementi di valore contabile di attività a lungo termine. Quando i proventi sono rilevati in conto economico, essi sono solitamente esposti separatamente poiché la loro conoscenza è utile ai fini del processo decisionale economico. I proventi sono spesso riportati al netto dei costi a essi connessi.
77. Diverse tipologie di attività possono essere ricevute o incrementate in contropartita di ricavi; per esempio disponibilità liquide, crediti e beni e servizi ricevuti in cambio di beni o servizi forniti. Un ricavo può, inoltre, derivare dall'estinzione di passività. Per esempio, un'impresa può fornire beni e servizi a un finanziatore a estinzione di un prestito esistente.

## **Costi**

78. La definizione di costo comprende gli oneri cosè come tutti i costi che si originano nello svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa. I costi che hanno la propria origine nello svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa includono, per esempio, il costo del venduto, gli stipendi e gli ammortamenti. Essi solitamente prendono la forma di flussi finanziari in uscita o di riduzioni di valore di attività quali cassa e suoi equivalenti, rimanenze, immobili, impianti e macchinari.
79. Gli oneri rappresentano altri elementi che soddisfano la definizione di costo e possono, o non possono, derivare dallo svolgimento dell'attività ordinaria dell'impresa. Gli oneri rappresentano decrementi dei benefici economici e, in quanto tali, essi non hanno natura diversa dagli altri costi. Perciò, essi non sono considerati nel presente Quadro sistematico come un elemento distinto.
80. Gli oneri includono, per esempio, quelli derivanti da disastri quali incendi e allagamenti, come anche dalla dismissione di attività non correnti. La definizione di costo include, inoltre, gli oneri non realizzati, per esempio quelli derivanti da effetti di incrementi nel tasso di cambio di una valuta estera in relazione ai finanziamenti contratti da un'impresa in tale valuta. Quando gli oneri sono rilevati in conto economico, essi sono normalmente esposti separatamente poiché la loro conoscenza è utile ai fini del processo decisionale economico. Gli oneri sono spesso riportati al netto dei ricavi a essi connessi.

### **Rettifiche per la conservazione del capitale**

81. La rivalutazione o la riscrittura di attività e passività dà luogo a incrementi o decrementi nel patrimonio netto. Benché tali incrementi o decrementi soddisfino la definizione di ricavo o costo, essi non sono inclusi nel conto economico in base ad alcuni concetti propri della conservazione del capitale. Tali elementi sono invece inclusi nel patrimonio netto come rettifiche per la conservazione del capitale o riserve di rivalutazione. Tali concetti di conservazione del capitale sono discussi nei paragrafi compresi tra 102 e 110 del presente Quadro sistematico.

### **Rilevazione degli elementi del bilancio**

82. La rilevazione è il processo tramite cui una posta che soddisfa la definizione di elemento e che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione contenute nel paragrafo 83 viene iscritta nello stato patrimoniale o nel conto economico. Ciò implica la descrizione attraverso l'attribuzione di appositi termini alle poste, l'attribuzione a esse di un importo monetario e l'inserimento di questo nei dati totali inseriti nello stato patrimoniale o nel conto economico. Gli elementi che soddisfano le condizioni per la rilevazione devono essere iscritti nello stato patrimoniale o nel conto economico. La mancata rilevazione di tali elementi non può essere sanata dalla informativa circa i principi contabili usati né dalle note o da materiale esplicativo.
83. Una voce che soddisfa la definizione di elemento deve essere rilevata se:
- (a) è probabile che ogni beneficio economico futuro a essa associato affluirà o defluirà dall'impresa; e
  - (b) la voce ha un costo o un valore che può essere valutato con attendibilità.
84. Nel determinare se una voce soddisfa tali criteri e, perciò, se si qualifica per la rilevazione in bilancio, è opportuno avere riguardo alle considerazioni espresse sulla rilevanza nei paragrafi 29 e 30. L'interrelazione tra gli elementi significa che una voce che risponde alla definizione e soddisfa le condizioni per la rilevazione di uno specifico elemento (per esempio, un'attività) automaticamente richiede la rilevazione di un altro elemento, per esempio un ricavo o una passività.

## **IAS Framework**

### **La probabilità dei benefici economici futuri**

85. Nei criteri di rilevazione è usato il concetto di probabilità per riferirsi al grado di incertezza che i benefici economici futuri associati a una certa voce affluiranno o defluiranno dall'impresa. Il concetto va di pari passo con l'incertezza che caratterizza l'ambiente in cui un'impresa opera. Le valutazioni del grado di incertezza connesse al flusso di benefici economici futuri sono effettuate sulla base delle conoscenze disponibili nel momento in cui il bilancio è preparato. Per esempio, quando è probabile che un credito di cui un'impresa è debitrice verrà pagato, allora è giustificabile, in assenza di qualsiasi evidenza contraria, rilevare il credito come attività. Per grandi masse di crediti, tuttavia, un certo grado di non recuperabilità è nella normalità dei casi considerato probabile; perciò, viene rilevato un costo che rappresenta la riduzione attesa dei benefici economici.

### **Attendibilità della valutazione**

86. La seconda condizione per la rilevazione di un elemento è che questo possieda un costo o un valore che può essere valutato con attendibilità come discusso nei paragrafi compresi tra 31 e 38 del presente Quadro sistematico. In molte circostanze, il costo o il valore deve essere stimato; l'uso di stime ragionevoli rappresenta una parte essenziale della preparazione del bilancio e non pregiudica la loro attendibilità. Quando, invece, una stima ragionevole non può essere effettuata, la posta non è rilevata nello stato patrimoniale o nel conto economico. Per esempio, il provento atteso da un'azione legale può soddisfare le definizioni sia di attività sia di ricavo come anche quella della condizione di probabilità per la rilevazione; tuttavia, se non è possibile quantificare attendibilmente la pretesa, essa non deve essere rilevata come attività o ricavo; l'esistenza della pretesa, tuttavia, andrà indicata nelle note, nel materiale esplicativo o nei prospetti supplementari.
87. Un elemento che, in un particolare momento, non soddisfa le condizioni per la rilevazione previste nel paragrafo 83, può qualificarsi per la rilevazione a una data successiva in conseguenza di circostanze o eventi successivi.
88. Un elemento in possesso delle caratteristiche essenziali di un elemento che, però, non possiede le condizioni previste per la rilevazione, può richiedere, ciò nonostante, di essere indicato nelle note, nel materiale esplicativo o nei prospetti supplementari. Tale indicazione risulta

## IAS Framework

appropriata quando la conoscenza di una certa posta è considerata significativa per la valutazione da parte degli utilizzatori del bilancio della situazione patrimoniale-finanziaria, dell'andamento economico e dei cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un'impresa.

### Rilevazione delle attività

89. Un'attività è rilevata in stato patrimoniale quando è probabile che benefici economici futuri affluiranno all'impresa e l'attività ha un costo o un valore che può essere valutato attendibilmente.
90. Un'attività non è rilevata nello stato patrimoniale quando è stata sostenuta una spesa per la quale è ritenuto improbabile che i benefici economici affluiranno all'impresa successivamente all'esercizio amministrativo in corso. Invece, una tale operazione si concretizza nella rilevazione di un costo in conto economico. Tale trattamento non significa che l'intenzione della direzione aziendale di sostenere una spesa non fosse quella di generare benefici economici futuri per l'impresa o che la direzione aziendale fosse mal guidata. Significa solo che il grado di certezza circa il fatto che affluiranno all'impresa benefici economici anche dopo l'esercizio amministrativo in corso non è sufficiente a consentire la rilevazione di un'attività.

### Rilevazione delle passività

91. Una passività è rilevata nello stato patrimoniale quando è probabile che un flusso in uscita di risorse che incorporano benefici economici deriverà dall'estinzione di un'obbligazione attuale e l'importo al quale avverrà l'estinzione può essere quantificato attendibilmente. In pratica, le obbligazioni contrattuali che sono ugualmente e proporzionalmente non eseguite da alcuna delle parti coinvolte (per esempio, passività connesse a rimanenze ordinate ma non ancora ricevute) sono generalmente non rilevate come passività in bilancio. Per altro, tali obbligazioni possono soddisfare la definizione di passività e, sempre che le condizioni previste per la rilevazione siano soddisfatte nelle specifiche circostanze, possono qualificarsi per la rilevazione. In tali situazioni, la rilevazione delle passività comporta anche la rilevazione delle connesse attività o dei costi.

### Rilevazione dei ricavi

92. I ricavi sono rilevati in conto economico nel momento in cui ha luogo un incremento di benefici economici futuri comportante un incremento di

## IAS Framework

attività o un decremento di passività che può essere valutato attendibilmente. Ciò significa, in effetti, che la rilevazione di un ricavo si verifica simultaneamente alla rilevazione di incrementi di attività o decrementi di passività (per esempio, l'incremento netto di attività derivanti dalla vendita di beni o servizi o il decremento di passività derivanti dalla remissione di un debito da parte di un creditore).

93. Le procedure normalmente adottate nella prassi per la rilevazione dei ricavi, per esempio il requisito che i ricavi debbano essere conseguiti, sono applicazioni dei criteri di rilevazione contenuti nel presente Quadro sistematico. Tali procedure sono generalmente volte a restringere la rilevazione come ricavo a quegli elementi che possono essere valutati attendibilmente e che hanno un sufficiente grado di certezza.

## Rilevazione dei costi

94. I costi sono rilevati in conto economico quando ha luogo un decremento dei benefici economici futuri comportante un decremento di attività o un incremento di passività che può essere valutato attendibilmente. Ciò significa, in effetti, che la rilevazione dei costi si verifica simultaneamente alla rilevazione di un incremento delle passività o di un decremento delle attività (per esempio, la maturazione di premi ai dipendenti o l'ammortamento dei macchinari).
95. I costi sono rilevati in conto economico secondo il criterio della diretta associazione tra i costi sostenuti e il conseguimento di specifiche voci di ricavo. Tale processo, comunemente indicato con la dizione di correlazione tra costi e ricavi, implica la rilevazione simultanea o combinata di ricavi e costi che derivano direttamente e congiuntamente dalle medesime operazioni o eventi; per esempio, le varie componenti di costo che aggregate costituiscono il costo del venduto sono rilevate nello stesso momento in cui viene rilevato il ricavo derivato dalla vendita dei beni. Tuttavia, l'applicazione del concetto della correlazione nel presente Quadro sistematico non consente la rilevazione di poste nello stato patrimoniale che non soddisfano la definizione di attività o passività.
96. Quando ci si aspetta che i benefici economici si verifichino per più esercizi amministrativi e l'associazione con i relativi ricavi può essere determinata solo approssimativamente o indirettamente, i costi sono rilevati in conto economico sulla base di procedure di imputazione sistematiche e razionali. Ciò risulta, spesso, necessario nella rilevazione dei costi associati all'utilizzo di attività quali immobili, impianti,

## IAS Framework

macchinari, avviamento, licenze e marchi di fabbrica; in tali circostanze si fa riferimento a tale costo con il termine di ammortamento. Tali procedure di imputazione intendono rilevare i costi sostenuti negli esercizi amministrativi in cui i benefici economici associati a tali elementi sono consumati o cessano di esistere.

97. Un costo è immediatamente rilevato in conto economico quando una spesa non produce alcun beneficio economico futuro o quando, e nella misura in cui, i benefici economici futuri non si qualificano, o cessano di qualificarsi, per la rilevazione nello stato patrimoniale come attività.
98. Un costo è, inoltre, rilevato in conto economico in quelle circostanze in cui una passività è sostenuta senza la rilevazione di un'attività, come quando sorge una passività a fronte di garanzie su prodotti venduti.

## Valutazione degli elementi del bilancio

99. La misurazione è il processo di determinazione dell'importo monetario con il quale gli elementi di bilancio devono essere rilevati e iscritti nello stato patrimoniale e nel conto economico. Ciò implica la scelta di un particolare criterio di misurazione.
100. Ai fini del bilancio vengono impiegati vari criteri di misurazione in diversa misura e in varie combinazioni. Questi sono i seguenti:
  - (a) *Costo storico*. Le attività sono iscritte all'importo monetario o suo equivalente pagato o al *fair value* (valore equo) del corrispettivo versato per acquisire le attività al momento della loro acquisizione. Le passività sono iscritte all'importo del corrispettivo ricevuto in cambio di tale obbligazione, o in alcune circostanze (per esempio, per le imposte sul reddito), agli importi di denaro o suo equivalente che si prevede debba essere versato per estinguere la passività nel normale svolgimento dell'attività.
  - (b) *Costo corrente*. Le attività sono iscritte all'importo di denaro o suo equivalente che dovrebbe essere pagato se la stessa attività o una sua equivalente fosse acquisita al momento attuale. Le passività sono iscritte all'importo di denaro o suo equivalente non attualizzato che si prevede sarebbe necessario per estinguere l'obbligazione al momento attuale.

## IAS Framework

- (c) *Valore di realizzo (regolamento)*. Le attività sono iscritte al valore del denaro o suo equivalente che potrebbe al momento attuale essere ottenuto vendendo un'attività in una dismissione non forzata. Le passività sono iscritte ai loro valori di regolamento; ovverosia, al valore non attualizzato di denaro o suo equivalente che si suppone debba essere pagato per estinguere le passività nel normale svolgimento dell'attività.
- (d) *Valore attuale*. Le attività sono iscritte al valore attuale attualizzato dei futuri flussi finanziari netti in entrata che si prevede che l'elemento possa generare nel normale svolgimento dell'attività. Le passività sono iscritte al valore attuale attualizzato dei futuri flussi finanziari netti in uscita che si prevede siano necessari per estinguere le passività nel normale svolgimento dell'attività.

101. Il criterio di valutazione più comunemente adottato dalle imprese nella predisposizione del bilancio è il costo storico. Questo è solitamente combinato con altri criteri valutativi. Per esempio, le rimanenze sono solitamente iscritte al minore tra costo e valore netto di realizzo, i titoli negoziabili possono essere iscritti al valore di mercato e le indennità pensionistiche al loro valore attuale. Inoltre, alcune imprese usano il criterio del costo corrente come risposta alla inadeguatezza del sistema basato sul costo storico a gestire gli effetti dei cambiamenti dei prezzi delle attività non monetarie.

## Concetti di capitale e di conservazione del capitale

### Concetti di capitale

102. La maggior parte delle imprese, nella preparazione dei bilanci, adotta il concetto finanziario di capitale. Secondo il concetto finanziario di capitale, inteso come il denaro investito o il potere d'acquisto investito, capitale è sinonimo di attivo netto o di patrimonio netto dell'impresa. Invece, secondo il concetto fisico di capitale, inteso come capacità operativa dell'impresa, il capitale è concepito come capacità produttiva dell'impresa, basata, per esempio, sulle unità prodotte giornaliere.
103. La scelta del concetto appropriato di capitale da parte di un'impresa deve essere basata sulle esigenze informative degli utilizzatori del bilancio. Perciò, si dovrà adottare il concetto finanziario di capitale se gli utilizzatori del bilancio sono principalmente interessati alla conservazione del capitale nominale investito o al potere di acquisto del capitale investito. Se, per altro, il principale problema degli utilizzatori riguarda la capacità operativa dell'impresa, deve essere usato il concetto fisico di capitale. La scelta del concetto determina l'obiettivo da raggiungere nella determinazione dell'utile, anche se vi possono essere alcune difficoltà valutative nel rendere operante il concetto.

### Concetti di conservazione del capitale e di determinazione dell'utile

104. I concetti di capitale esposti nel paragrafo 102 danno luogo ai seguenti concetti di conservazione del capitale:
- (a) *Conservazione del capitale finanziario.* Secondo questo concetto è stato conseguito un utile solo se l'importo finanziario (o monetario) dell'attivo netto alla chiusura dell'esercizio è superiore all'importo finanziario (o monetario) dell'attivo netto all'inizio dell'esercizio, dopo aver escluso qualsiasi distribuzione ai soci e contributo da parte di questi avvenuto nel periodo. La conservazione del capitale finanziario può essere misurata in unità monetarie nominali o in unità aventi costanza di potere d'acquisto.
  - (b) *Conservazione del capitale fisico.* Secondo questo concetto è stato conseguito un utile solo se la capacità produttiva fisica (o operativa)

## IAS Framework

dell'impresa (o le risorse o i fondi necessari per ottenere tale capacità) alla chiusura dell'esercizio è superiore alla capacità produttiva fisica all'inizio dell'esercizio, dopo aver escluso qualsiasi distribuzione ai soci e contributo da parte di essi avvenuto nel periodo.

105. Il concetto di conservazione del capitale riguarda come un'impresa definisce il capitale che intende conservare. Esso fornisce il collegamento tra i concetti di capitale e i concetti di utile, poiché fornisce il punto di riferimento da cui ha inizio la quantificazione dell'utile; è un requisito preliminare per la distinzione tra remunerazione del capitale investito e rientro del capitale; solo i flussi in entrata di attività che superano gli importi necessari per conservare il capitale possono essere considerati come utili e, di conseguenza, come remunerazione sul capitale. Perciò, l'utile è il valore residuo che resta dopo che sono stati dedotti dai ricavi i costi (incluse le rettifiche per la conservazione del capitale, laddove appropriate). Se i costi superano i ricavi il valore risultante costituisce una perdita netta.
106. Il concetto di conservazione del capitale fisico richiede l'adozione del costo corrente come criterio valutativo. Il concetto di conservazione del capitale finanziario, per altro, non richiede l'uso di uno specifico criterio valutativo. La scelta del criterio secondo questo concetto dipende da quale tipo di capitale finanziario l'impresa intende conservare.
107. La principale differenza tra i due concetti di conservazione del capitale sopra descritti consta nel trattamento degli effetti dei cambiamenti dei prezzi delle attività e passività di un'impresa. In termini generali, un'impresa ha conservato il proprio capitale se, alla fine dell'esercizio, l'entità di capitale posseduta è pari a quella d'inizio esercizio. Qualsiasi importo eccedente quello richiesto per conservare il capitale all'inizio dell'esercizio costituisce un utile.
108. Secondo il concetto di conservazione del capitale finanziario nel caso in cui il capitale è definito in termini di unità monetarie nominali, l'utile rappresenta l'incremento del capitale monetario nominale avvenuto nel periodo. Quindi, incrementi dei prezzi delle attività verificatisi nel corso del periodo, cui convenzionalmente si fa riferimento con il termine di plusvalenze non realizzate, sono, concettualmente, degli utili. Essi possono tuttavia non essere rilevati come tali, sino a che le attività non sono alienate in operazioni di scambio. Nel caso in cui il concetto di conservazione del capitale finanziario è definito in termini di unità

## **IAS Framework**

costanti di potere d'acquisto, l'utile è rappresentato dall'incremento nel potere d'acquisto investito nel corso del periodo. Quindi, solo la parte dell'incremento nei prezzi delle attività che eccede l'incremento nel livello generale dei prezzi è considerato un utile. La restante parte dell'incremento è trattata come una rettifica della conservazione del capitale e, quindi, come parte del patrimonio.

109. Secondo il concetto di conservazione del capitale fisico, quando il capitale è definito in termini di capacità fisica produttiva, l'utile rappresenta l'incremento di tale capitale nel corso del periodo. Tutti i cambiamenti di prezzo riguardanti le attività e le passività dell'impresa sono visti come cambiamenti nella misurazione della capacità fisica produttiva dell'impresa; quindi, essi sono trattati come rettifiche per la conservazione del capitale che sono parte del patrimonio e non come utili.

110. La scelta dei criteri valutativi e del concetto di conservazione del capitale determinerà il modello contabile utilizzato nella preparazione del bilancio. I diversi modelli contabili mostrano diversi gradi di significatività e di attendibilità e, come in altre aree, la direzione aziendale deve ricercare un equilibrio tra significatività e attendibilità. Il presente Quadro sistematico è applicabile a una serie di modelli contabili e fornisce un orientamento per la preparazione e per la presentazione del bilancio articolato secondo il modello scelto. Al momento attuale, non è intenzione del Board dello IASB definire un particolare modello se non in circostanze eccezionali, come nel caso di imprese che presentano bilanci nella valuta di un'economia iperinflazionata. Tale intendimento sarà, comunque, rivisto alla luce degli sviluppi internazionali.