



IFRS ACCOUNTING
STANDARDS IN PRACTICE

Aprile 2026

IFRS 18

Presentazione e informativa di bilancio

Indice

1. Introduzione	6
1.1 Sommario delle modifiche introdotte da IFRS 18	6
1.2 Background del Progetto sul bilancio primario	6
1.3 Novità di questa versione	7
2. Overview	8
2.1 Principali modifiche introdotte dall'IFRS 18	8
2.2 Aspetti sostanzialmente invariati dallo IAS 1	10
3. Classificazione di proventi e oneri	12
3.1 Considerazioni generali	12
3.1.1 Classificazione di proventi e oneri - requisiti generali	12
3.1.2 Classificazione di proventi e oneri - entità con attività principali specifiche	14
3.2 Categoria di investimento	16
3.2.1 Requisiti generali di classificazione - attività specifiche	16
3.2.2 Proventi e oneri specifici classificati nella categoria di investimento	16
3.2.3 Supporto pratico - criteri per classificare proventi e oneri nella categoria di investimento per le entità senza attività principali specifiche	17
3.2.4 Investimenti in collegate, joint venture e controllate non consolidate	20
3.2.5 Disponibilità liquide e mezzi equivalenti	20
3.2.6 Altre attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità.....	21
3.2.7 Attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità.....	21
3.2.8 Eliminazione contabile di un'attività o passività e rivalutazione di un'attività posseduta per la vendita	22
3.2.9 Eliminazione contabile di gruppi di attività e passività e rivalutazione di un'attività posseduta per la vendita	23
3.2.10 Modifica d'uso dell'attività	24
3.2.11 Supporto pratico - classificazione di utili e perdite derivanti dall'eliminazione contabile di un'attività o passività (o gruppo di attività e passività), dalla rivalutazione di un'attività (o gruppo in dismissione) come posseduta per la vendita, o da un cambiamento d'uso	25
3.2.12 Presentazione di proventi e oneri classificati nella categoria di investimento	25
3.3 Categoria di finanziamento	26
3.3.1 Disposizioni generali di classificazione	26
3.3.2 Passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti	27
3.3.3 Passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti	28
3.3.4 Proventi e oneri rilevati al momento dell'eliminazione delle passività	35

3.3.5	Supporto pratico - criteri per la classificazione di proventi e oneri nella categoria di finanziamento per entità senza attività principali specifiche.....	35
3.3.6	Eccezioni ai principi di classificazione	36
3.3.7	Presentazione di proventi e oneri classificati nella categoria di finanziamento	36
3.4	Categoria operativa	37
3.5	Categoria delle imposte sul reddito	38
3.6	Categoria delle attività operative cessate	42
3.7	Entità con attività principali specifiche - valutazione da parte dell'entità delle attività principali specifiche	45
3.7.1	Scopo delle disposizioni sulle attività principali specifiche	45
3.7.2	Livello di valutazione	45
3.7.3	Molteplici attività principali	47
3.7.4	Evidenze da considerare nell'effettuare la valutazione	47
3.7.5	Partecipazioni in collegate, joint venture e controllate non consolidate	49
3.7.6	Esempi di entità con attività principali specifiche	49
3.7.7	Considerazioni applicabili ai gruppi.....	50
3.7.8	Cambiamento nella valutazione	51
3.7.9	Informativa riguardante la valutazione di un'entità delle attività principali specifiche	52
3.8	Disposizioni aggiuntive per le entità con attività principali specifiche	53
3.8.1	Investire in attività come attività principale	53
3.8.2	Fornire finanziamenti ai clienti come attività principale.....	56
3.9	Considerazioni per voci specifiche di proventi e oneri	60
3.9.1	Disponibilità liquide e mezzi equivalenti	60
3.9.2	Plusvalenze e minusvalenze su derivati e strumenti di copertura designati	63
3.9.3	Differenze di cambio	65
3.9.4	Contratti ibridi contenenti un contratto primario che è una passività	68
3.9.5	Orientamenti sulle voci comuni di ricavi e costi	77
3.10	Bilanci intermedi redatti in conformità con lo IAS 34	85
4.	Principi di aggregazione e disaggregazione	86
4.1	Il ruolo del bilancio primario e delle note	86
4.2	Principi di aggregazione e disaggregazione	87
4.2.1	Voci richieste dagli IFRS Accounting Standards	88
4.2.2	Voci aggiuntive.....	88
4.2.3	Caratteristiche da utilizzare nel valutare la necessità di aggregare e disaggregare le informazioni....	89
4.2.4	Applicazione delle disposizioni al prospetto di conto economico	91
4.3	Voci nel prospetto di conto economico	91

4.4	Analisi della rappresentazione strutturata più utile dei costi operativi - utilizzo delle caratteristiche di natura e funzione	96
4.4.1	Fattori considerati nel valutare quale presentazione utilizzare	96
4.4.2	Presentazione dei costi operativi per natura	97
4.4.3	Presentazione dei costi operativi per funzione	97
4.4.4	Presentazione dei costi operativi - presentazione mista	98
4.4.5	Coerenza di presentazione, informativa e classificazione	109
4.5	Etichette e descrizioni utilizzate	109
4.5.1	Uso di “altro”	109
4.5.2	Etichettatura dei totali parziali	110
5.	Totali e totali parziali presentati nel prospetto di conto economico	111
5.1	Totali parziali obbligatori	112
5.1.1	Risultato operativo	112
5.1.2	Utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito	112
5.1.3	Utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito- entità che forniscono finanziamenti ai clienti come principale attività operativa	113
5.2	Totali parziali aggiuntivi	113
5.2.1	Totali parziali aggiuntivi e misure di performance definite dalla <i>direzione</i>	113
6.	Misure di performance definite dalla direzione	114
6.1	Introduzione	114
6.2	Cosa sono le misure di oerformance definite dalla direzione?	114
6.2.1	Totale parziale di proventi e oneri	115
6.2.2	Non elencato nell’IFRS 18.118 o specificamente richiesto dagli IFRS Accounting Standards	117
6.2.3	Comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio	119
6.2.4	Punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria nel complesso	120
6.3	Informativa sugli MPMS.....	126
6.3.1	Informativa in un’unica nota.....	128
6.3.2	Dichiarazione della direzione sugli MPMS	128
6.3.3	Etichettatura delle informazioni	128
6.3.4	Riconciliazione.....	129
6.3.5	Effetto delle imposte sul reddito ed effetto sulle partecipazioni di minoranza.....	133
6.3.6	Obblighi d’informativa in caso di modifiche agli MPMS	133
6.4	Altre considerazioni	134
6.4.1	Presentazione di un MPM nel prospetto di conto economico.....	134
6.4.2	Considerazioni pratiche.....	134
6.4.3	Interazione con altri requisiti normativi	135

6.5	Illustrazione dell'informativa sugli MPM	136
7.	Entrata in vigore e disposizioni transitorie	140
7.1	Approccio richiesto per la transizione	140
7.2	Informativa richiesta alla transizione.....	141
7.3	Cambiamento nella scelta di politica contabile per collegate e joint venture (IAS 28)	141
7.4	Bilanci intermedi	142
7.4.1	Informativa richiesta al momento della transizione - bilanci intermedi.....	143
7.5	Considerazioni per una corretta implementazione dell'IFRS 18	144
7.5.1	Considerazioni contabili sull'IFRS 18	144
7.5.2	Altre considerazioni IFRS 18	144
8.	Esempi di prospetti di conto economico redatti in conformità con l'IFRS 18	147
8.1	Esempio A - entità che non ha attività principali specifiche	147
8.2	Esempio B - entità che investe in attività finanziarie come principale attività operativa.....	149
8.3	Esempio C - entità che fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività	151
8.4	Esempio D - entità che fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività e investe in investimenti immobiliari valutati al fair value come principale attività.....	155
8.5	Esempio E - impresa assicurativa che investe in attività finanziarie come principale attività	157
Appendici		
8.6	Appendice 1 - Termini definiti.....	161

1. Introduzione

1.1 Sommario delle modifiche introdotte da IFRS 18

IFRS 18 *Primary Financial Statements* è stato emesso dall'International Accounting Standards Board (IASB) nel mese di aprile 2024. L'IFRS 18 ha sostituito lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* e ha di conseguenza generato diverse modifiche agli IFRS® Accounting Standards incluso lo IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements* (ridenominato rispetto a *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*).

L'IFRS 18 introduce modifiche significative in molti requisiti, principalmente su come un'entità:

- Presenta il proprio prospetto di conto economico, inclusa la classificazione di profitti e perdite e nuovi totali parziali obbligatori;
- Informazioni aggregate e disaggregate indicate nel bilancio; e
- Divulga informazioni sulle misure di performance definite dalla direzione.

Questa pubblicazione si focalizza sui primi due punti sopra indicati. Un'altra pubblicazione della serie IFRS Accounting Standards è in corso di preparazione sulle misure di performance definite dalla direzione. Tutte le pubblicazioni BDO IFRS Accounting Standards In Practice possono essere lette sull'[IFRS and Corporate Reporting microsite](#) di BDO.

L'IFRS 18 è obbligatoriamente in vigore per gli esercizi che iniziano il 1° gennaio 2027 o dopo tale data (ossia al 31 dicembre 2027 per le entità con chiusura di esercizio a fine anno solare), fatta salva l'omologa della singola giurisdizione. È consentita l'applicazione anticipata.

L'emissione di IFRS 9 *Strumenti finanziari*, IFRS 15 *Ricavi provenienti da contratti con i clienti*, IFRS 16 *Leasing*, e IFRS 17 *Contratti assicurativi* ha modificato in modo sostanziale i requisiti di valutazione degli IFRS Accounting Standards per molte operazioni che le entità effettuano abitualmente, e si prevede che l'IFRS 18 avrà un effetto similmente significativo sul modo in cui le entità presentano il proprio bilancio.

Sebbene l'IFRS 18 non modifichi le disposizioni di rilevazione e valutazione degli IFRS Accounting Standards, l'effetto del nuovo principio non deve essere sottostimato da parte delle entità. Lo IASB ha dato ai redattori circa 3 anni per prepararsi all'adozione del principio, un periodo simile a quello che era stato concesso per l'adozione di IFRS 9, 15 e 16.

Prima di esaminare i requisiti dell'IFRS 18 relativi al prospetto di conto economico, è utile comprendere la storia che ha portato allo sviluppo e alla emissione dell'IFRS 18.

1.2 Background del Progetto sul bilancio primario

L'IFRS 18 è stato sviluppato nell'ambito del progetto sul bilancio primario. Questo progetto era stato intrapreso dallo IASB perché il Comitato aveva ricevuto dei feedback dagli stakeholders che gli IFRS Accounting Standards non contenessero requisiti dettagliati su:

- Classificazione di proventi e oneri nel conto economico;
- Presentazione di totali parziali prima dell'"utile o perdita" (ad es. utile operativo) nel conto economico; o
- Informazioni aggregate e disaggregate presentate nel bilancio primario o descritte nelle note.

Questa carenza di requisiti dettagliati ha indotto a prassi differenti, in cui numerose entità presentano un totale parziale "utile operativo", altre che definiscono questo totale parziale in modi diversi. Questa mancanza di coerenza ha reso difficile il confronto della performance finanziaria delle entità.

Dal 2015 al 2019, lo IASB ha intrapreso attività di ricerca per determinare come migliorare gli IFRS Accounting Standards al fine di affrontare le preoccupazioni sopra indicate. Lo IASB ha deciso di introdurre un criterio per la classificazione delle voci di ricavo e di costo nel conto economico in categorie, che comporterebbe totali parziali obbligatori nel conto economico e una maggiore comparabilità tra le entità.

Lo IASB ha anche deciso di richiedere alle entità di divulgare informazioni sulle misure di performance definite dalla direzione aziendale, che sono i totali parziali dei ricavi e delle spese che un'entità utilizza nella comunicazione pubblica che comunica la visione della direzione aziendale su un aspetto della performance finanziaria (ad esempio "utile adjusted"). L'IFRS 18 contiene alcune esclusioni per determinati totali parziali, che non hanno effetto sull'informativa.

A seguito della ricerca, lo IASB ha emesso un exposure draft *General Presentation and Disclosures* a dicembre 2019.

Lo IASB ha deliberato sulle risposte ricevute alla bozza di exposure draft ed ha emesso l'IFRS 18 ad aprile 2024.

1.3 Novità di questa versione

Questa versione della pubblicazione è stata aggiornata con i più recenti punti di vista e interpretazioni di BDO sull'IFRS 18. Include una nuova sezione sulle misure di performance definite dalla direzione aziendale (cfr. sezione 6) e fornisce ulteriori approfondimenti ed esempi illustrativi.

Sebbene siano state apportate diverse modifiche, le seguenti sono le sezioni più significative che sono state aggiunte o migliorate in questa versione della pubblicazione:

Argomento	Sezione applicabile
Elaborazione della categoria delle imposte sul reddito	<u>3.5</u>
Clarificazione dell'interazione tra IFRS 5 <i>Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate</i> e IFRS 18	<u>3.6</u>
Unità di conto per valutare se un'entità investe in attività come principale attività operativa	<u>3.7</u>
Considerazioni sulla classificazione per tipologia di attività quando un'entità investe in attività come principale attività operativa	<u>3.8.1</u>
Unità di conto per classificare proventi e oneri derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti	<u>3.9.1</u>
Perdite sui cambi derivanti da passività che hanno origine da operazioni diverse da quelle che comportano solamente la raccolta di finanziamenti	<u>3.9.3</u>
Linee guida aggiornate sulle voci comuni di proventi e oneri	<u>3.9.5</u>
Esempi aggiuntivi relativi all'applicazione dei criteri di aggregazione e di disaggregazione	<u>4.3</u>
Esempi aggiuntivi relativi all'analisi della più utile rappresentazione strutturata dei costi operativi, così come la presentazione e informativa di tali costi	<u>4.4</u>
Misure di performance definite dalla direzione aziendale	<u>6</u>
Considerazioni per una corretta implementazione dell'IFRS 18	<u>7.5</u>

2. Overview

Per una breve sintesi dell'IFRS 18 (e di tutti gli IFRS Accounting Standards), si deve far riferimento alla pubblicazione di BDO Italia IFRS Accounting Standards at a Glance.

Per un'introduzione ai requisiti dell'IFRS 18 con corsi formativi online, si veda l'[IFRS Accounting Standards Training](#) di BDO.

2.1 Principali modifiche introdotte dall'IFRS 18

Si tenga presente che questa sezione non è una sintesi esaustiva di tutti gli effetti di IFRS 18 e delle modifiche conseguenti.

Gli effetti più rilevanti dello IFRS 18 (e le conseguenti modifiche agli IFRS Accounting Standards diversi da IFRS 18) si riferiscono a queste tematiche:

Modifica principale	Sintesi
Classificazione dei proventi e oneri nel conto economico	<p>Tutti i proventi e oneri sono classificati in una di cinque categorie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La categoria di investimento • La categoria di finanziamento • La categoria operativa • La categoria imposte sul reddito • La categoria delle attività operative cessate <p>Proventi e costi sono generalmente classificati in base alle caratteristiche della natura del costo (es. il tipo di attività o passività a cui si riferiscono i ricavi o i costi); tuttavia, esistono alcune eccezioni per le entità con specifiche attività commerciali principali, con il risultato che determinati proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa che altrimenti sarebbero classificati nelle categorie di investimento e/o finanziamento.</p> <p>Si veda la sezione 3 di questa pubblicazione.</p>
Principi di aggregazione e disaggregazione	<p>Un nuovo pacchetto di principio è stato introdotto su come attività, passività, patrimonio netto, riserve, proventi, costi e flussi di cassa sono aggregati e disaggregati. L'applicazione di questi requisiti porta ad aggregazioni e disaggregazioni delle voci presentate nel bilancio primario e illustrate nelle note.</p> <p>Si veda la sezione 4 di questa pubblicazione.</p>
Totali e totali parziali presentati nel prospetto di conto economico	<p>Una volta che l'entità ha classificato singole voci di provento e di costo nelle categorie appropriate, e ha aggregato tali voci in appropriati livelli di aggregazione per la presentazione nel conto economico, i totali obbligatori e aggiuntivi sono presentati come risultato dei passaggi precedenti. Per esempio, tutte le entità sono tenute a presentare il "risultato operativo" nel conto economico, che è il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa. Si veda la sezione 5 di questa pubblicazione.</p>

Presentazione di misure di performance definite dalla direzione	<p>IFRS 18 impone alle entità di divulgare informazioni sulle misure di performance definite dalla direzione aziendale (MPMs), che sono totali parziali di proventi e oneri che:</p> <p>(a) un'entità utilizza nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio;</p> <p>(b) l'entità utilizza per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale su un aspetto dei risultati finanziari dell'entità nel suo complesso; e non è elencato nell'IFRS 18.118, o specificamente richiesto di essere presentato o comunicato dagli IFRS Accounting Standards.</p> <p>Un esempio comune di MPM potrebbe essere una misura dell'<i>'adjusted profit'</i>, che esclude le spese per pagamenti basati su azioni e la svalutazione dell'avviamento.</p> <p>Si veda la sezione <u>6</u> di questa pubblicazione.</p>
Modifiche conseguenti allo IAS 7 <i>Rendiconto finanziario</i>	<p>Per le entità che utilizzano il metodo indiretto per redigere il proprio prospetto dei flussi di cassa, il punto di partenza sarà tipicamente l'utile o la perdita di gestione. Prima dell'adozione dell'IFRS 18, il punto di partenza nel prospetto dei flussi di cassa era l'utile o la perdita.</p> <p>IFRS 18 elimina anche le opzioni di classificazione per i flussi finanziari di interessi e dividendi, cosa che aumenterà la coerenza.</p>
Altre modifiche	<p>Prospetto della situazione patrimoniale finanziaria</p> <ul style="list-style-type: none"> • IFRS 18 impone che l'avviamento sia esposto in una linea separata nel prospetto della situazione patrimoniale finanziaria, separato dalle altre attività immateriali. Lo IAS 1 non imponeva questa disaggregazione (IAS 1.54(c)). <p><i>IAS 33 Utile per azione</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Prima della data di entrata in vigore dell'IFRS 18, lo IAS 33 consentiva alle entità di indicare importi aggiuntivi dell'utile per azione utilizzando al numeratore una componente riportata nel prospetto di conto economico complessivo • L'IFRS 18 modifica lo IAS 33 e consente importi aggiuntivi di utile per azione solo quando il numeratore è: <ul style="list-style-type: none"> - Un totale o totale parziale specificato dall'IFRS 18 in IFRS 18.69, 86 o 118; oppure - Una misura di performance definita dalla direzione. • Ulteriori obblighi di informativa dello IAS 33 quando l'entità presenta importi aggiuntivi per azione diversi dall'utile base e diluito per azione (es. utile operativo rettificato per azione). Gli obblighi di informativa sono più significativi se l'importo aggiuntivo per azione indicato utilizza come numeratore una misura di performance definita dalla direzione aziendale.

2.2 Aspetti sostanzialmente invariati dallo IAS 1

Molte disposizioni dello IAS 1 sono state trasferite nell'IFRS 18 (o in altri IFRS Accounting Standards) sostanzialmente invariate. Un numero significativo di requisiti dello IAS 1 è stato trasferito allo IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements* (ridenominato da *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*).

Altri requisiti sono stati trasferiti dallo IAS 1 ad altri IFRS Accounting Standards, quali l'IFRS 7 *Strumenti finanziari: informazioni integrative*.

Argomento	Sintesi
La maggior parte dei requisiti applicabili alla preparazione dei prospetti del bilancio primario diversi dal conto economico	L'IFRS 18 non influisce in modo significativo sul modo in cui gli altri prospetti di bilanci primari (es. la situazione patrimoniale finanziaria, il rendiconto finanziario, il prospetto delle variazioni del patrimonio netto, ecc.) sono preparati a parte l'introduzione di nuovi requisiti di aggregazione e disaggregazione (vedere sezione 4), con alcune eccezioni, come quelle sopra indicate applicabili a: <ul style="list-style-type: none"> • Il prospetto della situazione patrimoniale finanziaria (esposizione separata dell'avviamento); e • Il rendiconto finanziario (utile o perdita operativo come punto di partenza nel metodo indiretto e riduzione delle opzioni di classificazione per flussi finanziari di interessi e dividendi). Si veda la sezione 2.1 per ulteriori considerazioni relative al rendiconto finanziario.
Attendibilità della presentazione e conformità agli IFRS Accounting Standards	Trasferito nello IAS 8 sostanzialmente immutato.
Continuità aziendale	Trasferito nello IAS 8 sostanzialmente immutato.
Compensazione	Sostanzialmente immutato da IAS 1.
Periodicità dell'informativa	Sostanzialmente immutato da IAS 1.
Informazioni comparative	Sostanzialmente immutato da IAS 1.
Uniformità di presentazione	Sostanzialmente immutato da IAS 1.
Classificazione corrente/non-corrente di attività e passività	Sostanzialmente immutato da IAS 1, comprese le modifiche apportate allo IAS 1 che incidono sulla classificazione dei prestiti come correnti vs. non correnti, entrate in vigore per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024 o dopo tale data. Si veda l' IFRS Accounting Standards In Practice Classification of Loans as Current or Non-Current di BDO.
Struttura delle note	Sostanzialmente immutato da IAS 1.
Presentazione delle informazioni sulle politiche contabili	Trasferito nello IAS 8 sostanzialmente immutato.
Informazioni su giudizi e fonti di incertezza significativa sulle stime	Trasferito nello IAS 8 sostanzialmente immutato.
Informazioni sul capitale	Sostanzialmente immutato da IAS 1.
Informazioni integrative sugli strumenti finanziari con opzione a vendere classificati come capitale	Trasferito nell'IFRS 7 sostanzialmente immutato.
Altre informazioni varie (dividendi dichiarati, dividendi con preferenze cumulative non rilevate, domicilio e	Sostanzialmente immutato da IAS 1.

Argomento	Sintesi
forma giuridica, descrizione della natura delle operazioni dell'entità, ecc.)	



3. Classificazione di proventi e oneri

3.1 Considerazioni generali

3.1.1 Classificazione di proventi e oneri - requisiti generali

L'IFRS 18 impone alle entità di classificare tutte le voci di proventi e oneri in una di cinque categorie (IFRS 18.47):

- La categoria di investimento (sezione 3.2)
- La categoria di finanziamento (sezione 3.3)
- La categoria operativa (sezione 3.4)
- La categoria imposte sul reddito (sezione 3.5)
- La categoria delle attività operative cessate (sezione 3.6)

La struttura del conto economico si basa sulla classificazione delle voci di ricavo e di costo. Per esempio, per un'entità senza attività principali specifiche in cui si applicano alcune eccezioni alle disposizioni di classificazione (si veda la sezione 3.8), un tipico conto economico può essere il seguente (questo esempio include alcuni totali parziali che non sono obbligatori, ma sono comunemente usati dalle entità, come l'utile lordo - cfr. sezione 5):

Voce di bilancio		Classificazione
Ricavi	XXX	Categoria operativa
Costo del venduto	<u>XXX</u>	
Utile lordo	XXX	
Altri proventi operativi	XXX	
Costi di vendita	XXX	
Ricerca e sviluppo	XXX	
Generali e amministrative	<u>XXX</u>	
Risultato operativo	XXX	<u>Totale parziale specifico obbligatorio</u>
Plusvalenze rilevate al fair value su investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	<u>XXX</u>	Categoria di investimento
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	XXX	<u>Totale parziale specifico obbligatorio</u> ¹
Interessi passivi su finanziamenti e passività di leasing	<u>XXX</u>	Categoria di finanziamento
Risultato ante imposte sul reddito	XXX	Totale parziale aggiuntivo
Imposte sul reddito	<u>XXX</u>	Categoria delle imposte sul reddito
Utili derivanti da operazioni in corso	XXX	Totale parziale aggiuntivo
Perdita da attività operative cessate	<u>XXX</u>	Categoria delle attività operative cessate
Utile (Perdita)	XXX	Totale <u>obbligatorio</u>

¹ Il risultato ante imposte sul reddito e finanziamenti è un totale parziale obbligatorio per la maggior parte delle entità, sebbene esista un'eccezione per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale e scelgono una particolare politica contabile - cfr. sezione 5.1.

Commento BDO - etichettatura delle categorie

L'IFRS 18 non richiede che l'entità contrassegni le voci di ricavi e costi in base alle cinque categorie dell'IFRS 18. Per esempio, nell'illustrazione di cui sopra, le plusvalenze sugli investimenti in strumenti rappresentativi di capitale sono classificate nella categoria di investimento; tuttavia, il termine "categoria di investimento" non compare nel conto economico. La classificazione delle voci di proventi e oneri nelle cinque categorie sopra indicate è utilizzata per produrre i totali parziali obbligatori specificati nell'IFRS 18 poiché questi totali parziali si basano su come proventi e oneri sono classificati. Si veda la sezione 5.1.

Ad esempio:

- "utile o perdita operativa" è richiesto dall'IFRS 18.69(a), ed è definito come comprensivo di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa (IFRS 18.70).
- "utile o perdita ante finanziamenti e imposte su reddito" è richiesto dall'IFRS 18.69(b), ed è definito come il totale di (1) utile o perdita operativo (definito sopra) e (2) tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria di investimento (IFRS 18.71). Di conseguenza, questo totale parziale comprende tutti i proventi e oneri inclusi nelle categorie operativa e di investimento.

Per ulteriori informazioni sui totali parziali obbligatori e aggiuntivi, consultare la sezione 5.

Commento BDO - nomi delle categorie e incongruenza con il rendiconto finanziario

Le categorie operativa, di finanziamento e di investimento sono denominate similmente alle attività operative, di finanziamento e di investimento nello IAS 7; tuttavia, lo IASB non ha perseguito l'allineamento tra il modo in cui proventi e oneri sono classificati nel conto economico e il modo in cui i flussi finanziari associati sono classificati nel rendiconto finanziario. Durante l'elaborazione dell'IFRS 18, alcune parti interessate hanno suggerito che lo IASB evitasse questa questione utilizzando titoli diversi nell'IFRS 18 (es. categoria "non operativa" piuttosto che categoria di investimento); tuttavia, lo IASB ha deciso di utilizzare le etichette delle categorie come proposto nell'exposure draft (IFRS 18.BC87).

Per esempio, un'entità che gestisce uno stabilimento può vendere elementi di immobili, impianti e macchinari classificando i flussi finanziari derivanti dalla vendita come attività di investimento nello IAS 7 perché i flussi finanziari si riferiscono all'acquisizione e alla dismissione di attività a lungo termine e altri investimenti non inclusi nelle disponibilità liquide (IAS 7.6). Tuttavia, il costo o provento associato (l'utile o perdita dalla vendita dell'elemento di immobili, impianti e macchinari) verrà normalmente classificato nella categoria operativa nel conto economico perché non rispetta i requisiti per essere classificato nella categoria di investimento (IFRS 18.B48(a)) - consultare la sezione 3.2.

I requisiti per l'aggregazione e la disaggregazione (ad es. come le voci di ricavi e costi sono presentate nel conto economico) sono trattati nella sezione 4. I requisiti per la presentazione dei totali parziali obbligatori e aggiuntivi sono trattati nelle sezioni 5.1 e 5.2.

Per le entità che non hanno attività principali specifiche, le voci di ricavo e di costo sono generalmente classificate in queste cinque categorie secondo le caratteristiche delle voci di ricavo e di costo e delle relative attività e passività. Per esempio, le plusvalenze e minusvalenze su attività finanziarie (es. strumenti rappresentativi di capitale) valutate al fair value rilevato a conto economico sono classificate nella categoria di investimento a causa della natura dell'attività; l'attività finanziaria genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B46(a) and 53(c)).

Commento BDO - categoria operativa come "residuale"

È importante sottolineare che la categoria operativa è una "categoria residuale", il che significa che le voci di ricavi e costi sono sempre classificate nella categoria operativa a meno che non soddisfino i criteri per essere classificati in un'altra categoria (IFRS 18.52). Pertanto, è necessario che le entità determinino se ogni voce di ricavo e costo può essere (o deve essere) classificata in una delle altre quattro categorie. Poiché la categoria operativa è la categoria di default e residuale per tutte le voci di ricavi e costi, questa pubblicazione spiega innanzitutto i requisiti di classificazione applicabili alle altre due categorie primarie: investimento (sezione 3.2) e finanziamento (sezione 3.3)).

3.1.2 Classificazione di proventi e oneri - entità con attività principali specifiche

L'IFRS 18 contiene eccezioni ai requisiti generali di classificazione per le entità che hanno **attività principali specifiche** (IFRS 18.49). Vale a dire, per alcune entità, le attività primarie che sono intraprese per gestire la propria attività influenzeranno il modo in cui vengono classificate le voci di ricavi e costi. Per le entità con attività principali specifiche, alcune voci di ricavi e costi che altrimenti sarebbero classificate nelle categorie di investimento e/o finanziamento sono classificate nella categoria operativa. Per esempio, se un'entità ha come attività principale l'investimento in attività finanziarie (ossia particolari tipi di attività - IFRS 18.49(a)), allora le plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value sulle attività finanziarie (es. strumenti di debito o rappresentativi di capitale) valutate al fair value rilevato a conto economico sono classificate nella categoria operativa.

I requisiti dell'IFRS 18 per le attività principali specifiche possono essere rappresentati graficamente come segue, con alcuni proventi e oneri classificati dalle categorie di investimento e di finanziamento nella categoria operativa:

Voce di bilancio		Classificazione
Ricavi	XXX	Categoria operativa
Costo del venduto	<u>XXX</u>	
Utile lordo	XXX	
Altri proventi operativi	XXX	
Costi di vendita	XXX	
Ricerca e sviluppo	XXX	
Generali e amministrative	<u>XXX</u>	
Risultato operativo	XXX	Totale parziale specifico <u>obbligatorio</u>
Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	<u>XXX</u>	Categoria di investimento
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	XXX	Totale parziale specifico <u>obbligatorio</u> ²
Interessi passivi su finanziamenti e passività di leasing	<u>XXX</u>	Categoria di finanziamento
Risultato ante imposte sul reddito	XXX	Totale parziale aggiuntivo
Imposte sul reddito	<u>XXX</u>	Categoria delle imposte sul reddito
Risultato da operazioni in corso	XXX	Totale parziale aggiuntivo
Perdita da attività operative cessate	<u>XXX</u>	Categoria delle attività operative cessate
Utile (perdita)	XXX	Totale <u>obbligatorio</u>

Per le entità con attività principali specifiche, alcuni proventi e oneri classificati nelle categorie di investimento e finanziamento possono essere classificati nella categoria operativa se i criteri sono soddisfatti.

² Il risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito è un totale parziale obbligatorio per molte entità, sebbene vi sia un'eccezione per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale ed effettuano una particolare scelta di principio contabile - cfr. sezione 5.1.3.

Vi sono anche considerazioni speciali per alcune voci di ricavo e di costo, quali ricavi e costi relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti, contratti ibridi contenenti un contratto primario che è una passività, differenze di cambio, ecc. Queste considerazioni particolari sono discusse nella sezione 3.9.

Struttura della Sezione 3

Le seguenti sezioni trattano il modo in cui:

- Le voci di ricavo e di costo sono generalmente classificate nelle cinque categorie (sezioni da 3.2 a 3.6);
- Un'entità valuta se ha attività principali specifiche (sezione 3.7);
- Se un'entità ha attività principali specifiche, essa applica requisiti aggiuntivi nella classificazione di ricavi e costi (sezione 3.8); e
- Un'entità classifica voci specifiche di ricavi e costi in cui si applicano requisiti speciali (sezione 3.9).

L'IFRS 18 contiene diverse disposizioni di classificazione. In molti casi, queste disposizioni sono illustrate nella presente pubblicazione utilizzando supporti pratici, come i diagrammi di flussi. Nella presente pubblicazione si possono trovare i seguenti supporti pratici:

Supporto pratico	Include o esclude attività principali specifiche	Sezione applicabile
Criteria di classificazione di proventi e oneri nella categoria di investimento per entità senza attività principali specifiche	Esclude	<u>3.2.3</u>
Classificazione di utili e perdite dall'eliminazione contabile di un'attività o passività (o gruppo di attività e passività), rimisurazione di un'attività (o gruppo in dismissione) come posseduta per la vendita, o cambio d'uso	Esclude	<u>3.2.11</u>
Criteria di classificazione di proventi e oneri nella categoria di finanziamento per entità senza attività principali specifiche	Esclude	<u>3.3.5</u>
Disposizioni di classificazione applicabili alle attività (e relativi proventi e oneri)	Include	<u>3.8.1</u>
Disposizioni di classificazione di proventi e oneri specifici relativi da «altre» attività	Include	<u>3.8.1.3</u>
Disposizioni di classificazione applicabili alle passività (e relativi proventi e oneri)	Include	<u>3.8.2</u>
Disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti	Include	<u>3.9.1</u>
Disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi a derivati e strumenti di copertura designati	Include	<u>3.9.2</u>
Disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi a contratti ibridi contenenti	Esclude	<u>3.9.4.1</u>

una passività da contratto primario in cui il derivato incorporato è separato		
Disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi contenenti una passività da contratto primario in cui il derivato incorporato non è separato	Esclude	<u>3.9.4.2</u>

3.2 Categoria di investimento

Questa sezione esamina i requisiti applicabili alle entità che non investono in attività come attività principale. Si veda la sezione 3.8.1 per le indicazioni che si applicano alle entità con tali attività principali specifiche.

3.2.1 Requisiti generali di classificazione - attività specifiche

Tranne quando l'entità ha attività principali specifiche, l'entità classifica nella categoria di investimento determinati ricavi e costi da (IFRS 18.53) alcune attività (cioè determinate attività):

- (a) investimenti in società collegate, joint venture e controllate non consolidate;
- (b) disponibilità liquide e mezzi equivalenti; e
- (c) altre attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità.

“Proventi e oneri specifici” limita i tipi di provento e di onere che sono classificati nella categoria di investimento. In altri termini, non tutti i proventi e gli oneri relativi alle attività elencate nell'IFRS 18.53 possono essere classificati nella categoria di investimento.

Di seguito vengono fornite delle linee guida su ciascuna di queste tre classi di attività.

3.2.2 Proventi e oneri specifici classificati nella categoria di investimento

L'IFRS 18.53 impone che solo determinati proventi e oneri siano classificati nella categoria di investimento se derivano dalle tre categorie di attività sopra indicate. Questi oneri specifici sono:

<u>Proventi e oneri (IFRS 18.54)</u>	<u>Esempi comuni (IFRS 18.54 and B47)</u>
(a) I proventi generati dalle attività	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi • Dividendi • Reddito da locazione
(b) I proventi e gli oneri derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle attività, compresa la eliminazione contabile delle attività	<ul style="list-style-type: none"> • Ammortamento • Perdite per riduzione di valore e storno delle perdite per riduzione di valore • Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value
(c) Le spese incrementali direttamente attribuibili all'acquisizione e alla cessione delle attività	<ul style="list-style-type: none"> • Costi di transazione su attività finanziarie classificate al fair value rilevato a conto economico • Costi per la vendita di attività, come commissioni di intermediazione su strumenti finanziari

L'IFRS 18.53, che elenca tre classi di attività, e l'IFRS 18.54, che specifica i tipi di proventi e oneri, devono essere applicati insieme. Solo i proventi e gli oneri che sono elencati nell'IFRS 18.54 e che derivano dalle classi di attività elencate nell'IFRS 18.53 possono essere classificati nella categoria di investimento.

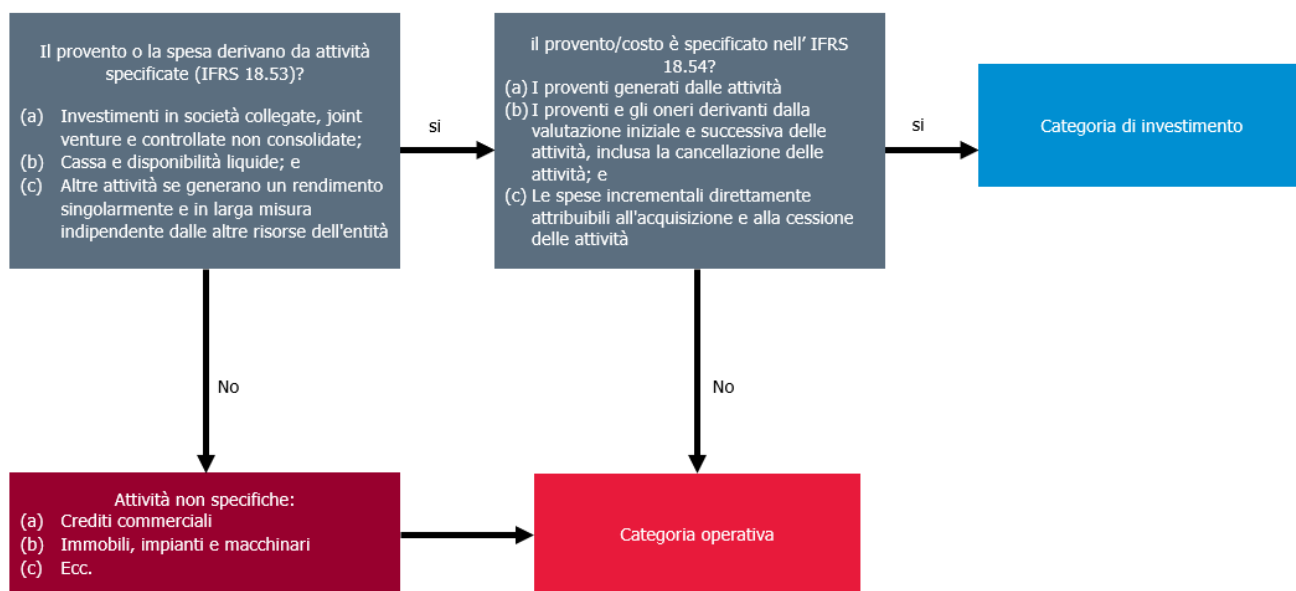
Commento BDO - spese incrementalì (IFRS 18.54(c))

IFRS 18.54(c) comprende solo le spese “incrementali” direttamente attribuibili all'acquisizione e alla cessione di attività; pertanto, non tutti i costi direttamente attribuibili soddisfano i criteri per essere classificati nella categoria di investimento.

Lo IASB ha preso in considerazione, ma respinto approcci alternativi, quali la classificazione di tutte le spese direttamente attribuibili alla categoria di investimento, in quanto tale approccio è stato considerato troppo complesso e costoso per un'entità da applicare. Tale approccio potrebbe richiedere, per esempio, un'allocazione dei benefici per i dipendenti se alcuni dipendenti si impegnano nella gestione sia degli investimenti dell'entità che di altre attività (IFRS 18.BC109).

3.2.3 Supporto pratico - criteri per classificare proventi e oneri nella categoria di investimento per le entità senza attività principali specifiche

Questo supporto pratico riassume i requisiti per determinare se i proventi o le spese sono classificati nella categoria di investimento, supponendo che un'entità non abbia un'attività principale di investire in tali attività. Come discusso nella sezione 3.8.1, i requisiti per classificare i proventi e le spese sono significativamente più complessi in tali casi.



Esempio 3.2-1 - classificazione dell'ammortamento nella categoria di investimento

L'IFRS 18.B47 rileva che l'ammortamento è un esempio di “ricavi e costi derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle attività”, tuttavia ciò non significa che l'ammortamento in generale sarà classificato nella categoria di investimento.

Per le entità senza attività principali specifiche, solo gli ammortamenti relativi alle attività che soddisfano il criterio di cui all'IFRS 18.53(c) possono essere classificati nella categoria di investimento.

Fattispecie

L'entità A possiede un elemento di immobili, impianti e macchinari che utilizza per fabbricare widget. L'entità A possiede anche un edificio che affitta agli inquilini per ricavarne un reddito da locazione. L'entità A

contabilizza il fabbricato come investimento immobiliare nell'ambito dello IAS 40 *Investimenti immobiliari* e utilizza il modello del costo. L'entità A non ha attività principali specifiche.

Analisi

L'ammortamento degli immobili, impianti e macchinari deve essere classificato nella categoria operativa perché l'ammortamento non deriva da: (IFRS 18.53):

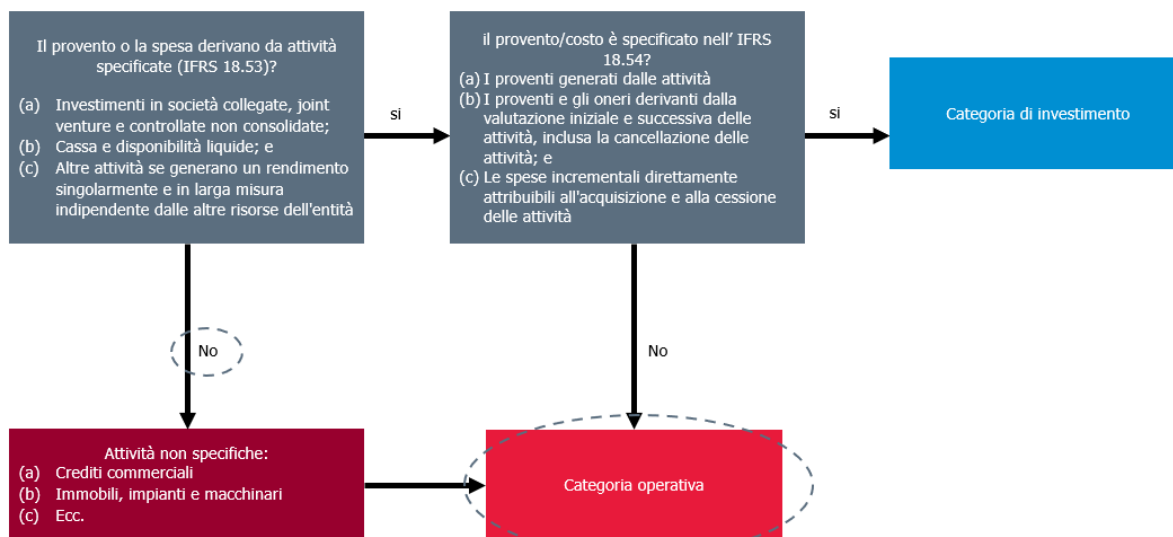
- (a) investimenti in società collegate, joint venture e controllate non consolidate;
- (b) disponibilità liquide e mezzi equivalenti; e
- (c) altre attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità.

L'IFRS 18.B48 e B49 sottolinea inoltre che i proventi e oneri derivanti da attività che l'entità utilizza in combinazione per produrre o fornire beni o servizi non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità, e sono pertanto classificati nella categoria operativa. Per esempio, proventi e oneri relativi ad attività derivanti dalla produzione o fornitura di beni e servizi, quali crediti commerciali.

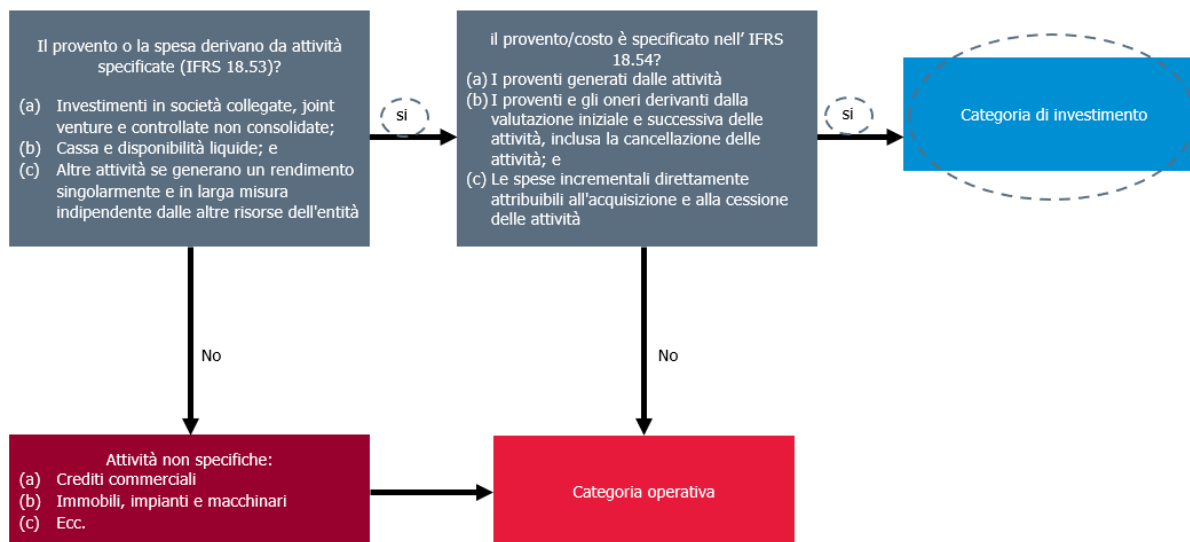
L'ammortamento dell'investimento immobiliare è classificato nella categoria di investimento poiché si tratta di "proventi e oneri derivanti dalla valutazione iniziale e successiva del bene" (IFRS 18.54) e l'investimento immobiliare è un'attività che genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)). I proventi di leasing associati sarebbero anch'essi classificati nella categoria di investimento perché tali proventi sono "proventi generati dal bene".

L'analisi di cui sopra può essere dimostrata applicando il supporto pratico alla classificazione come segue:

Ammortamento di immobili, impianti e macchinari



Ammortamento dell'investimento immobiliare



Esempio 3.2-2 - oneri non specifici connessi ad attività specifiche

Possono esservi casi in cui determinati proventi e oneri si riferiscono alle attività specificate nell'IFRS 18.53, ma poiché i proventi e/o gli oneri non sono specificati nell'IFRS 18.54, essi devono essere classificati nella categoria operativa. Ciò può produrre una “discrepanza” tra i proventi e gli oneri relativi a un'unica attività.

Ad esempio, ipotizziamo la stessa situazione dell'esempio 3.2.1., con ulteriori fatti relativi al caso.

Fattispecie

L'Entità A possiede un elemento di immobili, impianti e macchinari che usa per produrre dei widgets. L'Entità A possiede inoltre un edificio che affitta a dei locatari per guadagnare una rendita da locazione. L'Entità A contabilizza l'edificio come investimento immobiliare nell'ambito dello IAS 40 *Investimenti immobiliari*, e adotta il metodo del costo. L'Entità A non ha attività principali.

L'Entità A deve sostenere spese di pulizia e manutenzione sull'investimento immobiliare.

Analisi

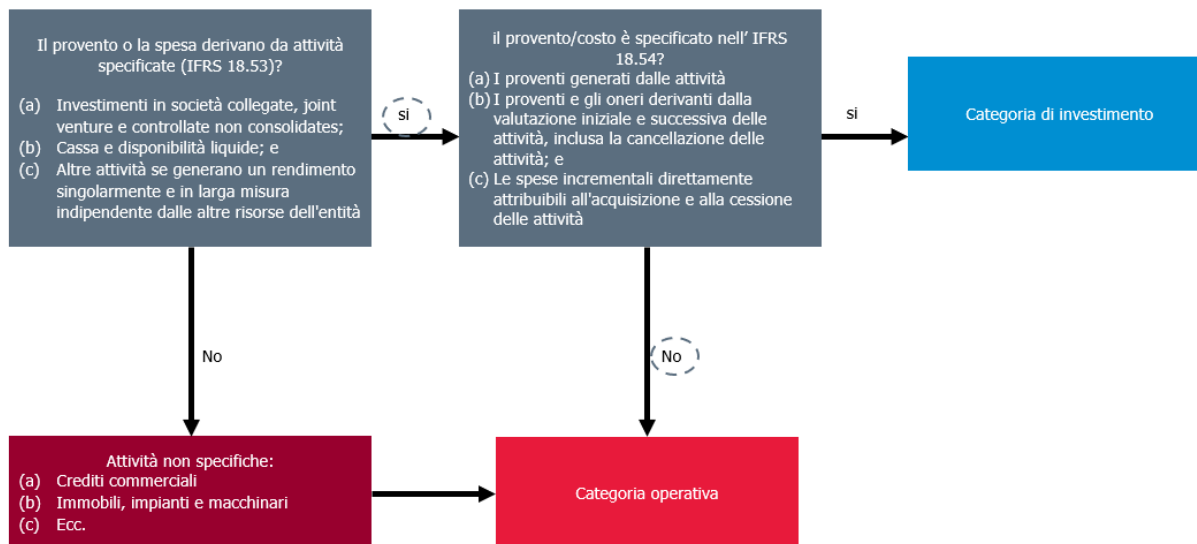
Il reddito da locazione sull'investimento immobiliare è classificato nella categoria di investimento. Per le motivazioni descritte nell'esempio 3.2.1. Tuttavia, le spese di pulizia e manutenzione devono essere classificate nella categoria operativa, nonostante siano correlate a un investimento immobiliare e siano necessarie per produrre la rendita da affitto. Questo è dovuto al fatto che non sono proventi e oneri specificati nello IFRS 18.54.

Le spese di pulizia e di manutenzione non sono:

- (a) Il provento generato dalle attività;
- (b) I proventi e gli oneri che sorgono dalla valutazione iniziale e successiva delle attività, anche al momento dell'eliminazione contabile delle attività; o
- (c) Le spese incrementalmente attribuibili direttamente all'acquisto e cessione delle attività

Poiché le spese di pulizia e di manutenzione non rispettano i criteri dell'IFRS 18.53-54, devono essere classificate nella categoria operativa.

L'analisi sopra descritta può essere dimostrata applicando il seguente supporto pratico alla classificazione:



3.2.4 Investimenti in collegate, joint venture e controllate non consolidate

La classificazione di proventi e oneri relativi a investimenti in società collegate, joint venture e controllate non consolidate dipende dalle principali attività operative dell'entità che investe, dal metodo di contabilizzazione e dal fatto che l'entità rediga o meno un bilancio separato o consolidato.

Collegate e joint ventures sono normalmente contabilizzate con il metodo del patrimonio netto in conformità allo IAS 28 *Partecipazioni in società collegate e joint venture*. Se il metodo del patrimonio netto viene applicato a questi investimenti, allora la quota di utile o perdita rilevata dall'investitore secondo lo IAS 28 dovrà essere sempre classificata nella categoria di investimento, indipendentemente dal fatto che l'entità abbia attività principali specifiche o meno (IFRS 18.55(a); IFRS 18.BC131-BC132).

Ciononostante, vi possono essere casi in cui un'entità contabilizza gli investimenti in collegate, joint venture e controllate non consolidate utilizzando una base di valutazione diversa dal metodo del patrimonio netto. Ad esempio, un'entità di investimento contabilizza tali investimenti al fair value rilevato a conto economico (si veda l'IFRS 10 *Bilancio consolidato*).

La base con cui un investitore contabilizza le sue collegate, joint venture e controllate non consolidate non è rilevante a meno che l'entità abbia come attività principale quella di investire in tali attività. Se ciò non avviene, il provento e la spesa che sono generati da questi investimenti sono sempre classificati nella categoria di investimento.

Si veda la sezione 3.8.1 per considerazioni su entità che hanno attività principali specifiche. In certi casi, queste entità possono classificare proventi e oneri correlati a investimenti in collegate, joint ventures e controllate non consolidate che non sono contabilizzate con il metodo del patrimonio netto nella categoria operativa.

3.2.5 Disponibilità liquide e mezzi equivalenti

Proventi e oneri correlati a disponibilità liquide e mezzi equivalenti (ad es. interessi attivi) saranno sempre classificati nella categoria investimento a meno che l'entità non abbia attività principali specifiche (IFRS 18.56).

La classificazione di disponibilità liquide e mezzi equivalenti per entità che investono in attività finanziarie o forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale è complessa. Si rimanda alla sezione 3.9.1 per ulteriori informazioni su tali requisiti e al diagramma di flusso che può essere utilizzato per classificare

proventi e oneri correlati a disponibilità liquide e mezzi equivalenti per entità con attività principali specifiche.

3.2.6 Altre attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità

La terza categoria in cui proventi e oneri specifici sono classificati nella categoria di investimento, è quella delle attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)). Questa è la categoria più ampia dei tre tipi di attività specifiche indicate dall' IFRS 18.53, poiché può includere diversi tipi di attività. Questi tipi di attività includono in genere (IFRS 18.B46):

- Investimenti in titoli di debito o rappresentativi di capitale; e
- Investimenti immobiliari e canoni di locazione da ricevere generati da tali immobili.

Si tenga presente che il “rendimento” generato può essere positivo o negativo; un rendimento negativo che viene generato non impedisce ad un'attività di generare un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente (IFRS 18.B45).

Proventi e oneri generati da queste attività tipicamente includono (IFRS 18.B47):

- (a) Interessi;
- (b) Dividendi;
- (c) Reddito da locazione;
- (d) Ammortamento;
- (e) Perdite per riduzione di valore e storni;
- (f) Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value; e
- (g) Proventi e oneri derivanti dall'eliminazione contabile dell'attività, o dalla sua classificazione e rivalutazione come posseduta per la vendita.

3.2.7 Attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità

L'IFRS 18.B48 indica che le attività che un'entità utilizza in combinazione per produrre o fornire beni o servizi non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità. Tali attività includono tipicamente:

- (a) Immobili, impianti e macchinari;
- (b) Attività derivanti dalla produzione o fornitura di beni e servizi per le quali proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa (ad esempio, crediti per questi beni e servizi); e
- (c) Se l'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, i prestiti a un cliente.

Commento BDO - interazione tra IFRS 18.B48 e classificazione delle attività

La classificazione di un'attività nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria influenzerà il modo in cui l'entità valuta se tale attività genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità. Ad esempio, in funzione di come un'entità intende utilizzare un edificio, questo può essere classificato come:

- Rimanenze: se l'entità vende regolarmente edifici ai clienti (ad es. un costruttore di case);
- Immobili, impianti e macchinari: se l'entità usa l'edificio per la sua attività (ad es. sede principale o centro distributivo); o
- Investimento immobiliare: se l'entità detiene l'immobile per il reddito da locazione o per incrementare il capitale o entrambi (ad es. immobili commerciali).

Rimanenze e immobili, impianti e macchinari tipicamente non genereranno un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità perché la produzione e la vendita di tali attività richiede all'entità di combinare una varietà di diverse risorse al fine di ottenere un rendimento.

Un investimento immobiliare genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità perché il reddito da locazione e l'incremento del capitale sono ottenuti indipendentemente dalle attività dell'entità. Perciò, proventi e oneri specificati nell'IFRS 18.54 vengono classificati nella categoria di investimento a meno che un'entità investa nell'investimento immobiliare come sua attività principale (si veda sezione 3.8.1).

Esempio 3.2-3 - classificazione di proventi e oneri relativi a crediti su prestiti

La valutazione dei ricavi e dei costi relativi alle attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità dipenderà dalle caratteristiche delle attività e delle operazioni dell'entità.

Fattispecie

L'Entità H è un produttore di widgets. L'Entità H ha prestato CU500 ad una parte correlata (Entità I) al fine di fornire finanziamenti a tale entità. L'Entità H non concede regolarmente prestiti e l'emissione di prestiti non è una delle sue attività principali. L'Entità H ha registrato interessi attivi sul prestito.

L'Entità J è un'istituzione finanziaria e rilascia prestiti ai mutuatari come attività principale. L'Entità J ha concesso in prestito CU700 a un mutuatario per costruire una nuova struttura. L'Entità J ha registrato interessi attivi sul prestito.

Valutazione

Entrambi le Entità H e J devono valutare se i crediti generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità. Ciò è necessario perché le entità devono determinare come classificare i proventi da interessi nel conto economico.

L'Entità H determina che il credito su prestito genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità perché il credito su prestito è uno strumento di debito come indicato nell'IFRS 18.B46. L'interesse attivo maturato sul prestito è il reddito generato dal bene (IFRS 18.54(a)), di conseguenza, l'Entità H classifica l'interesse attivo sul prestito da ricevere nella categoria di investimento poiché le attività principali dell'Entità H non comprendono l'emissione di prestiti.

L'Entità J determina che il credito per il prestito non genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità perché l'Entità J fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (IFRS 18.B48(c)). Poiché l'entità J investe in prestiti come attività principale, i proventi e le spese relative a tali attività sono classificati nella categoria operativa.

Questo esempio dimostra che due entità che possiedono un'identica attività sottostante possono classificare i ricavi e i costi relativi a tale attività in modo diverso a seconda che investano in tali attività come attività principale dell'impresa.

Vedere la sezione 3.8.1 per ulteriori spiegazioni sull'investimento in attività come attività principale.

3.2.8 Eliminazione contabile di un'attività o passività e rivalutazione di un'attività posseduta per la vendita

L'IFRS 18.B60 richiede che l'entità classifichi i proventi e gli oneri relativi all'eliminazione contabile di un'attività, o la sua classificazione come posseduta per la vendita (ad es. una svalutazione richiesta dall'IFRS 5) e qualsiasi valutazione successiva mentre è posseduta per la vendita, nella stessa categoria in cui ha classificato i proventi e gli oneri dell'attività immediatamente prima della sua eliminazione.

L'IFRS 18.B47(g) richiede che i proventi e gli oneri derivanti dall'eliminazione contabile di una determinata attività, o dalla sua classificazione e rivalutazione come posseduta per la vendita, siano classificati nella categoria di investimento.

Questo principio segue essenzialmente il percorso inverso dei proventi e oneri derivanti dall'eliminazione contabile o dalla classificazione come posseduta per la vendita e la classificazione dei proventi e degli oneri associati a tale attività.

Ad esempio (IFRS 18.B60):

Utili e perdite derivanti da:	Classificazione (ipotizzando che non ci sono attività principali specifiche)
Cessione di immobili, impianti e macchinari	Categoria operativa
Cessione di investimenti immobiliari	Categoria di investimento
Rivalutazione di una società collegata precedentemente contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto sulla fase di acquisizione di una controllata	Categoria di investimento

Lo stesso principio si applica alla rivalutazione di un'attività quando è classificata come posseduta per la vendita in conformità all'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*. L'IFRS 5.15 richiede che l'entità valuti un'attività non corrente (o gruppo in dismissione) classificata come posseduta per la vendita al minore tra il suo valore contabile e il suo fair value meno i costi di vendita. Ciò può comportare la rilevazione di utili o perdite nel corso dell'esercizio quando un'attività (o gruppo in dismissione) è classificata come posseduta per la vendita.

Questi utili e perdite sono classificati in modo simile alla tabella precedente. Per esempio:

Utili e perdite derivanti dalla rivalutazione di attività classificate come possedute per la vendita (IFRS 5.15)	Classificazione (ipotizzando che non ci sono attività principali specifiche)
Immobili, impianti e macchinari; attività immateriali	Categoria operativa
Investimenti immobiliari	Categoria di investimento

Utili e perdite derivanti dalla valutazione e rivalutazione di un'attività in conformità all'IFRS 5 non sono necessariamente classificati nella categoria delle attività operative cessate, nonostante derivino dall'applicazione dei requisiti dell'IFRS 5, tuttavia, questa conclusione può differire per gruppi di attività in cui sono soddisfatti i criteri per presentare l'utile o la perdita come un'attività operativa cessata - si veda la sezione seguente sui gruppi di attività. Solo i proventi e gli oneri derivanti da attività operative cessate in conformità all'IFRS 5 sono classificati nell'attività operativa cessata (cfr. sezione 5.6).

Requisiti simili sono presenti per l'eliminazione contabile delle passività. Si veda la sezione 3.3.

Questi requisiti si applicano alle singole attività; esiste tuttavia un metodo di classificazione semplificato per i gruppi di attività e passività.

3.2.9 Eliminazione contabile di gruppi di attività e passività e rivalutazione di un'attività posseduta per la vendita

Un'entità può dismettere gruppi di attività e passività in una singola operazione, come la vendita di un gruppo di attività correlate o la vendita di una controllata che detiene attività e passività.

In alcuni casi, tale dismissione può essere classificata come un'attività operativa cessata secondo quanto previsto dall'IFRS 5 e pertanto i proventi e gli oneri risultanti (inclusi utile o perdita sulla dismissione) sarebbero classificati nella categoria delle attività operative cessate (cfr. sezione 3.6). Ciò è dovuto al fatto che l'IFRS 5.33(a)(ii) richiede che l'utile o la perdita al netto delle imposte siano rilevati nella valutazione al fair value meno i costi di vendita o di dismissione delle attività o del/i gruppo/i in dismissione costituendo l'attività operativa cessata da includere nell' "importo unico" presentato come risultato delle attività

operative cessate. Tuttavia, non tutte le cessioni di gruppi di attività e passività soddisfano i criteri per essere classificate come attività operative cessate. Un'entità può dismettere un gruppo di attività e passività che non soddisfano i criteri per essere presentate come attività operative cessate secondo quanto previsto dall'IFRS 5, e pertanto il ricavo e il costo non possono essere classificati nella categoria delle attività operative cessate. Ciò solleva la questione di come l'entità classifica gli utili e le perdite derivanti da tale vendita. Per esempio, se un'entità è tenuta a disaggregare il totale degli utili o delle perdite e ad assegnarli alle varie attività e passività, classificando una parte del totale degli utili o delle perdite nella categoria operativa (ad es. la parte relativa a immobili, impianti e macchinari) e un'altra parte nella categoria di investimento (ad es. la parte relativa all'investimento immobiliare).

L'IFRS 18.B63 semplifica il requisito richiedendo che tale utile sia sempre classificato nella categoria operativa a meno che tutti gli attivi del gruppo (diversi dagli attivi fiscali) abbiano generato ricavi e costi che l'entità ha classificato nella categoria di investimento immediatamente prima dell'operazione o di altro evento.

Si tratta di una semplificazione dei principi generali dell'IFRS 18; tuttavia, lo IASB ha deciso che imporre all'entità di allocare l'utile o la perdita derivante dall'eliminazione contabile di un gruppo di attività (o di un gruppo di attività e passività) alle categorie relative a tali attività (o attività e passività) potrebbe comportare allocazioni arbitrarie e la sua applicazione essere onerosa per i redattori (IFRS 18.BC204).

3.2.10 Modifica d'uso dell'attività

Un cambiamento nell'uso di un'attività può modificare la valutazione se l'attività è un'attività specificata nell'IFRS 18.53 e, pertanto, che proventi e oneri specifici devono essere classificati nella categoria di investimento. Per esempio, un'entità può utilizzare un elemento di immobili, impianti e macchinari come propria sede centrale, ma poi cambiare l'uso dell'attività trasferendo la sede in un altro ufficio e affittare la precedente sede centrale come investimento immobiliare. L'attività non avrebbe soddisfatto i criteri di cui all'IFRS 18.53 (ossia non è un'attività specifica) prima del cambiamento di utilizzo, ma lo sarebbe al momento della riclassificazione come investimento immobiliare perché l'edificio genererebbe in quel momento un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)).

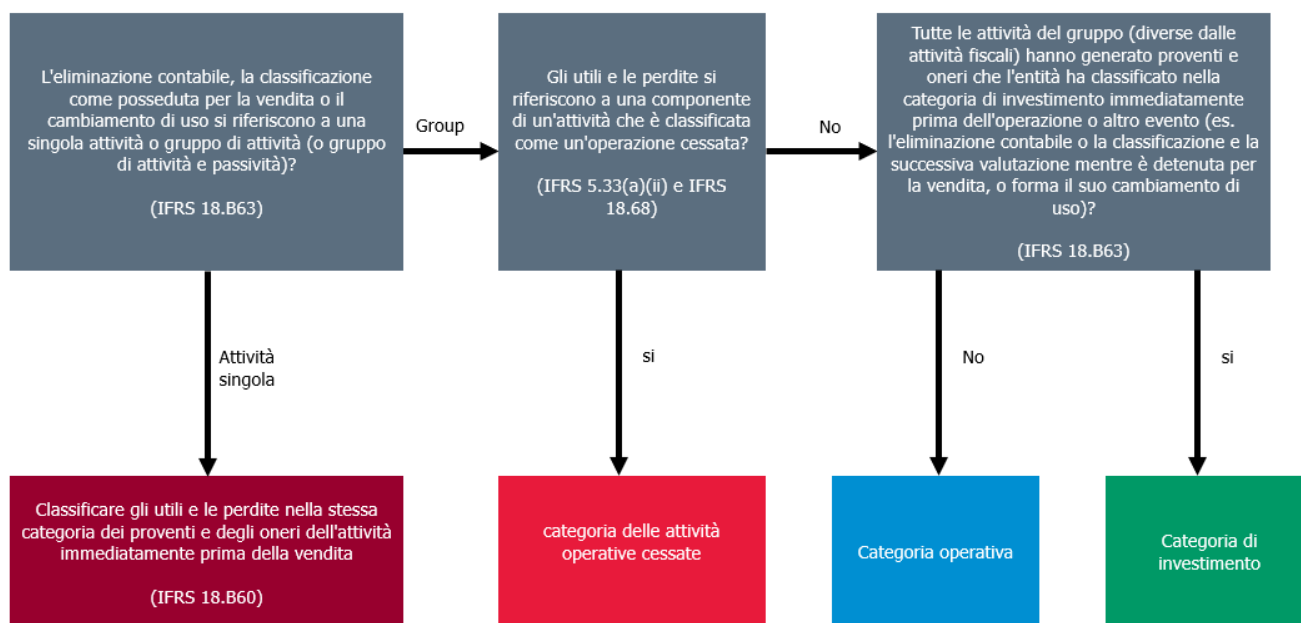
Fino al momento della riclassificazione dell'attività, i proventi e gli oneri sarebbero presentati in conformità alle disposizioni dell'IFRS 18 applicate a tale attività, ma solo i proventi e gli oneri a partire dalla data di riclassificazione sarebbero trattati diversamente. Per esempio, i proventi e gli oneri relativi a immobili, impianti e macchinari sarebbero classificati nella categoria operativa fino alla data della riclassificazione come investimento immobiliare (es. ammortamento dell'edificio fino alla data della riclassificazione).

Solo a partire da tale data di riclassificazione i proventi e gli oneri sono classificati nella categoria di investimento (supponendo che l'entità non investa in tali attività come attività principale). L'IFRS 18.B62 richiede che un'entità classifichi i proventi e gli oneri derivanti dall'operazione o altro evento che comporta la riclassificazione nella categoria in cui ha classificato i proventi e gli oneri dell'attività immediatamente prima dell'operazione o dell'evento. Per esempio, il trasferimento di un elemento di immobili, impianti e macchinari dall'ambito di applicazione dello IAS 16 allo IAS 40 può comportare che gli importi siano rilevati nel conto economico (IAS 40.62(a) e 62(b)(i)). Questi importi devono essere classificati nella categoria operativa perché è la categoria in cui l'entità ha classificato i proventi e gli oneri dell'edificio immediatamente prima della riclassificazione come investimento immobiliare.

Se una modifica nell'uso si applica a un gruppo di attività in conseguenza di un'operazione o altro evento, si applicano le disposizioni dell'IFRS 18.B63 discusse nella sezione precedente. L'IFRS 18.B63 richiede che tali proventi o oneri siano sempre classificati nella categoria operativa a meno che tutte le attività del gruppo (diverse dalle attività fiscali) abbiano generato ricavi e costi che l'entità ha classificato nella categoria di investimento immediatamente prima dell'operazione o di altro evento.

3.2.11 Supporto pratico - classificazione di utili e perdite derivanti dall'eliminazione contabile di un'attività o passività (o gruppo di attività e passività), dalla rivalutazione di un'attività (o gruppo in dismissione) come posseduta per la vendita, o da un cambiamento d'uso

Questo supporto pratico riassume le linee guida che un'entità dovrebbe applicare nella classificazione dei proventi e degli oneri derivanti dall'eliminazione contabile e/o dalla rivalutazione di attività (o gruppi di attività) classificate come possedute per la vendita o da un cambiamento d'uso.



3.2.12 Presentazione di proventi e oneri classificati nella categoria di investimento

L'IFRS 18 non richiede che venga presentato un totale parziale per tutte le voci classificate nella categoria di investimento (ad es. "utile o perdita da investimenti"). L'IFRS 18 richiede che venga presentato un "utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito" (IFRS 18.69(b)); pertanto, questo totale parziale comprenderà la somma dei proventi e degli oneri classificati nelle categorie operativa e di investimento. Questa relazione è illustrata di seguito:

Voce di bilancio		Classificazione	Spiegazione
Ricavi	XXX	Categoria operativa	
Costo del venduto	<u>XXX</u>		
Utile lordo	XXX		
Altri proventi operativi	XXX		
Costi di vendita	XXX		
Ricerca e sviluppo	XXX		
Generali e amministrative	<u>XXX</u>		
Risultato operativo	XXX	Totale parziale specifico obbligatorio	Somma della categoria operativa

Plusvalenze rilevate al fair value su investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	XXX	Categoria di investimento	
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	XXX	Totale parziale specifico <u>obbligatorio</u> ³	Somma delle categorie operativa e di investimento
Interessi passivi su finanziamenti e passività di leasing	XXX	Categoria di finanziamento	
Risultato ante imposte sul reddito	XXX	Totale parziale aggiuntivo	
Imposte sul reddito	XXX	Categoria delle imposte sul reddito	
Risultato da operazioni in corso	XXX	Totale parziale aggiuntivo	
Perdita da attività operative cessate	XXX	Categoria delle attività operative cessate	
Utile (perdita)	XXX	Totale <u>obbligatorio</u>	Somma di tutte le categorie

Si veda la sezione 5 per ulteriori informazioni sui totali parziali e totali presentati nel prospetto del conto economico.

3.3 Categoria di finanziamento

Le disposizioni di classificazione per la categoria di finanziamento si concentrano sulle passività, mentre la categoria di investimento si concentra sulle attività.

La classificazione dei proventi e oneri nella categoria di finanziamento influisce sulla determinazione del totale parziale obbligatorio “utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito” (si veda sezione 5.1). La categoria di finanziamento (e il relativo totale parziale obbligatorio) è richiesto dall'IFRS 18 perché, secondo lo IASB, molti utilizzatori del bilancio cercano di analizzare i risultati dell'entità indipendentemente da come l'entità è finanziata (IFRS 18.BC148). Isolando i proventi e oneri relativi ai finanziamenti in una categoria distinta, e presentando un totale parziale prima di tali voci, le operazioni delle entità possono essere confrontate indipendentemente dal modo in cui sono finanziate (es. Debito vs. Capitale proprio, costo del finanziamento del debito, ecc.).

3.3.1 Disposizioni generali di classificazione

La presente sezione esamina i requisiti applicabili alle entità che non forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale. Si veda la sezione 3.8.2 per le linee guida applicabili alle entità con tali attività principali specifiche (ad es. fornire finanziamenti ai clienti come attività principale).

Per classificare i proventi e gli oneri derivanti da passività, l'entità deve distinguere le passività tra (IFRS 18.59):

- (a) passività derivanti da operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti; e
- (b) passività diverse da quelle descritte in (a), ossia passività derivanti da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti.

Si applicano requisiti distinti ai proventi e oneri relativi a questi due diversi tipi di passività.

³ Il risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito è un totale parziale obbligatorio per molte entità, sebbene vi sia un'eccezione per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale ed effettuano una particolare scelta di principio contabile - cfr. sezione 5.1 “utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito - entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale”.

3.3.2 Passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti

Le passività derivanti da operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti sono quelle in cui l'entità (IFRS 18.B50):

- (a) riceve finanziamenti sotto forma di disponibilità liquide, estinzione di una passività finanziaria o ricezione di strumenti rappresentativi di capitale dell'entità; e
- (b) in una data successiva, restituirà in cambio disponibilità liquide o i propri strumenti rappresentativi di capitale.

Per tali passività, l'IFRS 18.60 impone alle entità di classificare nella categoria del finanziamento gli importi inclusi nel conto economico per:

- (a) i proventi e oneri derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle passività, anche al momento dell'eliminazione contabile delle passività; e
- (b) le spese incrementalmente direttamente attribuibili all'emissione e all'estinzione delle passività, per esempio i costi di transazione.

Esistono alcune eccezioni ai proventi e oneri di cui all'IFRS 18.60, come i proventi e oneri relativi ai contratti ibridi contenenti un contratto primario che è una passività e le plusvalenze e minusvalenze su derivati e strumenti di copertura designati - si vedano le "eccezioni ai principi di classificazione" di seguito così come le sezioni 3.9.1, 3.9.3 e 3.9.2.

Esempi di tali passività includono, insieme ai relativi proventi e oneri specificati nell'IFRS 18.60:

<u>Passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.B51)</u>	<u>Proventi e oneri specifici classificati nella categoria di finanziamento (IFRS 18.B52)</u>
Uno strumento di debito che sarà regolato in disponibilità liquide, come obbligazioni, prestiti, note, titoli e ipoteche - un'entità riceve disponibilità liquide e restituirà disponibilità liquide in cambio;	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi passivi (ad esempio, su strumenti di debito emessi); • Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value (ad esempio, su una passività designata al fair value rilevato a conto economico); • Dividendi su azioni emesse classificate come passività; e • Proventi e oneri derivanti dalla modifica e/o eliminazione contabile della passività⁴.
Una passività in base a un <i>supplier finance arrangement</i> quando il debito per beni o servizi è eliminato contabilmente - l'entità è libera dalla passività finanziaria per i beni o servizi e restituirà disponibilità liquide in cambio;	
Un'obbligazione che sarà regolata mediante la consegna di azioni di un'entità: l'entità riceve disponibilità liquide e restituirà i propri strumenti rappresentativi di capitale in cambio;	
Un obbligo per l'entità di acquistare i propri strumenti rappresentativi di capitale: l'entità riceve i propri strumenti rappresentativi di capitale e restituirà disponibilità liquide in cambio.	

Poiché l'IFRS 18 richiede solo una valutazione binaria - se una passività deriva o meno da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti, nella sezione seguente sono inclusi esempi di passività che non soddisfano questo criterio.

⁴ Se, nell'ambito di un *supplier finance arrangement*, l'entità rileva un importo dovuto a un fornitore e rileva una passività ai sensi dell'accordo, i proventi e gli oneri derivanti da tale eliminazione contabile sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.B61(b)).

3.3.3 Passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti

Per le passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti, i proventi e gli oneri che devono essere classificati nella categoria di finanziamento sono più limitati rispetto alle operazioni di “puro finanziamento”.

Per le passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti (ad esempio, gli elementi elencati di seguito), l'entità classifica nella categoria di finanziamento (IFRS 18.61):

- (a) interessi attivi e passivi, ma solo se l'entità identifica tali interessi attivi e passivi ai fini dell'applicazione di altri requisiti negli IFRS Accounting Standards; e
- (b) proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse, ma solo se l'entità identifica tali proventi e oneri ai fini dell'applicazione di altri requisiti degli IFRS Accounting Standards.

Tutti gli altri proventi e oneri non inclusi nell'IFRS 18.61 devono essere classificati nella categoria operativa. Come indicato sopra, si vedano le “eccezioni ai principi di classificazione” più avanti e le sezioni 3.9.2, 3.9.3 e 3.9.4 per disposizioni speciali applicabili ai contratti ibridi, alle differenze di cambio e alle plusvalenze e minusvalenze su derivati. Di conseguenza, la distinzione pratica tra le passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti o meno, è che per queste ultime un numero più limitato di proventi e oneri sarà classificato nella categoria di finanziamento.

La tabella seguente illustra i tipi di passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti, e le ragioni per cui esse non sono considerate di “puro finanziamento” (IFRS 18.B53) ed esempi di proventi e oneri che saranno classificati nella categoria del finanziamento, supponendo che l'entità non abbia attività principali specifiche (IFRS 18.61):

Passività derivanti da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.B53)	Motivo della classificazione (per es. perché la passività non deriva da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti) (IFRS 18.B53)	Esempi di proventi e oneri che saranno classificati nella categoria di finanziamento (IFRS 18.B54)
Debiti per beni o servizi che saranno regolati in disponibilità liquide (IFRS 9)	L'entità riceve beni o servizi, non finanziamenti nella forma specificata dall'IFRS 18.B50(a).	Interessi passivi sui debiti derivanti dall'acquisto di beni o servizi, applicando IFRS 9.
Passività da contratto (IFRS 15)	L'entità riceve disponibilità liquide, ma estingue la passività con la fornitura di beni o servizi piuttosto che con disponibilità liquide o con i propri strumenti rappresentativi di capitale come richiesto da IFRS 18.B50(b).	Interessi passivi su una passività contrattuale con una componente di finanziamento significativa, come specificato da IFRS 15.
Passività di leasing (IFRS 16)	L'entità riceve un'attività consistente nel diritto d'uso, non riceve un finanziamento nella forma specificata da IFRS 18.B50(a).	Interessi passivi su una passività di leasing, in applicazione dell'IFRS 16.
Passività per piani pensionistici definiti (IAS 19)	L'entità riceve servizi dei dipendenti, non finanziamenti nella forma specificata da IFRS 18.B50(a).	Interessi passivi (attivi) netti su una passività (attività) netta per benefici definiti, applicando lo IAS 19.
Accantonamenti per lo smantellamento o il ripristino di beni (IAS 37)	L'entità riceve un'attività (l'aumento del valore contabile delle attività), non un finanziamento nella forma specificata da IFRS 18.B50(a).	L'aumento dell'importo attualizzato di un accantonamento derivante dal trascorrere del tempo e l'effetto di qualsiasi variazione del tasso di attualizzazione sugli accantonamenti, applicando lo IAS 37.
Accantonamenti per contenziosi (IAS 37)	L'entità non riceve un finanziamento nella forma specificata da IFRS 18.B50(a).	

Commento BDO - interazione tra i requisiti dell'IFRS 18 relativi alla categoria di finanziamento e quelli dello IAS 23 Oneri finanziari

Le disposizioni dell'IFRS 18 applicabili agli interessi attivi e passivi interagiscono indirettamente con le disposizioni dello IAS 23, che richiede alle entità di capitalizzare gli oneri finanziari nel valore contabile delle attività se sono soddisfatte determinate condizioni. Se le rimanenze o gli elementi di immobili, impianti e macchinari impiegano un considerevole periodo di tempo per essere pronti all'uso previsto o alla vendita (ossia sono "attività idonee" secondo quanto previsto dallo IAS 23), allora gli oneri finanziari devono essere capitalizzati. Per esempio, la costruzione a lungo termine di un edificio può comunemente includere la capitalizzazione degli oneri finanziari nel valore contabile dell'edificio man mano che questo viene costruito.

Gli oneri finanziari capitalizzati come una componente del valore contabile di un bene che giustifica una capitalizzazione possono derivare da passività che derivano o no da operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti. Ciò è dovuto al fatto che lo IAS 23 definisce gli oneri finanziari includendo componenti di entrambe le categorie (ad es. interessi passivi calcolati utilizzando il metodo del tasso di interesse effettivo come descritto nell'IFRS 9, che sarebbe applicabile alle passività finanziarie quali i prestiti bancari, nonché gli interessi relativi a passività di leasing rilevate conformemente all'IFRS 16).

Una volta che gli oneri finanziari sono capitalizzati nel valore contabile di un bene che giustifica una capitalizzazione, le disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 applicabili agli interessi attivi e passivi non si applicano più. Ciò è dovuto al fatto che essi non sono più interessi attivi e passivi rilevati in conto economico, essi sono "ri-caratterizzati" sulla base della natura del bene.

Per esempio, l'entità H costruisce un immobile che intende occupare come sede centrale; pertanto, l'immobile rientra nell'ambito di applicazione dello IAS 16. Nel corso del periodo di costruzione, l'entità H ha rilevato gli oneri finanziari come parte del valore contabile dell'edificio secondo quanto previsto dallo IAS 23. Una volta completata la costruzione, il valore contabile comprende i seguenti importi:

Componenti del valore contabile	Importo
Materiali e manodopera	CU10.000
Oneri finanziari capitalizzati relativi a prestiti bancari - prestiti specifici (IAS 23.12)	CU800
Oneri finanziari capitalizzati relativi a passività di leasing - prestiti generali (IAS 23.14)	<u>CU400</u>
Totale	CU11.200

Poiché l'Entità H ammortizza l'edificio nel corso della sua vita utile, l'Entità H non applica le disposizioni dell'IFRS 18.59-61 per classificare nella categoria di finanziamento la componente del costo di ammortamento che si riferisce agli oneri finanziari capitalizzati (CU800 + CU400 = CU1.200). L'intero importo del costo di ammortamento è rilevato nella categoria operativa (IFRS 18.B49(c)) perché una volta che tali importi sono capitalizzati nel costo del prestito di un bene, l'eventuale rilevazione di tali importi nel conto economico non è più considerata come un utile o un costo rilevato a conto economico; si tratta dell'ammortamento di un elemento di immobili, impianti e macchinari.

Pertanto, l'Entità H rifletterebbe una parte degli interessi attivi e passivi nel conto economico (quelle spese non capitalizzate secondo quanto previsto dallo IAS 23), essendo tali spese soggette alle disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 applicabili alla categoria di finanziamento. La parte degli interessi attivi e passivi capitalizzata secondo quanto previsto dallo IAS 23 sarebbe soggetta alle disposizioni di classificazione applicabili al conto economico rilevato quando il bene che giustifica una capitalizzazione viene rilevato nel conto economico (ad es. tramite ammortamento, riduzione di valore ecc.).

Commento BDO - proventi e oneri relativi a passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti che non saranno classificati nella categoria di finanziamento (esempi in cui i criteri dell'IFRS 18.61 non sono soddisfatti)

L'IFRS 18.B53 è solo un elenco di esempi e non considera tutte le passività che possono essere rilevate in conseguenza dell'applicazione degli IFRS Accounting Standards. I proventi e gli oneri relativi alle passività derivanti da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti devono essere analizzati per determinare se soddisfano i criteri di cui all'IFRS 18.61 per essere classificati nella categoria di finanziamento.

Di seguito sono riportati alcuni esempi di passività che derivano da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti e relativi proventi e oneri che non soddisfano i criteri di cui all'IFRS 18.61 per essere classificate nella categoria del finanziamento. Gli esempi seguenti non sono esaustivi.

Passività per pagamenti basati su azioni regolate in disponibilità liquide (IFRS 2)

Un'entità può rilevare una passività per un'operazione di pagamento basata su azioni regolata in disponibilità liquide che essa incorre nel ricevere un servizio (es. servizi di pulizia). I servizi ricevuti sarebbero classificati nella categoria operativa; tuttavia, la passività di pagamento basata su azioni regolata in disponibilità liquide deve essere rivalutata ad ogni esercizio al fair value con le variazioni del fair value rilevate nel conto economico (IFRS 2.30). La variazione del fair value da un esercizio al successivo prenderebbe in considerazione due elementi:

1. il passare del tempo (per es. lo smontamento dell'attualizzazione rilevata); e
2. eventuali cambiamenti nella stima relativi alla passività (per es. un aumento della passività stimata a causa di variazioni del prezzo delle azioni dell'entità).

Per le passività derivanti da operazioni che non comportano soltanto la raccolta di finanziamenti, l'IFRS 18.61 consente di classificare nella categoria di finanziamento solo due tipi di proventi e oneri (**il grassetto è aggiunto**):

- (a) interessi attivi e passivi, **ma solo se l'entità identifica tali proventi e oneri ai fini dell'applicazione di altri requisiti** degli IFRS Accounting Standards; e
- (b) proventi e oneri derivanti da variazioni nei tassi di interesse, **ma solo se l'entità identifica tali proventi e oneri ai fini dell'applicazione di altri requisiti** degli IFRS Accounting Standards.

L'IFRS 2.30 richiede che la passività per pagamento basata su azioni regolata in disponibilità liquide sia rivalutata da un esercizio all'altro; tuttavia, l'IFRS 2 non richiede che l'entità identifichi gli interessi attivi e passivi nell'eseguire questa rivalutazione. In altri termini, l'IFRS 2 richiede la valutazione del fair value di tali passività a ciascuna data di riferimento del bilancio, con il movimento totale di tale passività rilevato nel conto economico, senza disaggregazione tra lo smontamento dell'attualizzazione e altre variazioni del fair value.

Pertanto, a nostro avviso, la rivalutazione di una passività per pagamento basata su azioni regolata in disponibilità liquide deve essere classificata nella categoria operativa.

Modifiche di utili e perdite su passività contrattuali (IFRS 15)

L'IFRS 15.21(b) richiede che un'entità contabilizzi una modifica al contratto come se fosse parte del contratto esistente se i beni o servizi restanti non sono distinti e, pertanto, fanno parte di un'unica obbligazione di servizio che è parzialmente soddisfatta alla data della modifica del contratto. L'effetto che la modifica ha sul prezzo dell'operazione e sulla misura del progresso dell'entità verso il pieno adempimento dell'obbligazione di fare è rilevato come rettifica ai ricavi.

L'effetto rilevato nel conto economico deve essere classificato nella categoria operativa perché tale utile o perdita non è costituito da interessi attivi e passivi (IFRS 18.61(a)) o da proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse (IFRS 18.61(b)). Inoltre, poiché l'IFRS 15.21(b) richiede che l'effetto sia riflesso come rettifica dei ricavi, l'effetto deve essere riflesso nella categoria operativa perché anche i ricavi sono riflessi nella categoria operativa (IFRS 18.B49 (a)).

Utile e perdite derivanti da modifiche alle passività di leasing (IFRS 16)

L'IFRS 16.46 richiede che il locatario contabilizzi una modifica del leasing che non è contabilizzata come un leasing separato diminuendo il valore contabile dell'attività consistente nel diritto d'uso, con un importo rilevato a conto economico relativo alla cessazione parziale o totale del leasing (si veda la sezione 5.7 dell'IFRS Accounting Standards In Practice IFRS 16 Leasing per un esempio pratico).

Tale utile o perdita rilevato nel conto economico deve essere classificato nella categoria operativa in quanto tale utile o perdita non costituisce interessi attivi e passivi (IFRS 18.61(a)) o proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse (IFRS 18.61(b)).

Variazione della stima relativa a un accantonamento legale (IAS 37)

Lo IAS 37.45-47 richiede che un accantonamento rifletta il valore temporale del denaro quando l'effetto è rilevante (ossia gli accantonamenti devono essere attualizzati). Il paragrafo 59 dello IAS 37 richiede che un accantonamento sia rivisto alla fine di ogni esercizio e rettificato per riflettere la migliore stima corrente. Pertanto, da un esercizio all'altro, la variazione del valore contabile di un accantonamento attualizzato rifletterà:

- Lo smontamento dell'attualizzazione a causa del passare del tempo; e
- Eventuali aggiornamenti della migliore stima corrente.

Sebbene lo IAS 37 non specifichi la presentazione di queste due voci nel conto economico (lo IAS 37.60 si riferisce allo smontamento dell'attualizzazione come costo del prestito), e nella pratica esistono differenze, queste due voci saranno generalmente riflesse in categorie diverse nel conto economico.

L'IFRS 18.B54(e) specifica che l'aumento dell'importo attualizzato di un accantonamento derivante dal passare del tempo e dall'effetto di qualsiasi variazione del tasso di attualizzazione è un esempio di interessi attivi e passivi che soddisfa i criteri dell'IFRS 18.61 per essere classificato nella categoria di finanziamento.

Il provento/onere relativo allo smontamento dell'attualizzazione (o alla variazione del tasso di attualizzazione) è classificato nella categoria di finanziamento perché l'accantonamento è una passività derivante da operazioni che non riguardano solo la raccolta di finanziamenti e si tratta di interessi attivi e passivi (IFRS 18.61(a)).

Il provento/onere relativo alla variazione della migliore stima di regolamento sono classificati nella categoria operativa perché l'accantonamento legale è una passività derivante da operazioni che non riguardano solo la raccolta di finanziamenti e non costituiscono interessi attivi e passivi (IFRS 18.61(a)) né proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse (IFRS 18.61(b)).

Pertanto, l'aggiornamento della valutazione di una passività può comportare che un'entità debba "suddividere" l'effetto totale rilevato nel conto economico tra più di una categoria.

Esempio 3.3-1 - variazioni degli accantonamenti a causa dello smontamento dell'attualizzazione e rettifiche alla miglior stima del regolamento

Fattispecie

L'Entità H è attualmente coinvolta in una controversia legale. A causa della limitata disponibilità dei tribunali, si prevede che il contenzioso richiederà quattro anni per essere risolto. L'Entità H non prevede un esito favorevole e, di conseguenza, ha rilevato un accantonamento all'inizio del primo anno in conformità con le disposizioni dell'IAS 37. La stima nel corso del tempo dell'Entità H del regolamento legale e del tasso di attualizzazione sono le seguenti:

	Stima del regolamento legale (CU)	Tasso di attualizzazione
Inizio Anno 1	300,000	5%
Fine Anno 1	300,000	5%
Fine Anno 2	400,000	5%
Fine Anno 3	400,000	6%

Analisi

Un accantonamento legale è una passività che deriva da un'operazione che non riguarda solo la raccolta di finanziamenti. Gli interessi attivi e passivi (IFRS 18.61(a)) o i proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse (IFRS 18.61(b)) relativi a tali passività sono classificati nella categoria di finanziamento. Altri proventi e oneri correlati a tali passività sono classificati nella categoria operativa. L'IFRS 18.B54(e) specifica che l'aumento dell'importo attualizzato di un accantonamento derivante dal passare del tempo e dall'effetto di qualsiasi variazione del tasso di attualizzazione è un esempio di interessi attivi e passivi che soddisfa i criteri dell'IFRS 18.61 per essere classificato nella categoria di finanziamento.

Le seguenti scritture contabili indicano la categoria di conto economico per illustrare l'effetto che l'IFRS 18 ha sulla presentazione degli oneri relativi all'accantonamento. Questo esempio non tratta di come l'Entità H possa presentare gli oneri nel prospetto di conto economico, ma solo la classificazione richiesta.

Inizio Anno 1

DR Onere per accantonamento legale	CU246,811 ¹	Categoria nel prospetto di conto economico: Categoria operativa
CR Accantonamento legale	CU12,341	

CU12,341 sono classificati nella categoria di finanziamento poiché rappresentano interessi passivi derivanti dallo smontamento dell'attualizzazione.

Alla fine dell'Anno 1 l'accantonamento ha un valore contabile di CU259,152 (CU246,811 + CU12,341).

2: $CU246,811 * 5\%$ o

((PV del valore futuro di CU300,000 pagabili in 3 anni attualizzati al 5%) - (PV del valore futuro di CU300,000 pagabili in 4 anni attualizzati al 5%))

Fine Anno 2

DR Interesse passivo	CU12,958 ³	Categoria nel prospetto di conto economico: Categoria di finanziamento
DR Onere per accantonamento legale	CU90,703 ⁴	Categoria operativa
CR Accantonamento legale	CU103,661 ⁵	

CU12,958 sono classificati nella categoria di finanziamento poiché si tratta di interessi passivi.

CU90,703 sono classificati nella categoria operativa poiché riguardano la variazione nella stima del regolamento legale da CU 300,000 a CU 400,000. Non si tratta di interessi attivi e passivi o proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse.

Alla fine dell'Anno 2 l'accantonamento ha un valore contabile di CU362,813 (CU259,152 + CU103,661).

3: $CU259,152 * 5\%$ o ((PV del valore futuro di CU300,000 pagabili in 2 anni attualizzati al 5%) - (PV del valore futuro di CU300,00 pagabili in 3 anni attualizzati al 5%))

4: (PV del valore futuro di CU400,000 pagabili in 2 anni attualizzati al 5%) - (PV del valore futuro di CU300,000 pagabili in 2 anni attualizzati al 5%)

5: $CU90,703 + CU12,958$ (rimanente) o ((PV del valore futuro di CU400,000 pagabili in 2 anni attualizzati al 5%) - (PV del valore futuro di CU300,000 pagabili in 3 anni attualizzati al 5%))

Fine Anno 3:

		Categoria nel prospetto di conto economico:
DR Interesse passivo	CU14,547 ⁶	Categoria di finanziamento
CR Accantonamento legale	CU14,547	

CU14,547 sono classificati nella categoria di finanziamento poiché comprendono sia lo smontamento dell'attualizzazione che l'effetto della variazione del tasso di attualizzazione.

Alla fine dell'Anno 3 l'accantonamento ha un valore contabile di CU377,360 (CU362,813 + CU14,547).

6: (PV del valore futuro di CU400,000 pagabili in 1 anno attualizzati al 6%) - (PV del valore futuro di CU400,000 pagabili in 2 anni attualizzati al 5%).

Esempio 3.3-1 - Classificazione di proventi e oneri relativi a un modifica del leasing che ne riduce l'oggetto

Questo esempio è stato preso dall'IFRS Accounting Standards in Practice IFRS 16 *Leasing* di BDO Italia. Questo esempio è stato incluso per illustrare come i proventi e oneri derivanti da una modifica del leasing siano classificati nel prospetto di conto economico.

Fattispecie

L'Entità B ha un contratto di leasing decennale su 5.000 metri quadrati di spazi per uffici con un canone annuale di 50.000 CU, pagabile alla fine di ogni anno. Il tasso utilizzato per attualizzare i pagamenti dovuti è il tasso di finanziamento marginale dell'Entità B del 6%, poiché il tasso implicito nel contratto di leasing non è facilmente determinabile. All'inizio del sesto anno, l'Entità B e il locatore concordano di ridurre il leasing a 2.500 metri quadrati e di ridurre i pagamenti restanti a CU30.000 all'anno. All'inizio del sesto anno, il tasso di finanziamento marginale dell'Entità B è del 5%.

Requisiti dell'IFRS 16

Quando una modifica del leasing riguarda una riduzione dell'oggetto, la modifica contabile viene attuata in due fasi (IFRS 16.46):

- Diminuire l'attività consistente nel diritto d'uso e la passività del leasing per i rispettivi importi rispetto al leasing originario rilevando la differenza a conto economico; e
- Rimisurare la passività del leasing utilizzando un tasso di attualizzazione rivisto con compensazione dell'attività consistente nel diritto d'uso.

Valutazione

La modifica è una diminuzione dell'ambito di applicazione dal contratto originale, per cui la passività di leasing e l'attività consistente nel diritto d'uso devono essere rimisurate.

La passività del leasing immediatamente prima della modifica è CU 210.618 e l'attività consistente nel diritto d'uso è CU 184.002.

L'entità della riduzione dell'attività consistente nel diritto d'uso è del 50%, dato che lo spazio affittato è sceso da 5.000 metri quadrati a 2.500.

Valore attuale degli anni 6 - 10 (5 anni), CU30.000 l'anno, 5% sconto = 129.884

La scrittura necessaria per adeguare i valori contabili alla riduzione dell'applicazione (fase 1):

DR Passività del leasing	105,309	(210,618 originale * 50%)
CR Attività consistente nel diritto d'uso	92,001	(184,002 originale * 50%)
CR Utile	13,308	(resto)

Scrittura richiesta per rettificare la passività del leasing al saldo rivisto di CU 129,884 (fase 2):

DR Attività consistente nel diritto d'uso	24,575	(corrisponde alla rettifica della passività)
CR Passività del leasing	24,575	(CU210,618 - CU105,309 + CU 24,575 = CU129,884)

Classificazione nel prospetto di conto economico ai sensi dell'IFRS 18

Una passività del leasing è una passività che deriva da operazioni che non riguardano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.B53(c)). Gli interessi attivi e passivi (IFRS 18.61(a)) o i proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse (IFRS 18.61(b)) relativi a queste passività sono classificati nella categoria di finanziamento. Altri proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa.

L'IFRS 16 richiede che un'entità riduca prima l'attività consistente nel diritto d'uso e la passività del leasing in base alla riduzione dell'oggetto, con una plusvalenza di CU13.308. Questa plusvalenza è classificata nella categoria operativa perché è il risultato della parziale eliminazione contabile della passività del leasing e dell'attività consistente nel diritto d'uso a causa della riduzione dell'oggetto. Non si tratta di interessi attivi e passivi né di proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse.

Sebbene la passività del leasing venga rimisurata a causa di una variazione del tasso di finanziamento marginale (tasso di interesse), la rettifica non comporta la rilevazione di proventi/oneri. L'importo rettificato della passività del leasing (CU24.575) viene compensato dall'attività consistente nel diritto d'uso e non è rilevato come utile o perdita.

3.3.4 Proventi e oneri rilevati al momento dell'eliminazione delle passività

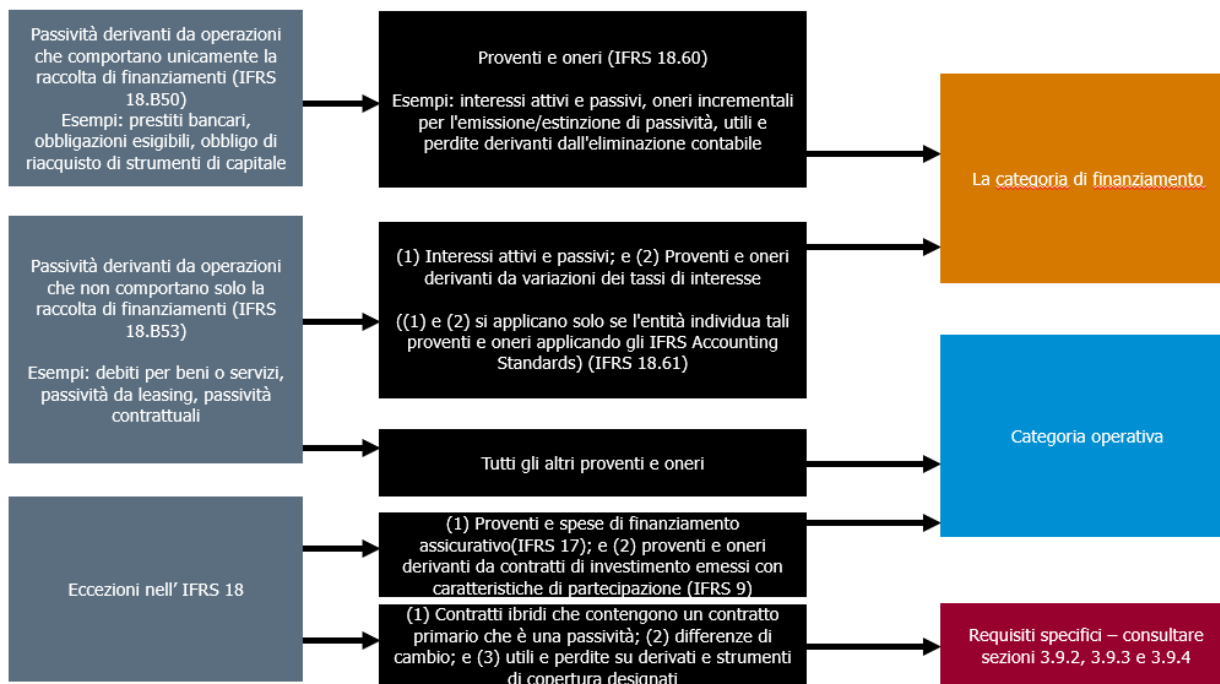
Le disposizioni generali di classificazione dell'IFRS 18 si applicano nella classificazione dei proventi e degli oneri rilevati in seguito alla cancellazione dal bilancio di una passività (IFRS 18.B61). In altri termini, l'entità deve identificare se una passività eliminata dal bilancio deriva da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti o meno, classificando di conseguenza i proventi e gli oneri rilevati al momento dell'eliminazione contabile.

Per esempio, supponendo che un'entità non fornisca finanziamenti ai clienti come attività principale (IFRS 18.B61):

Proventi o oneri rilevati al momento della cancellazione di passività	Classificazione
Un utile o una perdita sono rilevati al momento del regolamento anticipato di un prestito bancario	Categoria di finanziamento - il prestito bancario deriva da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.60) e l'utile o la perdita sull'eliminazione contabile deriva dall'eliminazione contabile della passività (IFRS 18.60(a)).
Un utile o una perdita sono rilevati quando un importo dovuto a un fornitore è eliminato come risultato di un <i>supplier finance arrangement</i> con la rilevazione di una nuova passività	Categoria operativa - il credito deriva da un'operazione che non comporta solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.61) e l'utile o la perdita non è un elemento specificato nell'IFRS 18.61(a)-(b), pertanto deve essere classificato nella categoria operativa.

3.3.5 Supporto pratico - criteri per la classificazione di proventi e oneri nella categoria di finanziamento per entità senza attività principali specifiche

Questo supporto pratico sintetizza i requisiti per determinare se proventi e oneri sono classificati nella categoria di finanziamento, ipotizzando che un'entità non abbia come attività principale la concessione di



finanziamenti ai clienti. Come discusso nella sezione 0, le disposizioni di classificazione di proventi e oneri per entità con attività principali specifiche sono in alcuni casi significativamente più complesse.

3.3.6 Eccezioni ai principi di classificazione

I principi di classificazione applicabili alle passività sono illustrati nelle sezioni precedenti; tuttavia, vi sono alcune eccezioni:

<u>Eccezione</u>	<u>Riferimento</u>
Contratti ibridi contenenti un contratto primario che è una passività	Sezione 3.9.2.
Differenze di cambio	Sezione 3.9.3.
Plusvalenze e minusvalenze su derivati e strumenti di copertura designati	Sezione 3.9.4.
Proventi e oneri da contratti di investimento emessi con elementi di partecipazione rilevati applicando l'IFRS 9	Si veda sotto.
Proventi e oneri di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi inclusi a conto economico applicando l'IFRS 17	Si veda sotto e la sezione 8.5 per ulteriori informazioni sulle disposizioni di presentazione dell'IFRS 18 applicabili ad entità che emettono contratti assicurativi nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17.

Un'entità include sempre le seguenti voci nella categoria operativa (IFRS 18.64):

- Proventi e oneri da contratti di investimento emessi con elementi di partecipazione rilevati applicando l'IFRS 9; e
- Proventi e oneri di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi inclusi a conto economico applicando l'IFRS 17.

Commento BDO - proventi e oneri di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi

Il requisito di classificare proventi e oneri di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi nella categoria operativa si applica anche se un'entità non è un'“impresa assicurativa” in senso tradizionale. Ad esempio, un'entità aziendale può emettere contratti che possono o devono essere classificati come contratti assicurativi nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17. Anche se l'emissione di tali contratti è connessa alle attività operative dell'entità e quest'ultima non è un'“impresa assicurativa” (ossia non è considerata tale da leggi e regolamenti), l'IFRS 18.64 richiede comunque che proventi e oneri di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi siano classificati nella categoria operativa (IFRS 18.BC196-BC197) insieme ad altri proventi e oneri relativi ai contratti (ad es. ricavi assicurativi, risultato dei servizi assicurativi, ecc.).

3.3.7 Presentazione di proventi e oneri classificati nella categoria di finanziamento

Prima dell'IFRS 18, lo IAS 1.82(b) richiedeva alle entità di presentare gli “oneri finanziari” come voce separata nel prospetto di conto economico. Gli oneri finanziari non erano definiti nello IAS 1, e le entità applicavano una varietà di principi contabili per determinare quali proventi e oneri includere in tale voce. Questi potevano includere interessi passivi, profitti e perdite sui cambi, plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su derivati utilizzati per gestire i rischi associati al finanziamento quali ad esempio swap su tassi di interesse, ecc.

L'IFRS 18 non ha mantenuto questo requisito dello IAS 1; pertanto, l'IFRS 18 non contiene un requisito esplicito di presentare una voce unica per i costi di finanziamento. Inoltre, l'IFRS 18 non impone

esplicitamente la presentazione di un totale parziale per tutte le voci classificate nella categoria del finanziamento (si veda la sezione 5 per ulteriori informazioni sui totali parziali). Invece, le entità sono tenute a:

1. Classificare proventi e oneri nelle categorie appropriate, che possono comportare la classificazione di alcune spese nella categoria di finanziamento (per es. interessi passivi su prestiti bancari se l'entità non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale);
2. Applicare i requisiti di aggregazione e disaggregazione per determinare i raggruppamenti appropriati di voci (vedere sezione 4); e
3. Considerare se sia necessario disaggregare nelle note le voci di linea presentate nel conto economico (vedere sezione 4).

L'applicazione di queste disposizioni può cambiare il modo in cui un'entità presenta i ricavi e i costi relativi al finanziamento rispetto alla prassi secondo lo IAS 1.

3.4 Categoria operativa

La categoria operativa è la categoria residuale nell'IFRS 18, il che significa che a meno che i proventi e gli oneri non siano classificati in un'altra categoria, essi devono essere classificati nella categoria operativa. L'applicazione delle disposizioni dell'IFRS 18 dovrebbe determinare la classificazione per un'entità nella categoria dei proventi e degli oneri operativi derivanti dalle sue attività principali (IFRS 18.B42), ad eccezione di eventuali proventi e oneri da investimenti contabilizzati utilizzando il metodo del patrimonio netto, che sono sempre classificati nella categoria di investimento (vedere sezione 3.2). Per le entità con attività principali specifiche (vedere sezione 3.8), i requisiti generali applicabili alla classificazione di ricavi e costi nelle categorie di investimento e finanziamento sono modificati. Ciò è dovuto al fatto che se un'entità, ad esempio, investe in attività come attività principale (es. investendo in beni immobili quali investimenti immobiliari), i ricavi e i costi specificati sono presentati nella categoria operativa anziché negli investimenti (es. le plusvalenze o minusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari quando viene applicato il modello del fair value) per riflettere meglio le attività principali dell'entità.

Poiché la categoria operativa è definita come residuale (cioè deve essere utilizzata quando non si applicano altre categorie), l'IFRS 18 non contiene requisiti specifici sui criteri che devono essere soddisfatti affinché i ricavi e i costi siano classificati nella categoria operativa. La seguente tabella è un riepilogo non esaustivo dei ricavi e dei costi che si prevede siano generalmente classificati nella categoria operativa, supponendo che l'entità non abbia attività principali specifiche (vedere sezione 3.8):

Proventi e oneri	Esempi di proventi e oneri classificati nella categoria operativa (supponendo che l'entità non abbia attività principali specifiche)
Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48) Vedere sezione 3.2.	<ul style="list-style-type: none"> • Ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, compresi: • Ricavi da contratti con clienti (IFRS 15) • Ricavi assicurativi (IFRS 17) • Ammortamento, perdite di valore e utili e perdite derivanti dalla cessione di immobili, impianti e macchinari • Spese derivanti da rimanenze (es. spese quando le rimanenze sono eliminate come 'costo delle vendite' e voci simili, svalutazioni nette del valore di realizzo) • Spese relative ai crediti commerciali e alle attività contrattuali (es. perdite attese su crediti in applicazione dell'IFRS 9)
Proventi e oneri relativi a passività derivanti da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti e che non sono (IFRS 18.61): • Interessi attivi e passivi; o	<ul style="list-style-type: none"> • Spese relative al consumo di beni e servizi per i quali è rilevata una passività (es. molti contratti esecutivi come l'acquisizione di servizi di pulizia, ristorazione, riparazioni e manutenzione non rilevati come attività, ecc.) • Rivalutazione delle passività di pagamento basate su azioni regolate in disponibilità liquide (IFRS 2)

<ul style="list-style-type: none"> • Proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse. <p>Vedere sezione 3.3.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Utili e perdite derivanti da modifiche del contratto (IFRS 15) • Utili e perdite derivanti da modifiche su passività da leasing (IFRS 16) • Variazioni della migliore stima richiesta per estinguere un accantonamento (IAS 37)
<p>Altri elementi da classificare nella categoria operativa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ricavi e costi derivanti da contratti di investimento emessi con elementi di partecipazione rilevati applicando l'IFRS 9 (vedere sezione 3.3) • Proventi e spese di finanziamento assicurativo inclusi nel conto economico applicando l'IFRS 17 (vedere sezione 3.3) • Ricavi e costi relativi alle aggregazioni aziendali, quali utili derivanti da acquisti a prezzi favorevoli, ricavi e costi relativi alla rideterminazione del corrispettivo potenziale (IFRS 18.B49(f), BC144) (vedere sezione 3.9.5)

I ricavi e i costi nella categoria operativa comprendono tutti i ricavi e i costi che non sono inclusi in altre categorie. Proventi e oneri non possono essere esclusi dalla categoria operativa solo perché volatili, inusuali o non ricorrenti (IFRS 18.B42).

Esempio 3.4-1 - classificazione di “voci straordinarie”

Il paragrafo 87 dello IAS 1 vietava specificamente alle entità di presentare voci classificate come “elementi straordinari” nel conto economico. L'IFRS 18 non contiene disposizioni esplicite in merito agli elementi straordinari; tuttavia, le entità dovrebbero applicare i requisiti generali dell'IFRS 18 applicabili per classificare i proventi e gli oneri che un'entità può considerare “straordinari”.

Fattispecie

L'entità G dispone di impianti produttivi significativi che sono distrutti da un tornado, con conseguente eliminazione delle immobilizzazioni materiali e delle rimanenze a seguito della loro distruzione.

Analisi

L'Entità G applica l'IFRS 18 per determinare come classificare tali spese relative all'eliminazione contabile di immobili, impianti e macchinari e rimanenze. Queste attività non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48), pertanto i proventi e gli oneri relativi alla loro eliminazione sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.B60).

Si veda la sezione 4 per ulteriori informazioni su come un'entità aggrega e disaggrega le informazioni nel conto economico, che possono influenzare il modo in cui l'entità G presenta e divulga le spese relative al tornado.

Si veda l'esempio 4.4-5 relativo alla presentazione per funzione di elementi non ricorrenti.

3.5 Categoria delle imposte sul reddito

I proventi e gli oneri sono classificati nella categoria delle imposte sul reddito se sono (IFRS 18.67):

1. Nell'ambito di applicazione dello IAS 12 *Imposte sul reddito*; o
2. Differenze di cambio relative a ricavi e costi nell'ambito di applicazione dello IAS 12 (per ulteriori informazioni sulla classificazione delle differenze di cambio, vedere la sezione 3.9.3).

Per determinare quali proventi e oneri debbano essere classificati nella categoria delle imposte sul reddito, è importante stabilire se le imposte sul reddito sono rilevato come provento/onere e se rientrano nell'ambito dell'IAS 12. Solo le imposte sul reddito nell'ambito di IAS 12 rilevate a conto economico sono classificate nella categoria delle imposte sul reddito.

Il requisito dell'IFRS 18.67 di classificare le imposte sul reddito nell'ambito dell'IAS 12 nella categoria delle imposte sul reddito si applica al prospetto di economico; tuttavia, non tutte le imposte sul reddito nell'ambito dell'IAS 12 sono rilevate a conto economico. A seconda di dove è rilevato l'elemento correlato, le imposte sul reddito possono essere rilevate anche nelle altre componenti di conto economico complessivo o direttamente nel patrimonio netto (IAS 12.61A).

Ad esempio, la variazione dell'imposta differita relativa a un surplus di rivalutazione (se non ci sono precedenti perdite da rivalutazione) di un edificio classificato come immobili, impianti e macchinari è rilevata nelle altre componenti di conto economico complessivo. L'effetto fiscale del surplus di rivalutazione è quindi rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo. Inoltre, se applicabile in una giurisdizione, l'imposta derivante da una rettifica del saldo di apertura degli utili portati a nuovo dovuta alla correzione di un errore dell'esercizio precedente o dovuta a un cambiamento di principio contabile (applicato retroattivamente), sarà rilevata direttamente nel patrimonio netto (IAS 12.62(a) e 12.62A(a)). Queste imposte sul reddito quindi non saranno rilevate a conto economico e non saranno incluse nella categoria delle imposte sul reddito.

BDO comment - the scope of IAS 12 Income Taxes

Ambito di applicazione dello IAS 12

In many cases, identifying income and expenses within the scope of IAS 12 to be classified in the income taxes category will be straightforward. Tuttavia, non tutte le imposte rientrano necessariamente nell'ambito dell'IAS 12, creando incertezza su come tali imposte debbano essere contabilizzate e successivamente classificate e presentate nel prospetto di conto economico.

La IAS 12 si applica a tutte le imposte sul reddito nazionali ed estere basate su utili imponibili, incluse imposte come le ritenute d'acconto dovute da una controllata, una società collegata o joint venture sulle distribuzioni all'entità che redige il bilancio (IAS 12.2). Lo IAS 12 non affronta il trattamento contabile dei contributi pubblici e dei crediti d'imposta, anche se affronta la contabilizzazione delle differenze temporanee derivanti da questi contributi o crediti d'imposta (IAS 12.4).

Inoltre, lo IAS 12 si applica anche alle imposte sul reddito risultanti dalla normativa fiscale emanata o sostanzialmente approvata per attuare il Secondo Pilastro emanato dall'OCSE, inclusa la legislazione fiscale che attua imposte integrative domestiche qualificate minime descritte in tali norme (IAS 12.4A). Si veda l'[IFRS UPDATE 1 | 2023 - Lo IASB pubblica le modifiche allo IAS 12: PILLAR TWO MODEL RULES](#) per maggiori informazioni.

Imposte che potrebbero non ricadere nell'ambito di applicazione dello IAS 12

L'IFRS Interpretations Committee (il Comitato) aveva pubblicato un agenda decision a marzo 2006 - *Scope (IAS 12)*¹, che ha rilevato che lo IAS 12 si applica alle imposte sul reddito, che sono definite come imposte basate sull'utile imponibile. Ciò implica che (i) non tutte le imposte rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 12, ma (ii) poiché l'utile imponibile non è lo stesso dell'utile contabile, per rientrare nell'ambito di applicazione non occorre basare l'imposta su un dato che corrisponde esattamente all'utile contabile. Quest'ultimo punto è anche implicito nell'obbligo previsto dallo IAS 12 di fornire una spiegazione del rapporto tra oneri fiscali e utili contabili. Il Comitato ha inoltre osservato che il termine 'utile imponibile' implica una nozione di importo netto piuttosto che lordo.

Poiché non tutte le imposte si basano sugli utili imponibili (importo netto), non tutte le imposte potrebbero rientrare nell'ambito dell'IAS 12. Esempi di queste imposte potrebbero includere le imposte sul tonnellaggio (tasse basate sul tonnellaggio trasportato, sulla capacità di tonnellaggio o un profitto teorico basato sulla capacità di tonnellaggio) e i pagamenti di royalty basati sulla produzione. Si vedano le agenda decisions del Comitato pubblicate a maggio 2009 - *Classification of tonnage taxes* e luglio 2012 - *Presentation of payments on non-income taxes*.

E' necessario giudizio per determinare se altre imposte che ricadrebbero nell'ambito di applicazione di IAS 12, IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica* o altri IFRS Accounting Standards. Per determinare il corretto trattamento contabile, un'entità dovrebbe considerare sia fattori statutari che economici.

Altri esempi di imposte che potrebbero non ricadere nell'ambito di applicazione dell'IAS 12 includono:

- imposte basate sugli utili imponibili, ma soggette a una base fiscale minima; e
- imposte valutate al maggiore tra utili imponibili e altra base quale le attività nette.

Interessi e sanzioni relativi alle imposte sul reddito

L'IFRS Interpretations Committee (il Comitato) ha pubblicato un agenda decision a settembre 2017 - *Interest and penalties related to income taxes*. Il Comitato ha osservato che le entità non hanno una scelta di principi contabili tra l'applicazione dello IAS 12 e l'applicazione dello IAS 37 Accantonamenti, passività potenziali e attività potenziali agli interessi e alle sanzioni. Invece, se l'entità considera un particolare importo dovuto o da ricevere per interessi e sanzioni come imposta sul reddito, allora l'entità applica lo IAS 12 a tale importo. Se l'entità non applica lo IAS 12 a un determinato importo da pagare o da ricevere per interessi e sanzioni, essa applica lo IAS 37 a tale importo.

Applicare le agenda decisions di marzo 2006 e settembre 2017 significa che l'entità deve determinare se gli interessi e le sanzioni relativi alle imposte sul reddito rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 12 (e sono quindi classificati nella categoria delle imposte sul reddito del conto economico). Se gli interessi e le sanzioni non rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 12, essi devono essere classificati nella categoria operativa.

Commento BDO - interazione tra i requisiti della categoria delle imposte sul reddito dell'IFRS 18 e lo IAS 12 Imposte sul reddito

Come spiegato sopra, le imposte sul reddito nell'ambito dell'IAS 12 (rilevate a conto economico) e le relative differenze di cambio saranno classificate nella categoria delle imposte sul reddito nel prospetto di conto economico.

Se è stato stabilito che le imposte rientrano nell'ambito dell'IAS 12, i relativi proventi e oneri dovrebbero essere classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Tuttavia, se le imposte sono escluse dall'ambito di applicazione dello IAS 12, il reddito e le spese correlate dovrebbero essere valutati per determinare se dovrebbero essere classificati nelle categorie di investimento, finanziamento o delle attività operative cessate. In caso contrario, tali imposte dovrebbero essere classificate nella categoria operativa poiché questa è una categoria residuale.

Nella maggior parte dei casi, i proventi e oneri relativi alle imposte che non rientrano nell'ambito dello IAS 12 saranno classificati nella categoria operativa perché generalmente:

- non sarebbero correlati ad attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (cfr. sezioni [3.2.6](#) e [3.2.7](#));
- non sarebbero correlati a passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (cfr. sezione [3.3.2](#)); e
- non sarebbero correlati a interessi attivi e passivi (o dovuti a una variazione del tasso d'interesse) derivanti da passività che originano da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti (cfr. sezione [3.3.3](#)).

Svalutazioni ed eventuali recuperi di attività fiscali differite

A nostro avviso, la categoria delle imposte sul reddito include anche svalutazioni e recuperi di attività fiscali differite rilevati a conto economico applicando i requisiti di recuperabilità dello IAS 12. Ciò includerà anche l'effetto di trattamenti fiscali incerti riflessi a conto economico nell'ambito di IFRIC 23 Incertezza sui trattamenti ai fini dell'imposta sul reddito, poiché IFRIC 23 interpreta come valutare le voci nell'ambito di IAS 12.

¹ Alla data di pubblicazione, l'IFRS Interpretations Committee sta considerando di [modificare questa e un'altra agenda decision](#) in conseguenza della pubblicazione dell'IFRS 18. L'IFRS Interpretations Committee ha inoltre pubblicato una [tentative agenda decision](#) a novembre 2025 intitolata *Presentation of Taxes or Other Charges that are Not Income Taxes within the Scope of IAS 12*.

Interessi e sanzioni relativi alle imposte

Un'entità deve determinare se interessi e sanzioni relativi alle imposte sul reddito rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 12 o di altro IFRS Accounting Standard. Gli interessi e le sanzioni che si determinano rientrano nell'ambito dello IAS 12 dovrebbero essere classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Si dovrebbe prima valutare se interessi e sanzioni relativi alle imposte ritenute escluse dall'ambito dello IAS 12 devono essere classificati nelle categorie di investimento, finanziamento o delle attività operative cessate. In caso contrario, dovrebbero essere classificati all'interno della categoria operativa poiché questa è una categoria residuale.

Esempio 3.5-1 - debiti e crediti fiscali correnti

L'Entità A, un'entità logistica, paga imposte sul tonnellaggio basate sul tonnellaggio del carico trasportato durante l'anno. Poiché l'imposta non si basa sul reddito imponibile, l'Entità A ha valutato che le tasse sul tonnellaggio non sono incluse nell'ambito dello IAS 12.

Debiti fiscali correnti

Supponiamo che l'Entità A debba ancora pagare a fine anno un'imposta corrente sul tonnellaggio che comporta interessi. Le autorità fiscali hanno anche applicato una sanzione per il ritardato pagamento. Come dovrebbero essere classificati gli interessi passivi e la sanzione nel prospetto di conto economico? Poiché l'Entità A ha valutato che le imposte sul tonnellaggio non rientrano nell'ambito dell'IAS 12, i connessi proventi e oneri non possono essere classificati nella categoria delle imposte sul reddito nel prospetto di conto economico.

A nostro avviso, i requisiti dell'IFRS 18.61 (proventi e oneri relativi a passività derivanti da operazioni che non riguardano solo la raccolta di finanziamenti) dovrebbero essere applicati per classificare proventi e oneri relativi ai debiti fiscali correnti che non rientrano nell'ambito dello IAS 12. L'IFRS 18.61 richiede che gli interessi attivi e passivi (identificati dall'entità nell'applicazione degli IFRS Accounting Standards) e i redditi e le spese derivanti da variazioni dei tassi di interesse siano classificati nella categoria di finanziamento.

Altri proventi e oneri relativi a queste passività sono classificati nella categoria operativa.

L'interesse passivo va quindi classificato nella categoria di finanziamento e la sanzione nella categoria operativa.

Credito fiscale corrente

Supponiamo che l'Entità A abbia in sospeso a fine anno un credito fiscale connesso all'imposta sul tonnellaggio che prevede interessi. Come dovrebbe essere classificato a conto economico l'interesse attivo?

Poiché l'Entità A ha valutato che le imposte sul tonnellaggio non rientrano nell'ambito dello IAS 12, il reddito e le spese correlate non possono essere classificati nella categoria delle imposte sul reddito nel rendiconto di profitto o perdita.

A nostro avviso, un'entità dovrebbe applicare il giudizio e considerare fatti e circostanze per determinare la classificazione più appropriata. Ad esempio, se un'entità anticipa le imposte per guadagnare interessi sul saldo, potrebbe valutare che gli interessi guadagnati debbano essere classificati nella categoria di investimento, poiché generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità.

Al contrario, se un'entità paga in anticipo l'imposta per evitare sanzioni, potrebbe determinare che il saldo fiscale deriva dalle attività dell'entità nel suo insieme e dovrebbe quindi essere classificato nella categoria operativa.

3.6 Categoria delle attività operative cessate

I proventi e gli oneri sono classificati nella categoria delle attività operative cessate se rappresentano ricavi e costi derivanti da attività operative cessate, come richiesto dall'IFRS 5 (IFRS 18.68).

Commento BDO - ricavi e costi che non saranno inclusi nella "voce unica" - IFRS 5.33(a)

La presente pubblicazione non riassume tutti i requisiti dell'IFRS 5; tuttavia, l'interazione tra IFRS 5 e IFRS 18 richiede una spiegazione dei requisiti fondamentali dell'IFRS 5.

IFRS 5 affronta due temi principali:

1. attività non correnti o gruppi in dismissione (che possono includere sia attività che passività) posseduti per la vendita o distribuzione; e
2. attività operative cessate

Attività non correnti o gruppi in dismissione posseduti per la vendita o distribuzione

IFRS 5 definisce un «gruppo in dismissione» come un «gruppo di attività da dismettere assieme, attraverso la vendita o altro, in un'unica operazione, e di passività direttamente connesse a tali attività, che saranno trasferite nel corso dell'operazione». Un'attività non corrente posseduta per la vendita o la distribuzione è simile a un gruppo in dismissione, tuttavia si riferisce a una singola attività non corrente (come un edificio) e non a un gruppo di attività e passività.

Le attività non correnti o i gruppi in dismissione sono classificati come posseduti per la vendita o distribuzione quando la vendita o distribuzione è prevista entro un anno dalla data di classificazione (alcune eccezioni possono applicarsi ai sensi dell'IFRS 5.B1). Ciò comporterebbe la classificazione di queste attività e passività come correnti (e presentate separatamente da altre attività e passività come richiesto dall'IFRS 5.38). L'IFRS 5.6-12A stabilisce quindi criteri che devono essere soddisfatti affinché attività e passività vengano classificate come possedute per la vendita o la distribuzione, al fine di impedire che le entità riclassifichino tali attività e passività semplicemente per l'intenzione della direzione di vendere o perché hanno raggiunto gli ultimi dodici mesi di utilizzo previsto da parte dell'entità (IFRS 5.BC10).

Attività operative cessate

Un'attività operativa cessata è definita nell'IFRS 5 come:

Una componente di un'entità che è stata dismessa o classificata come posseduta per la vendita e:

- (a) rappresenta un importante ramo autonomo di attività o area geografica di attività;
- (b) fa parte di un unico programma coordinato di dismissione di un importante ramo autonomo di attività o area geografica di attività; o
- (c) è una controllata acquisita esclusivamente in funzione di una rivendita.

Una «componente dell'entità» è definita come "operazioni e flussi finanziari che possono essere chiaramente distinti, sia operativamente, sia a fini del bilancio, dal resto della entità».

Una linea di business separata minore o un'area geografica di attività dismesse (che fa parte di un unico piano coordinato di dismissione) può essere un'attività operativa cessata ma non abbastanza rilevante da essere comunicata come attività operativa cessata nel prospetto di conto economico.

La differenza e interazione tra attività non corrente o gruppo in dismissione posseduti per la vendita e attività operativa cessata si possono generalmente riassumere come segue:



È assai improbabile che la definizione di attività operativa cessata sia soddisfatta da una singola attività non corrente posseduta per la vendita (ad esempio un elemento di immobili, impianti e macchinari classificato come posseduto per la vendita).

Al contrario, un gruppo in dismissione può essere classificato come attività operativa cessata se soddisfa la definizione di attività operativa cessata, quando rappresenta una linea di business principale separata, non minore, o un'area geografica di attività.

Inoltre, non tutte le attività operative cessate possono essere un gruppo in dismissione, poiché le attività operative cessate includono componenti di un'entità già venduta e i gruppi in dismissione si riferiscono a componenti di un'entità in fase di vendita.

Classificazione dei relativi proventi e oneri

La tabella seguente riassume la classificazione di proventi e oneri relativi ad attività non correnti e gruppi in dismissione posseduti per la vendita o la distribuzione, nonché le attività operative cessate.

Elemento	Classificazione nel prospetto di conto economico
Attività non corrente posseduta per la vendita o distribuzione	Categoria operativa o di investimento
Gruppo in dismissione posseduto per la vendita o distribuzione che non è un'attività operativa cessata	Categoria operativa o di investimento
Attività operative cessate	Categoria delle attività operative cessate

Si vedano le sezioni [3.2.8](#) e [3.2.9](#) per ulteriori spiegazioni sulla classificazione di proventi e oneri relativi ad attività non correnti e gruppi in dismissione posseduti per la vendita o la distribuzione.

Una volta che un'attività operativa soddisfa la definizione di attività operativa cessata, i relativi proventi e oneri devono essere presentati nella categoria delle attività operative cessate (IFRS 18.68). Inoltre, per migliorare la comparabilità tra i diversi esercizi di un'entità, gli esercizi comparativi presentati in bilancio devono essere rideterminati per presentare separatamente la performance e la situazione patrimoniale-finanziaria delle attività operative cessate rispetto alle attività operative in corso (IFRS 5.34).

Per una sintesi dei criteri di classificazione relativi a queste attività e passività, si veda la sezione [3.2.11](#).
 Supporto pratico - *classificazione di utili e perdite derivanti dall'eliminazione contabile di un'attività o passività (o gruppo di attività e passività), dalla rivalutazione di un'attività (o gruppo in dismissione) come posseduta per la vendita, o da un cambiamento d'uso.*

L'IFRS 5.33(a) impone di esporre il seguente totale come singola voce nel prospetto del conto economico:

- gli utili o le perdite delle attività operative cessate al netto degli effetti fiscali; e
- la plusvalenza o minusvalenza, al netto degli effetti fiscali, rilevata a seguito della valutazione al fair value al netto dei costi di vendita o della dismissione delle attività o del gruppo(i) in dismissione che costituiscono l'attività operativa cessata.

Questa singola voce indicata dall'IFRS 5.33(a) deve essere classificata nella categoria delle attività operative cessate in conformità con l'IFRS 18.68.

Commento BDO - proventi e oneri che non saranno inclusi nella «voce unica» - IFRS 5.33(a)

Come spiegato sopra, i proventi e oneri relativi a un'attività non corrente posseduta per la vendita o distribuzione o a un gruppo in dismissione posseduto per la vendita o distribuzione che non soddisfa la definizione di attività operativa cessata.

Ad esempio, un'entità può voler dismettere un elemento di immobili, impianti e macchinari, come un centro di distribuzione, e classificarlo come attività posseduta per la vendita. IFRS 5.15 richiede che l'attività sia valutata al minore tra valore contabile e fair value meno i costi di vendita. Tuttavia, una perdita per riduzione di valore rilevata a seguito dell'applicazione dell'IFRS 5.20 in questo modello non sarebbe presentata come attività operativa cessata e sarebbe esclusa dalla voce unica da indicare conformemente a IFRS 5.33(a)(ii). Ciò poiché IFRS 5.33(a)(ii) include solo l'utile o la perdita al netto delle imposte rilevati in relazione alle attività operative cessate, il che significa che deve essere soddisfatta la definizione di attività operativa cessata.

Allo stesso modo la dismissione di un singolo elemento di immobili, impianti e macchinari (come un centro di distribuzione in questo esempio) non soddisfa la definizione di attività operativa cessata; pertanto, le diminuzioni rilevate in conformità all'IFRS 5.15 non sono incluse nella singola voce richiesta dall'IFRS 5.33(a)(ii) e non sono classificate nella categoria delle attività operative cessate. Invece, l'entità applica le disposizioni applicabili alla rivalutazione di un'attività (o gruppo in dismissione) che non è una attività operativa cessata. Si vedano le sezioni 3.2.8, 3.2.9 e 3.2.11.



3.7 Entità con attività principali specifiche - valutazione da parte dell'entità delle attività principali specifiche

3.7.1 Scopo delle disposizioni sulle attività principali specifiche

Le disposizioni generali di classificazione dell'IFRS 18 (come illustrato nelle sezioni 3.2 - 3.6) si applicano quando l'entità non ha attività principali specifiche, ossia nei casi in cui l'entità che redige il bilancio:

- Investe in attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità come attività principale (IFRS 18.55-58); e/o
- Fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (IFRS 18.65-66).

Se un'entità presenta una o più di queste attività come attività principale, allora si applicano considerazioni particolari, che daranno luogo alla classificazione di determinati proventi e oneri nella categoria operativa anziché nelle categorie di investimento e di finanziamento. In alcuni casi, le entità possono anche avere a disposizione scelte di principi contabili relative alla classificazione di determinati proventi e oneri (cfr. 3.9.1 e 3.9.2).

Lo IASB ha deciso di richiedere che determinati proventi e oneri siano classificati nella categoria operativa anziché nelle categorie di investimento e/o di finanziamento con riguardo ad entità con attività principali specifiche poiché, diversamente, il risultato operativo non includerebbe tutti i proventi e oneri connessi alle attività principali di un'entità (IFRS 18.BC89(a)). Inoltre, la classificazione di determinati proventi e oneri nelle categorie di investimento e di finanziamento impedirebbe a talune entità di presentare misure chiave dell'andamento operativo nella categoria operativa (IFRS 18.BC90).

Ad esempio, in mancanza di disposizioni sulle attività principali specifiche, un'entità che vende beni e servizi ma fornisce anche finanziamenti ai clienti come attività principale (ad es. un'entità che vende macchinari agricoli e finanziamenti per ciascun articolo di macchinari venduto) non sarebbe autorizzata a presentare interessi attivi e passivi nella categoria operativa. Se l'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, l'entità può utilizzare il "margine finanziario netto" come misura chiave dei profitti che genera dalla concessione di finanziamenti ai clienti. Se l'entità non potesse presentare proventi e oneri finanziari nella categoria operativa, ciò significherebbe che la categoria operativa non include tutte le attività principali dell'entità.

3.7.2 Livello di valutazione

Un'entità valuta se ha attività principali specifiche al livello dell'entità che redige il bilancio (IFRS 18.B37, BC98). Pertanto, un'entità che redige il bilancio costituita da controllante e controllate nel perimetro di consolidamento effettua questa valutazione a livello di gruppo. Si veda la seguente sezione 3.7.7 "considerazioni applicabili ai gruppi" per ulteriori considerazioni specifiche ai gruppi.

Se un'entità redige un bilancio separato, allora l'entità che redige il bilancio sarebbe la sola entità giuridica, dal momento che ogni eventuale controllata non sarebbe consolidata. Nel caso di un'entità che redige un bilancio separato, essa valuta se investe in attività come attività principale utilizzando gruppi di attività che siano coerenti con le categorie utilizzate per determinarne la base di valutazione applicando lo IAS 27.10 (IFRS 18.B38). Si veda la sezione 3.7.5 per ulteriori considerazioni riguardanti la possibilità che partecipazioni in controllate fuori dal perimetro di consolidamento siano un'attività principale.

Nel valutare se un'entità investe in attività come attività principale, la valutazione deve essere fatta a livello di attività individuale o gruppo di attività con caratteristiche simili. Nell'effettuare questa valutazione con riferimento alle attività finanziarie, un'entità è tenuta ad utilizzare gruppi di attività finanziarie che siano coerenti con le classi di attività finanziarie identificate applicando l'IFRS 7.6 (IFRS 18.B40).

Commento BDO - raggruppare attività finanziarie ai fini della valutazione volta a determinare se un'entità investe in attività come attività principale

L'IFRS 7.6 richiede che l'entità fornisca informazioni integrative per classe di strumento finanziario, prescrivendo all'entità di raggruppare gli strumenti finanziari in classi che siano pertinenti alla natura delle informazioni integrative fornite e che tengano in considerazione le caratteristiche di tali strumenti finanziari.

Pertanto, un'entità può, ad esempio, raggruppare attività finanziarie in classi quali strumenti rappresentativi di capitale ovvero strumenti di debito. Nel valutare se investe in tali attività come attività principale, è possibile che l'entità giunga a conclusioni diverse per queste classi di attività. Ad esempio, un'entità può concludere che investe in strumenti di debito come attività principale, ma che non lo fa con riferimento agli strumenti rappresentativi di capitale.

Un'entità può anche concludere di investire in determinati portafogli o sottoinsiemi di attività finanziarie come principale attività operativa, ma non in altre attività finanziarie, anche se la natura di tali attività è simile. Ciò può verificarsi in un'entità che redige il bilancio le cui attività operative sono diversificate - ad es., attività finanziarie (i.e. banche) così come non finanziarie (i.e. settore manifatturiero), per cui l'entità determina di investire in attività finanziarie gestite come parte della sua attività bancaria come principale attività operativa, ma che lo stesso non valga per altre attività finanziarie detenute dal settore manifatturiero delle sue attività. Si veda l'esempio 3.7-1 seguente per un esempio di entità che investe in determinate attività finanziarie come attività principale, ma non in altre.

Esempio 3.7-1 unità di conto per valutare se un'entità investe in attività come attività principale

L'Entità Z opera in due settori diversi; attività bancarie e manifatturiere.

Il business bancario detiene importanti attività finanziarie come obbligazioni e azioni quotate in borsa, poiché è fondamentale per il modello di business bancario ottenere redditi da investimenti. Il business manifatturiero detiene anche alcune attività finanziarie per ottenere ulteriori redditi da investimenti con la liquidità in eccesso; tuttavia, questi investimenti non sono fondamentali per il modello di business manifatturiero.

Tutte le attività finanziarie detenute dall'Entità Z (afferenti sia al business bancario che a quello manifatturiero) generano rendimenti singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità; pertanto, l'Entità Z è tenuta dall'IFRS 18.58 a valutare se l'entità investe in tali attività come attività principale. Se si determina che l'Entità Z lo fa, allora proventi e oneri relativi a tali attività (ad es. plusvalenze e minusvalenze al fair value, interessi attivi, ecc.) saranno classificati nella categoria operativa anziché nella categoria di investimento.

Questo solleva la domanda se sia possibile per l'Entità Z concludere che:

- Investe in attività finanziarie detenute dal suo business bancario come attività principale; e
- Non investe nelle attività finanziarie detenute dal business manifatturiero come attività principale.

A nostro avviso, è possibile per un'entità concludere di investire in determinate attività come attività principale, concludendo diversamente per altre attività, anche se la natura di tali attività è simile. Sebbene l'IFRS 18.B40 richieda all'entità di utilizzare gruppi di attività finanziarie coerenti con le classi di attività finanziarie identificate applicando l'IFRS 7.6, l'IFRS 18.58 e l'IFRS 18.BC145 richiedono (*enfasi aggiunta*) che 'i proventi e oneri relativi alle attività investite come sua attività principale' siano classificati nella categoria operativa. A nostro avviso, è opportuno considerare questa valutazione al livello dell'attività, il che significa che un'unica entità che redige il bilancio non deve necessariamente concludere di investire o meno in determinate attività come attività principale per l'intera entità che redige il bilancio.

Pertanto, ipotizzando che vi siano evidenze appropriate a supporto delle asserzioni, l'Entità Z può concludere di investire nelle attività finanziarie detenute dal business bancario come attività principale, ma non nelle attività finanziarie detenute dal business manifatturiero.

Tuttavia, le entità devono considerare attentamente come le attività siano gestite da divisioni, controllate, ecc. all'interno di un'unica entità che redige il bilancio, altrimenti questa visione potrebbe portare a una classificazione arbitraria di proventi e oneri nella categoria operativa o di investimento. Ad esempio, se nell'esempio sopra il business bancario trasferisse attività finanziarie al business manifatturiero, sarebbe arbitrario classificare tali attività trasferite nella categoria di investimento solo perché sono state virtualmente trasferite all'interno di una singola struttura di reporting consolidata. Le entità dovrebbero considerare attentamente come le attività, in particolare quelle intercambiabili come quelle finanziarie, siano gestite all'interno di una struttura societaria di reporting, ad esempio se i portafogli di attività siano gestiti in modo distinto rispetto ad altri portafogli.

A nostro avviso, non è determinante se le attività operative siano strutturate tramite singole controllate; tuttavia, ciò può fornire evidenze di attività operative distinte. Tuttavia, si veda l'esempio 3.7-2, perché

potrebbero essere necessarie rettifiche di consolidamento per correggere la valutazione delle attività principali specifiche all'interno di un gruppo.

Questa visione si applica però solo alle «altre attività» incluse nell'ambito dell'IFRS 18.53(c) (ad esempio la maggior parte delle attività finanziarie, investimenti immobiliari, ecc.). L'IFRS 18 prevede requisiti più severi per proventi e oneri relativi a investimenti in società collegate, joint venture e controllate non consolidate (IFRS 18.53(a)) e in disponibilità liquide e mezzi equivalenti (IFRS 18.53(b)). Si vedano le sezioni [3.8.1.4 Altre attività](#) e [3.9.1, Commento BDO - entità che investono in attività finanziarie come attività principale ma che hanno anche altre attività principali](#).

3.7.3 Molteplici attività principali

Un'entità può avere più di un'attività principale (IFRS 18.B30), ed è possibile che abbia più di una attività principale specificata. Un'entità valuta altresì se ha attività principali specifiche in maniera indipendente per i due tipi di attività principali specifiche:

- Investe in attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità come attività principale (IFRS 18.55-58); e/o
- Fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (IFRS 18.65-66).

Ad esempio, un'entità può determinare che:

1. Investe in attività come attività principale (ad es. immobili), ma non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale;
2. Non investe in attività come attività principale, ma fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (ad es. vendendo beni con relativo finanziamento); o
3. Investe in attività come attività principale (ad es. attività finanziarie) e fornisce inoltre finanziamenti ai clienti come attività principale (ad es. prestiti erogati da una banca ai mutuatari).

Un'entità può inoltre determinare che investe in più tipi di attività come attività principale. Ad esempio, un'entità può determinare che investe sia in immobili che in attività finanziarie come attività principale, il che comporta la classificazione di molte voci di proventi e oneri nella categoria operativa (ad es. plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari, plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su attività finanziarie, ecc.).

Infine, un'entità può concludere che alcuni aspetti delle sue attività operative investono in attività come attività principale, ma altri aspetti, anche se le attività sottostanti sono simili- si veda l'esempio [3.7-1](#) precedente.

3.7.4 Evidenze da considerare nell'effettuare la valutazione

La valutazione volta a determinare se un'entità ha attività principali specifiche è un dato di fatto e non un'asserzione o una scelta di principio contabile (IFRS 18.B33, BC96). Non è facoltativo per l'entità valutare se ha attività principali specifiche, e se lo fa, essa è tenuta ad applicare le disposizioni per le entità con attività principali specifiche. Valutare se un'entità ha attività principali specifiche richiederà giudizio.

L'IFRS 18 individua due fonti per le evidenze che un'entità può utilizzare nel valutare se ha attività principali specifiche. Queste due fonti possono indicare che determinate attività operative (relative all'investimento in attività e/o la fornitura di finanziamenti ai clienti) siano indicatori importanti dell'andamento operativo (e siano quindi un'attività principale specifica). Queste due fonti sono:

- Utilizzo di specifici totali parziali (IFRS 18.B34); e
- Informativa di settore (IFRS 18.B36).

Utilizzo dei totali parziali come indicatore dell'andamento operativo, inclusi indicatori utilizzati al di fuori del bilancio:

- Se un'entità utilizza un particolare tipo di totale parziale come indicatore importante della sua performance operativa, è probabile che investire in attività o fornire finanziamenti ai clienti siano un'attività principale specifica (IFRS 18.B34).
- Questi totali parziali sarebbero simili all'utile lordo (cfr. sezione 5.2), che include proventi e oneri che sarebbero classificati nelle categorie di investimento e di finanziamento se l'entità non avesse attività principali specifiche.
- Evidenze che totali parziali simili all'utile lordo sono indicatori importanti della performance operativa includono l'utilizzo di detti totali parziali per (IFRS 18.B35):
Spiegare all'esterno la performance operativa; o
(a) Valutare o monitorare all'interno la performance operativa.

Commento BDO - utilizzo di totali parziali come indicatore dell'andamento operativo

L'IFRS 18.B34-B35 non include esempi di totali parziali che, se usati come indicatore importante dell'andamento operativo, possono indicare che l'entità investe in attività o fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività.

Tuttavia, totali parziali simili all'utile lordo sono di uso comune in taluni settori industriali. Ad esempio, le istituzioni bancarie e finanziarie utilizzano comunemente un totale parziale di interessi attivi meno interessi passivi, che può essere etichettato come "margine finanziario netto" o "interessi attivi netti". L'utilizzo di un totale parziale nelle comunicazioni esterne e/o interne può indicare che un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale.

L'IFRS 18.B34 rimanda all'IFRS 18.B123 quando fa riferimento a totali parziali simili all'utile lordo che, se usati, possono indicare che l'entità investe in attività o fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività operativa. Ad esempio, IFRS 18.B123(a) indica gli "interessi attivi netti" come totale parziale simile all'utile (perdita) lordo. Un'entità che utilizza gli interessi attivi netti per comunicare informazioni circa la performance finanziaria può essere evidenza del fatto che l'entità ha attività principali specifiche (ad es. fornire finanziamenti ai clienti).

IFRS 8 Settori operativi (IFRS 18.B36):

- Le informazioni riguardanti i settori possono dimostrare che l'investimento in attività o la concessione di finanziamenti ai clienti sono un'attività principale se l'entità applica l'IFRS 8; tuttavia, l'IFRS 8 è obbligatorio solo per determinate entità (IFRS 8.2), perciò non per tutte le entità che applicano gli IFRS Accounting Standards l'informativa settoriale può fornire evidenza di attività principali.
- I settori operativi e i settori oggetto di informativa di un'entità possono fornire evidenza del fatto che essa ha attività principali specifiche. Questa valutazione può variare a seconda del fatto che il settore operativo sia oggetto di informativa o meno (IFRS 18.B36):
 - (a) Settore oggetto di informativa: se un settore oggetto di informativa comprende un'unica attività, ciò indica che il settore oggetto di informativa è un indicatore importante dell'andamento operativo dell'entità e che l'attività del settore oggetto di informativa è un'attività principale dell'entità.
 - (b) Settore operativo: se un settore operativo comprende un'unica attività, ciò indica che l'attività potrebbe essere un'attività principale dell'entità se la performance del settore operativo è un indicatore importante della performance dell'entità.

Commento BDO - settori oggetto di informativa e settori operativi

Settori oggetto di informativa

Se un settore oggetto di informativa comprende un'unica attività, è logico che tale unica attività sia un indicatore importante dell'andamento dell'entità. Questo perché un settore oggetto di informativa è un settore operativo identificato sulla base delle disposizioni dell'IFRS 8. L'identificazione come settore oggetto di informativa in conformità all'IFRS 8 significa che il settore operativo è (1) una componente di un'entità i cui risultati operativi sono rivisti periodicamente al più alto livello decisionale operativo dell'entità (IFRS 8.5(b)); e/o (2) soddisfa le soglie quantitative di cui all'IFRS 8.13.

L'IFRS 18.B36(a) ritiene che un'entità con un settore oggetto di informativa che comprende un'unica attività abbia un'attività principale; tuttavia, non tutti i settori oggetto di informativa comprendono un'unica attività, perciò occorre prestare attenzione, applicando l'IFRS 18.B36(a) solo a determinati settori oggetto di informativa.

Settori operativi

L'IFRS 18.36(b) è meno definitivo con riguardo ai settori operativi che non sono settori oggetto di informativa, ossia componenti di un'entità che soddisfano la definizione di settore operativo ma non sono ritenute oggetto di informativa applicando le disposizioni dell'IFRS 8. Se un settore che non è oggetto di informativa comprende un'unica attività, è comunque possibile che l'andamento di tale settore operativo sia un indicatore importante dell'andamento dell'entità, e perciò l'attività di tale settore può essere un'attività principale dell'entità nel suo complesso, ma l'IFRS 18.36(b) non ritiene che sia questo il caso, a differenza dei settori oggetto di informativa.

La valutazione delle attività principali di un settore operativo non oggetto di informativa può quindi essere parte delle evidenze che un'entità utilizza per valutare se ha attività principali specifiche, ma non è definitiva.

3.7.5 Partecipazioni in collegate, joint venture e controllate non consolidate

Non è necessario che un'entità valuti se partecipa in collegate, joint venture e controllate fuori dal perimetro di consolidamento come attività principale, se l'entità contabilizza tali partecipazioni utilizzando il metodo del patrimonio netto. Questo perché, se si applica il metodo del patrimonio netto a tali partecipazioni, proventi e oneri a esse correlati saranno sempre classificati nella categoria di investimento, indipendentemente dal fatto che un'entità abbia attività principali specifiche (IFRS 18.B38; cfr. sezione 3.2).

Se un'entità non applica il metodo del patrimonio netto a tali partecipazioni, è tenuta a valutare se investe in collegate, joint venture e controllate non consolidate come attività principale. Ad esempio, un'entità d'investimento come definita nell'IFRS 10 può partecipare in collegate e joint venture insieme alle controllate come attività principale, oppure una società d'investimento in capitale di rischio può anche partecipare in collegate e joint venture come attività principale e non applicare il metodo del patrimonio netto se sceglie determinati principi contabili (IAS 28.18).

Nell'effettuare una valutazione volta a determinare se investe in attività come attività principale, un'entità valuta per singola attività o utilizzando gruppi di attività con caratteristiche simili (IFRS 18.B38). Pertanto, è possibile che un'entità determini che partecipa in alcune collegate, joint venture e controllate non consolidate come attività principale, ma non in altre.

3.7.6 Esempi di entità con attività principali specifiche

Tra gli esempi di entità che potrebbero investire in attività come attività principale si annoverano (IFRS 18.B31):

- (a) entità d'investimento come definite dall'IFRS 10;
- (b) società immobiliari; e
- (c) imprese assicurative.

Tra gli esempi di entità che potrebbero fornire finanziamenti ai clienti come attività principale si annoverano (IFRS 18.B32):

- (a) banche e altre istituzioni finanziarie;
- (b) entità che forniscono finanziamenti ai clienti per consentire a tali clienti di acquistare i prodotti dell'entità; e
- (c) locatori che forniscono finanziamenti ai clienti nell'ambito di leasing finanziari.

Commento BDO - esempi di entità con attività principali specifiche

Gli esempi di cui all'IFRS 18.B31 e B32 non sono esaustivi e potrebbero esservi altre tipologie di entità con attività principali specifiche.

Un esempio di entità che fornisce finanziamenti ai clienti per consentire a tali clienti di acquistare i suoi prodotti includerebbe entità che concedono condizioni di finanziamento significative per la vendita dei beni. Ad esempio, una società che vende macchinari pesanti può dare in locazione macchinari ai clienti nell'ambito di un leasing finanziario (IFRS 18.B32(c)) o trasferire legalmente il titolo di proprietà dei macchinari con un corrispondente contratto di finanziamento per pagare l'entità venditrice a rate costituite da capitale e interessi.

3.7.7 Considerazioni applicabili ai gruppi

Come osservato in precedenza, la valutazione volta a determinare se un'entità ha attività principali specifiche è effettuata al livello dell'entità che redige il bilancio, ossia l'entità e le sue controllate come singola unità di conto. Questa valutazione può variare, ad esempio, a livello consolidato della controllante rispetto ai bilanci individuali di controllate o controllanti intermedie.

Ciò può comportare significative rettifiche di consolidamento laddove una controllata sia consolidata e la valutazione della sua controllante volta a determinare se ha attività principali specifiche sia diversa dalla valutazione svolta dalla controllata stessa. Ciò può avvenire a causa della rilevanza. Ad esempio, una controllante può investire chiaramente in attività come attività principale a livello del suo bilancio, ma quando questa valutazione è effettuata a livello consolidato della controllante, prendendo in considerazione le altre controllate, le attività operative di tale controllata potrebbero non essere significative, dando luogo a una valutazione diversa.

Esempio 3.7-2 - necessarie rettifiche di consolidamento riguardanti le controllate al momento del consolidamento

Fattispecie

L'Entità J è una holding senza attività operative sostanziali. L'Entità J ha tre controllate:

1. Entità K: un'azienda produttrice di componenti automobilistiche
2. Entità L: una società di finanziamento privata che fornisce finanziamenti ai clienti
3. Entità M: una società immobiliare che investe in immobili commerciali a fini di reddito da locazione e crescita del capitale, e valuta gli investimenti immobiliari al fair value

L'Entità J redige un bilancio consolidato, mentre le Entità K, L e M redigono tutte i loro bilanci individuali.

Le Entità K, L e M effettuano le seguenti valutazioni volte a determinare se hanno attività principali specifiche nei loro bilanci individuali:

Entità	Attività principali specifiche?
Entità K	No
Entità L	Sì; fornire finanziamenti ai clienti e investire in attività (finanziamenti e crediti dai clienti)
Entità M	Sì; investire in attività (immobili, ossia gli investimenti immobiliari valutati al fair value - IAS 40)

A livello consolidato, l'Entità J valuta di non avere attività principali specifiche. Questo perché le attività operative dell'Entità K sono significativamente più grandi di quelle delle Entità L e M. Le Entità L e M non sono settori oggetto di informativa in conformità all'IFRS 8 e, al livello dell'Entità J, non sono utilizzati totali parziali simili all'utile lordo come indicatore importante dell'andamento operativo.

Valutazione

Le Entità L e M sono tenute ad applicare le disposizioni applicabili alle entità con attività principali specifiche nei loro bilanci individuali. Ad esempio:

- Entità L: interessi attivi e passivi sono classificati nella categoria operativa anziché nelle categorie di investimento e di finanziamento (IFRS 18.65(a)(i), 58).
- Entità M: reddito da locazione e plusvalenze/minusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari sono classificati nella categoria operativa anziché nella categoria di investimento (IFRS 18.58).

Nel bilancio consolidato dell'Entità J, non si applicano le disposizioni applicabili alle entità con attività principali specifiche, pertanto, quando consolida le Entità L e M, l'Entità J effettua le seguenti rettifiche di consolidamento:

- Entità L: riclassifica interessi attivi e passivi dalla categoria operativa alle categorie di investimento e di finanziamento.
- Entità M: riclassifica reddito da locazione e plusvalenze/minusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari dalla categoria operativa alla categoria di investimento.

Questo esempio è semplice; tuttavia, per entità con strutture complesse e molte controllate, effettuare rettifiche di consolidamento appropriate con riferimento alle valutazioni delle attività principali specifiche può essere difficile e richiedere un adeguamento delle procedure di consolidamento (ad es. adeguamenti al software di consolidamento per permettere la classificazione di proventi e oneri in diverse categorie a diversi livelli di consolidamento).

È anche possibile che, a seconda dei precisi fatti e circostanze, i sottocomponenti di un'entità che redige il bilancio (ad esempio singole controllate, divisioni, ecc.) concludano che alcune controllate o divisioni investono in attività come attività principale, mentre altre no - si veda l'esempio 3.7-1. L'esempio 3.7-2 è un'illustrazione delle rettifiche di consolidamento che potrebbero essere necessarie; l'IFRS 18 non richiede necessariamente che la valutazione del fatto che un'entità investa in attività come attività principale sia coerente per l'intera entità che redige il bilancio (vedi esempio 3.7-1); tuttavia, in molti casi questa può essere la conclusione cui giungono le entità.

3.7.8 Cambiamento nella valutazione

La valutazione di un'entità volta a determinare se ha attività principali specifiche non è una valutazione "una tantum", perché è possibile che la valutazione dell'entità cambi al mutare nel tempo delle sue attività operative.

L'IFRS 18 richiede che ogni eventuale cambiamento nella valutazione di un'entità volta a determinare se ha attività principali specificate sia riflesso in modo prospettico (IFRS 18.B41); pertanto, i dati comparativi non vengono rideterminati.

L'IFRS 18.51(c)(i) richiede all'entità di comunicare il fatto che l'esito della valutazione è cambiato, nonché la data di tale cambiamento.

L'IFRS 18.51(c)(ii) richiede all'entità di comunicare l'importo e la classificazione delle voci di proventi e oneri prima e dopo il cambiamento nella valutazione.

Esempio 3.7-3 - cambiamento nella valutazione delle attività principali specificate

Fattispecie

Al 31 dicembre 20x4, l'Entità Y determina che non investe in attività immobiliari (ad es. investimenti immobiliari valutati al fair value) come principale attività. Pertanto, presenta reddito da locazione per CU100 e plusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari per CU240 nella categoria di investimento per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20x4.

Al 1° gennaio 20x5, l'Entità Y determina che le sue attività principali sono cambiate e che investe in attività immobiliari come attività principale. Pertanto, presenta reddito da locazione per CU110 e plusvalenze

rilevate al fair value su investimenti immobiliari per CU225 nella categoria operativa per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20x5.

Valutazione

Nel redigere il suo bilancio al 31 dicembre 20x5, l'Entità Y applica l'IFRS 18.B41 e riflette in modo prospettico il cambiamento nella sua valutazione volta a determinare se investe in attività come attività principale (ossia non viene rideterminato l'esercizio comparativo al 31 dicembre 20x4).

L'Entità Y fornisce l'informativa richiesta dall'IFRS 18.51(c)(i), ossia il fatto del cambiamento nella valutazione e la data del cambiamento (1° gennaio 20x5). L'Entità Y rispetta altresì l'obbligo d'informativa dell'IFRS 18.51(c)(ii) comunicando l'importo e la classificazione delle voci riclassificate in conseguenza del cambiamento nella valutazione:

Voce di proventi/oneri	Classificazione al 31 dicembre 20x5	Classificazione al 31 dicembre 20x4
Reddito da locazione	CU110 categoria operativa	CU100 categoria di investimento
Plusvalenze al fair value su investimenti immobiliari	CU225 categoria operativa	CU240 categoria di investimento

3.7.9 Informativa riguardante la valutazione di un'entità delle attività principali specifiche

L'IFRS 18.51 richiede la seguente informativa:

- (a) Se un'entità investe in attività come attività principale, deve comunicare questo fatto.
- (b) Se un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, deve comunicare questo fatto.
- (c) Le informazioni richieste quando un'entità cambia la sua valutazione volta a determinare se ha attività principali specifiche (cfr. sezione 3.7.8 "cambiamento nella valutazione" di cui sopra).

Se un'entità non ha attività principali specifiche e non vi è un cambiamento in tale valutazione per l'esercizio di riferimento, nessuna delle informazioni di cui all'IFRS 18.51 sarà rilevante.

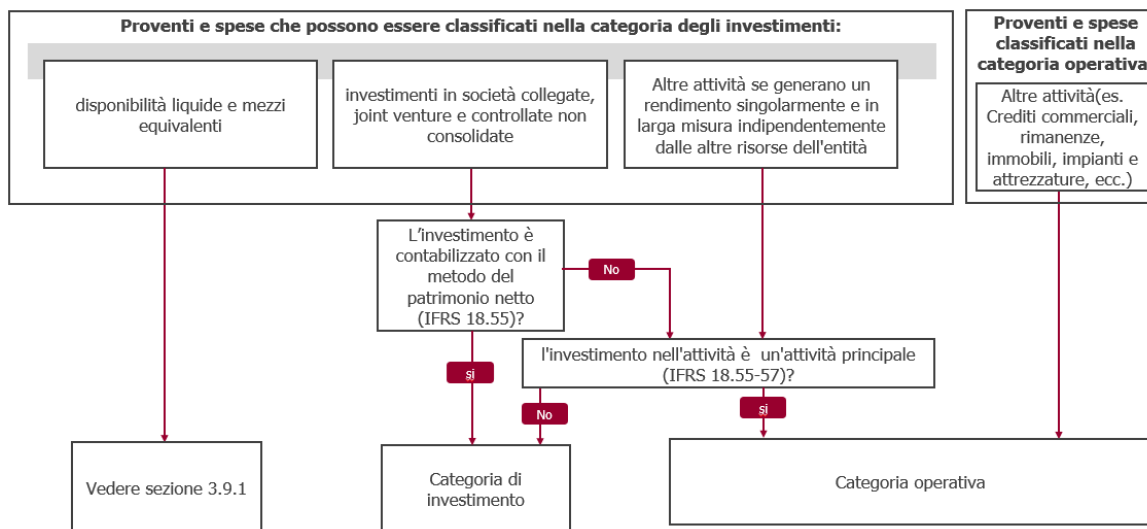


3.8 Disposizioni aggiuntive per le entità con attività principali specifiche

Le sezioni 3.8.1 e 3.8.2 spiegano come le disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 cambiano per entità con attività principali specifiche. Se un'entità non ha attività principali specifiche, queste sezioni non sono rilevanti, e l'entità applica le disposizioni generali di classificazione (cfr. sezione 3.1 - 3.6).

3.8.1 Investire in attività come attività principale

Se un'entità investe in attività come attività principale, le disposizioni generali di classificazione dell'IFRS 18 cambiano. Le disposizioni di classificazione applicabili alle attività (e relativi proventi e oneri) sono sintetizzate come segue:



Le sezioni seguenti illustrano in che modo le disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 si applicano alle entità che investono in attività come attività principale, per ciascuna delle quattro classi di attività nel diagramma di flusso di cui sopra.

Disponibilità liquide e mezzi equivalenti

Si veda la sezione 3.9.1 per le disposizioni applicabili alla classificazione di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

In sintesi, se un'entità investe in attività finanziarie come attività principale (e pertanto classifica proventi e oneri derivanti dalle attività finanziarie nella categoria operativa), essa è altresì tenuta a classificare nella categoria operativa anche i proventi e oneri derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti (IFRS 18.56(a)).

Se l'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (cfr. sezione 3.8.2), allora le disposizioni di classificazione sono più complesse.

Partecipazioni in collegate, joint venture e controllate non consolidate

Come osservato nelle sezioni 3.2 e 3.8, non è necessario che un'entità valuti se investe come attività principale in collegate, joint venture e controllate non consolidate, se l'entità contabilizza tali partecipazioni utilizzando il metodo del patrimonio netto. Questo perché, se si applica il metodo del patrimonio netto a tali partecipazioni, allora proventi e oneri relativi a tali partecipazioni saranno sempre classificati nella categoria di investimento, indipendentemente dal fatto che l'entità abbia attività principali specifiche (IFRS 18.B38; cfr. sezione 3.2).

Tuttavia, se non si applica il metodo del patrimonio netto a tali partecipazioni, allora un'entità deve valutare se investe in tali attività come attività principale (cfr. sezione 3.8 per linee guida su questa valutazione applicabili alle partecipazioni in collegate, joint venture e controllate non consolidate). Se l'entità determina

di avere come attività principale l'investimento in tali attività, allora classifica proventi e oneri relativi a tali attività nella categoria operativa.

Ad esempio, un'entità d'investimento come definita nello IFRS 10 può partecipare come attività principale in collegate e joint venture insieme alle controllate e valuterebbe dunque tali partecipazioni al fair value rilevato a conto economico. Un'entità d'investimento classificherebbe tali plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value nella categoria operativa.

Altre attività

L'IFRS 18 ha requisiti più stringenti per la classificazione di proventi e oneri derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti e investimenti in società collegate, joint venture e controllate non consolidate rispetto ad altre attività (ad es. la maggior parte delle attività finanziarie, investimenti immobiliari, ecc.).

L'IFRS 18 non considera la ragione per cui una specifica attività è detenuta quando l'entità detiene:

- I. disponibilità liquide e mezzi equivalenti se un'entità investe in attività finanziarie come attività principale, tutti i proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti sono classificati nella categoria operativa (cfr. sezione 3.9.1, *Commento BDO - entità che investono in attività finanziarie come attività principale ma che hanno anche altre attività principali*); e
- II. joint venture e collegate contabilizzate con il metodo del patrimonio netto, indipendentemente dall'attività principale, tutti i proventi e oneri relativi a tali investimenti sono classificati nella categoria di investimento (cfr. sezione 3.2.4).

Queste restrizioni sono state incluse negli IFRS 18 per fornire informazioni più utili agli utilizzatori del bilancio (IFRS 18.BC111 e BC136).

Tuttavia, per altre attività, un'entità considera il motivo per cui una singola attività è detenuta. I proventi e oneri relativi alle attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità saranno sempre inclusi nella categoria operativa.

Per classificare proventi e oneri relativi ad altre attività, un'entità dovrebbe, a nostro avviso, valutare se l'attività genera rendimenti singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)) e, in caso contrario, se l'entità investe in quell'attività come attività principale (IFRS 18.49 e B34).

Le disposizioni di classificazione di specifici proventi e oneri relativi ad «altre» attività sono illustrate come segue:



Altre attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità

Se un'entità investe in attività come attività principale, classifica proventi e oneri relativi a tali attività nella categoria operativa anziché nella categoria di investimento (IFRS 18.58).

Queste tipologie di attività includono di norma (IFRS 18.B46):

- Investimenti in strumenti di debito o rappresentativi di capitale; e
- Investimenti immobiliari, e canoni di locazione da ricevere generati da tali immobili.

Come osservato nella sezione 3.2, questi proventi e oneri sono:

<u>Proventi e oneri (IFRS 18.54)</u>	<u>Esempi comuni (IFRS 18.54 e B47)</u>
(a) Il reddito generato da tali attività	<ul style="list-style-type: none"> • Interessi • Dividendi • Reddito da locazione
(b) I proventi e oneri derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle attività, anche al momento dell'eliminazione contabile delle attività	<ul style="list-style-type: none"> • Svalutazioni • Perdite per riduzione di valore e ripristini di valore • Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value
(c) I costi incrementali direttamente attribuibili all'acquisizione e cessione delle attività	<ul style="list-style-type: none"> • Costi di transazione su attività finanziarie classificate al fair value rilevato a conto economico • Costi di vendita delle attività, quali commissioni di intermediazione per gli strumenti finanziari

Commento BDO - classificazione di proventi e oneri da diverse classi di attività

Come osservato nell'Esempio 3.7-1,, un'entità può investire in una o più classi di attività come attività principale, ma non in altre. In altre parole, un'entità può solo classificare nella categoria operativa proventi e oneri specificati nell'IFRS 18.54 relativi ad attività in cui investe come attività principale.

Ad esempio, un'entità può investire in immobili come attività principale, ma non in attività finanziarie. Pertanto, classifica nella categoria operativa proventi e oneri relativi alle sue attività immobiliari (ad es. reddito da locazione, plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari), ma non lo fa per proventi e oneri relativi alle sue attività finanziarie.

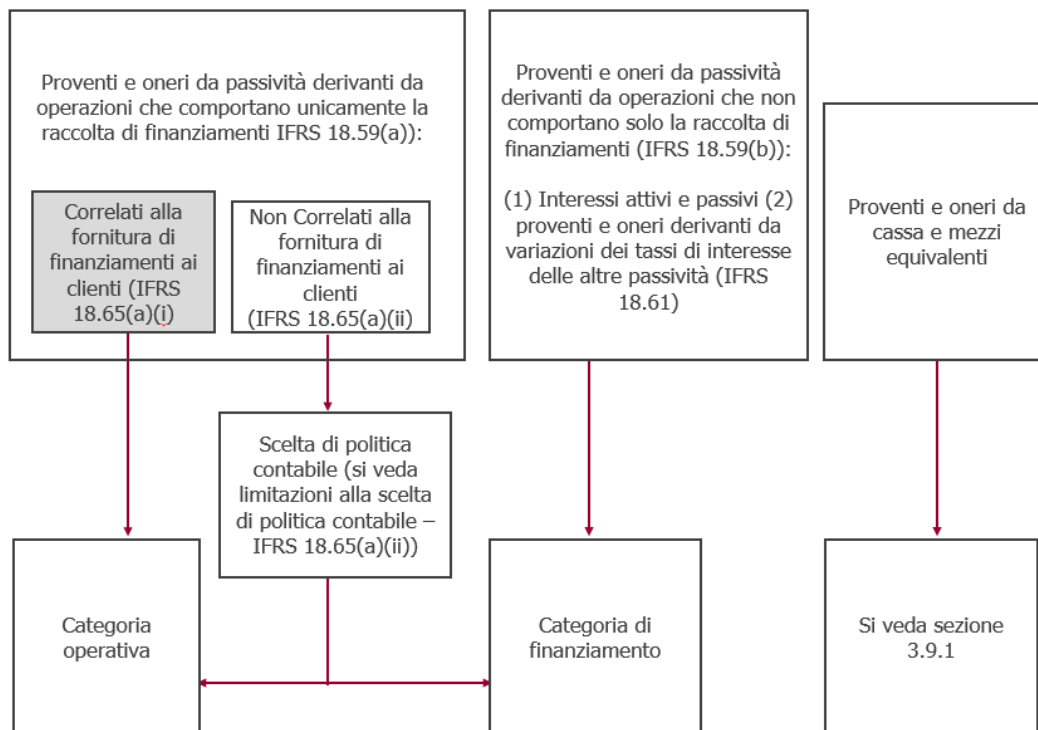
“Investire in attività” come attività principale non è una classificazione binaria per tutte le classi di attività; è una valutazione svolta per singole classi di attività (o sottoclassi, si veda l'esempio 3.7-1), il cui esito incide separatamente sulle disposizioni di classificazione applicabili alle classi di attività.

Altre attività

Per attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità, i relativi proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa. Cfr. sezioni 3.2 e 3.8.1.3.

3.8.2 Fornire finanziamenti ai clienti come attività principale

Se un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, le disposizioni generali di classificazione dell'IFRS 18 cambiano. Le disposizioni di classificazione applicabili alle passività (e relativi proventi e oneri) sono sintetizzati come segue:



Passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti

Per entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale, le passività derivanti da transazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti vanno ulteriormente sotto-categorizzate tra passività che (IFRS 18.65(a)):

- (i) Riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti; e
- (ii) Non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti.

Per le passività di “puro finanziamento” relative alla concessione di finanziamenti ai clienti, i relativi proventi e oneri sono sempre classificati nella categoria operativa.

Commento BDO - classificazione di proventi e oneri da passività di “puro finanziamento” relative alla concessione di finanziamenti ai clienti

Se un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, proventi e oneri relativi a passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti sono classificati nella categoria operativa.

Ad esempio, di norma banche ed altre istituzioni finanziarie ricevono finanziamenti da investitori ed altri finanziatori e quindi danno in prestito questi fondi ai clienti della banca con l'obiettivo di guadagnare un margine sul differenziale del tasso di interesse tra finanziamenti passivi e crediti. Se un istituto di credito prende in prestito denaro al fine di prestare i proventi ai suoi clienti, allora tale prestito sarà “relativo alla

concessione di finanziamenti ai clienti”. Pertanto, i proventi e oneri di cui all’IFRS 18.60 verrebbero classificati nella categoria operativa in conformità all’IFRS 18.65(a)(i):

- (a) proventi e oneri derivanti dalla valutazione iniziale e successiva delle passività, anche al momento dell’eliminazione contabile delle passività; e
- (b) i costi incrementalmente direttamente attribuibili all’emissione ed estinzione delle passività—ad esempio, costi di transazione.

Determinare se le passività sono relative alla concessione di finanziamenti ai clienti può essere difficile nella pratica.

Per le passività di “puro finanziamento” che non sono relative alla concessione di finanziamenti ai clienti, vi è una scelta di principio contabile per classificare i relativi proventi e oneri specificati nell’IFRS 18.60 nella categoria operativa o nella categoria di finanziamento (IFRS 18.65(a)(ii)). Tuttavia, vi sono due limitazioni a questa scelta di principio contabile:

- Se un’entità non è in grado di distinguere tra passività che riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti e non, essa è tenuta a classificare i proventi e oneri derivanti da ciascuna di queste passività nella categoria operativa (IFRS 18.66).
- Coerenza con l’IFRS 18.56(b)(ii): la scelta di principio contabile deve essere coerente con il principio contabile scelto per la classificazione di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti con riferimento ad entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale, non investono in attività finanziarie come attività principale e in cui proventi e oneri derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti (IFRS 18.56(b)(ii)). Si veda la sezione 3.9.1 per ulteriori informazioni sulla classificazione dei proventi relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

Commento BDO - scelta di politica contabile di cui all’IFRS 18.56(b)(ii) ed effetto sulla classificazione di proventi e oneri derivanti da determinati derivati (IFRS 18.B59)

La politica contabile scelta di cui sopra si applica alla classificazione di tutti i proventi e oneri relativi alle passività di “puro finanziamento” che non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti, così come a plusvalenze e minusvalenze su determinati strumenti finanziari derivati (cfr. sezione 3.9.2) se:

1. il derivato è utilizzato per fini diversi dalla gestione di rischi identificati;
2. il derivato è relativo a un’operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti;
3. l’entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale; e
4. il derivato non riguarda la concessione di finanziamenti ai clienti.

La politica contabile scelta di cui sopra per le passività di “puro finanziamento” che non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti incide sulla classificazione di plusvalenze e minusvalenze su determinati derivati poiché l’IFRS 18.B73(a) e B59 richiede coerenza nelle modalità con cui sono classificati proventi e oneri da derivati se tali derivati hanno le quattro caratteristiche osservate nel precedente paragrafo. Pertanto, se un’entità ha scelto di presentare nella categoria operativa proventi e oneri da tutte le passività di “puro finanziamento”, l’entità presenterebbe altresì nella categoria operativa anche i proventi e oneri da derivati che hanno le quattro caratteristiche di cui sopra.

Si veda la sezione 3.9.2 per una trattazione di questa scelta di principio contabile per quanto riguarda plusvalenze e minusvalenze su determinati strumenti finanziari derivati.

Esempio 3.8.2-1 - coerenza della scelta di politica contabile per la classificazione di proventi e oneri relativi a (1) passività di “puro finanziamento” che non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti; e (2) disponibilità liquide e mezzi equivalenti

Può essere difficile comprendere l’applicazione del requisito di cui all’IFRS 18.56(b)(ii) per garantire una scelta coerente di politica contabile; pertanto, questo esempio pratico dimostra i requisiti.

Fattispecie

L'Entità G fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, dal momento che vende macchinari agricoli e fornisce condizioni di finanziamento prolungato ai clienti. L'Entità G detiene disponibilità liquide e mezzi equivalenti, e guadagna interessi attivi su tali attività; tuttavia, l'Entità G non investe in attività finanziarie come attività principale e i proventi e oneri derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti.

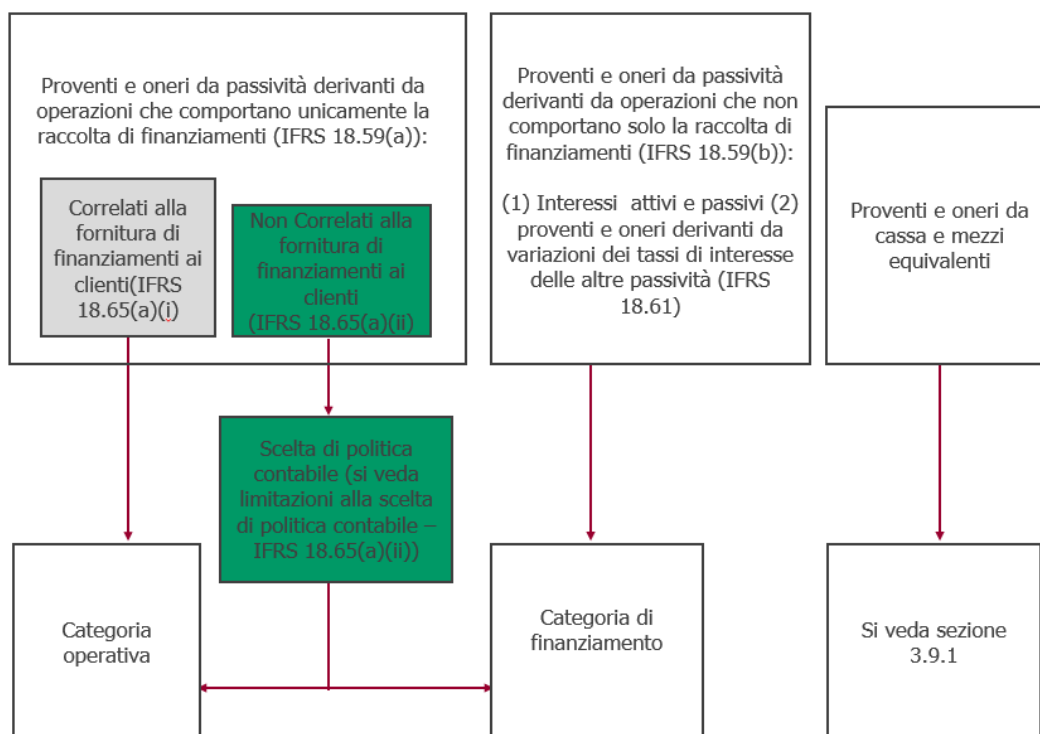
Per finanziare le sue attività operative, L'Entità G ha sottoscritto diversi prestiti bancari. Alcuni prestiti bancari sono specifici per la concessione di finanziamenti ai clienti, mentre altri non lo sono. L'Entità G è in grado di distinguere tra le passività che riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti e quelle diverse. In conformità con l'IFRS 18.65(a)(i), l'Entità G classifica nella categoria operativa proventi e oneri su prestiti bancari che sono specifici per la concessione di finanziamenti ai clienti.

L'Entità G sta valutando come può classificare proventi e oneri relativi ai suoi prestiti bancari che non riguardano specificamente la concessione di finanziamenti ai clienti.

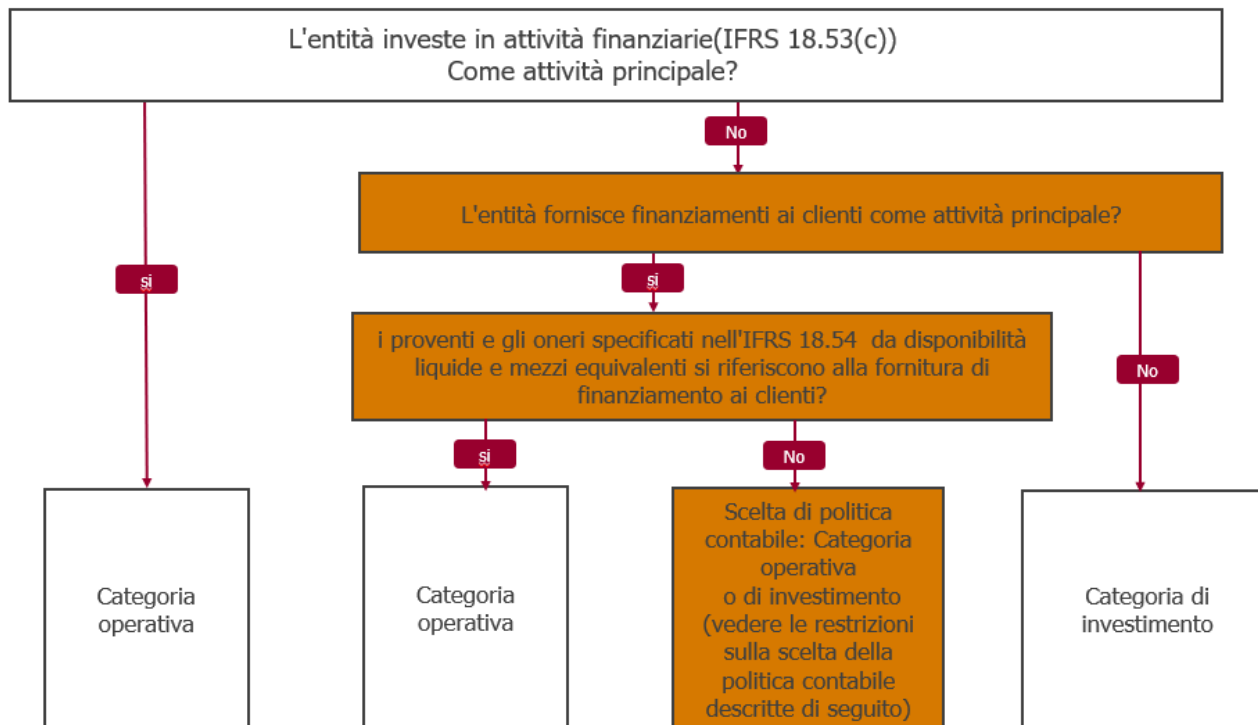
Valutazione

Con riferimento ai prestiti bancari che non riguardano specificamente la concessione di finanziamenti ai clienti, l'Entità G deve effettuare una scelta di politica contabile riguardante le modalità con cui sono classificati proventi e oneri. L'Entità G è in grado di distinguere tra le passività che riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti e quelle diverse (IFRS 18.66); pertanto, può scegliere sia la categoria operativa sia la categoria di finanziamento.

L'applicazione da parte dell'Entità G del diagramma di flusso per la classificazione di proventi e oneri per entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale è come segue (in verde i prestiti bancari "non specifici per i clienti"):



Allo stesso tempo, l'Entità G deve inoltre scegliere una politica contabile relativo alle modalità con cui classifica proventi e oneri derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti. L'applicazione, da parte dell'Entità G, del diagramma di flusso per la classificazione di proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti (cfr. sezione 3.9.1) è come segue (in arancione la valutazione dell'Entità G):



A causa dei suoi particolari fatti e circostanze, l'Entità G ha ora una scelta per la classificazione di proventi e oneri relativi a:

- Passività di “puro finanziamento” che non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti nella categoria operativa o nella categoria di finanziamento; e
- Disponibilità liquide e mezzi equivalenti nella categoria operativa o nella categoria di investimento.

In conformità con l'IFRS 18.56(b)(ii), questa scelta di politica contabile deve essere coerente; ciò significa che se l'Entità G classifica nella categoria operativa proventi e oneri relativi alle passività di “puro finanziamento” che non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti, deve effettuare la medesima scelta di politica contabile per i proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

Se l'Entità G ha scelto di classificare nella categoria di finanziamento le passività di “puro finanziamento” relative alla concessione di finanziamenti ai clienti (ossia non nella categoria operativa), l'Entità G deve classificare nella categoria di investimento proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

Scelta di principio contabile per entità con diverse attività principali

Le entità possono avere attività principali specifiche all'interno di una struttura di gruppo. Ad esempio, l'Entità G in questo esempio potrebbe avere un'altra attività operativa all'interno della sua struttura di reporting che non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale - ad esempio un'attività di rivendita. Questo solleva la questione se l'Entità G possa scegliere diversi principi contabili come descritto sopra per diverse attività operative. Ad esempio, classificare nella categoria operativa proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti afferenti alle attività operative «macchinari agricoli», ma nella categoria di investimento proventi e oneri simili relativi all'attività di rivendita.

A nostro avviso, l'Entità G deve applicare un'unica scelta di principio contabile (come richiesto dall'IFRS 10.B87) e non può scegliere una classificazione per le attività operative «macchinari agricoli» e un'altra per l'attività di rivendita. Ciò significa che, ad esempio, se l'Entità G decidesse di classificare tutti i proventi e oneri derivanti da prestiti bancari «non specifici per i clienti» nella categoria operativa, e di conseguenza classificasse nella categoria operativa anche i proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti, allora questa scelta di principio contabile si applica all'intera entità che redige il bilancio. Pertanto, ogni provento e onere da disponibilità liquide e mezzi equivalenti detenute dall'attività di rivendita sarebbe anch'esso classificato nella categoria operativa.

Questo differisce dal fatto che un'entità, nell'ambito dell'unica entità che redige il bilancio, può giungere a diverse conclusioni circa il fatto di investire in attività come attività principale (cfr. Esempio 3.7-1). Questo perché le scelte di principio contabile devono essere applicate in modo coerente per l'entità che redige il bilancio nel suo complesso. Inoltre, il requisito previsto dall'IFRS 18.56(b)(ii) si riferisce a «i ricavi e i costi derivanti da disponibilità liquide e mezzi equivalenti che non riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti», che a nostro avviso si riferisce a tutte le disponibilità liquide e mezzi equivalenti detenute dall'entità.

Passività che derivano da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti (“altre passività”)

Per le altre passività, proventi e oneri sono classificati nelle categorie operative e di finanziamento sulla base delle disposizioni generali dell'IFRS 18 (cfr. sezione 3.3). Non esistono eccezioni per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale.

Pertanto, ad esempio, un'entità che fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale classificherebbe gli interessi passivi relativi alle passività di leasing nella categoria di finanziamento. Si veda la sezione 3.3 per altri esempi sulla classificazione di proventi e oneri relativi ad “altre passività”.

Disponibilità liquide e mezzi equivalenti

Si veda la sezione 3.9.1 per le disposizioni applicabili alla classificazione di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

In sintesi, se un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale ma non investe in attività finanziarie come attività principale, l'entità può dover effettuare una scelta di principio contabile riguardante la classificazione di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti, subordinatamente alla limitazione di cui alla sezione 3.9.1.

3.9 Considerazioni per voci specifiche di proventi e oneri

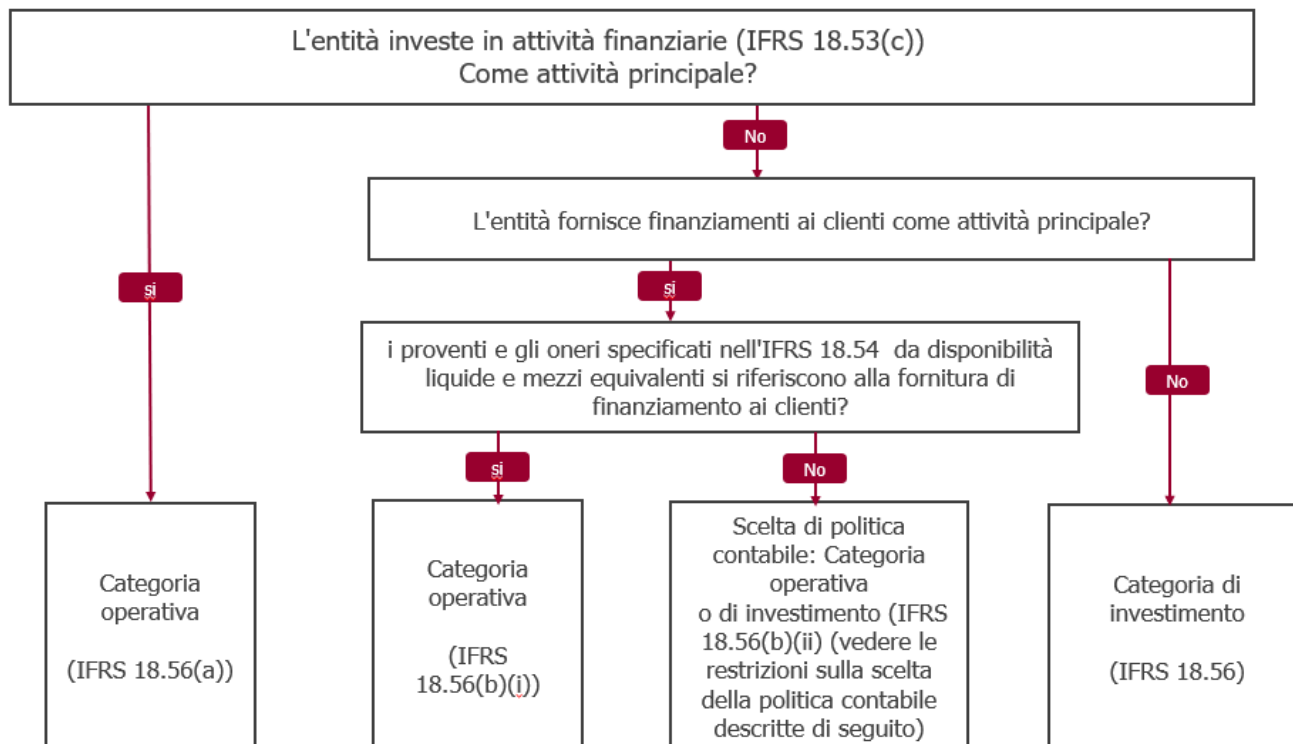
Questa sezione tratta disposizioni specifiche per la classificazione di proventi e oneri relativi alle seguenti attività, per cui le disposizioni generali discusse nelle sezioni 3.1-3.8 non si applicano:

- Disponibilità liquide e mezzi equivalenti (cfr. sezione 3.9.1)
- Contratti ibridi (cfr. sezione 3.9.2)
- Differenze di cambio (cfr. sezione 3.9.3)
- Derivati (cfr. sezione 3.9.4.)

La sezione 3.9.5 tratta le disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 applicabili a proventi e oneri specifici per cui non si applicano regole specifiche, ma per cui viene illustrata l'applicazione delle disposizioni dell'IFRS 18.

3.9.1 Disponibilità liquide e mezzi equivalenti

Le disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti (ad es. interessi attivi) sono sintetizzate come segue:



In sintesi:

- Un'entità che investe in attività finanziarie come attività principale classificherà sempre nella categoria operativa proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti (IFRS 18.56(a)). Questa conclusione resta invariata anche se l'entità investe in attività finanziarie come attività principale e fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (ossia ha più di una sola attività principale specificata).
- Se un'entità non investe in attività finanziarie come attività principale e non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti saranno sempre classificati nella categoria di investimento (IFRS 18.56).
- Laddove un'entità non investe in attività finanziarie come attività principale, ma fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, deve determinare se i proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti (IFRS 18.56(b)):
 - Se sì, proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.56(b)(i)).
 - Se no, vi è una scelta di politica contabile per classificare proventi e oneri o nella categoria operativa o in quella di investimento, subordinatamente a due limitazioni (si veda sotto) (IFRS 18.56(b)(ii)).

La scelta di politica contabile di cui sopra è subordinata a due limitazioni:

1. Deve essere coerente con la scelta di politica contabile adottata per le passività di "puro finanziamento" che non riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti, argomento discusso nella sezione 0, si veda l'**Esempio 3.8.2-1**.
2. Se un'entità non è in grado di distinguere tra disponibilità liquide e mezzi equivalenti che riguardano la concessione di finanziamenti ai clienti e quelle diverse, un'entità è tenuta a classificare nella categoria operativa proventi e oneri da tutte le disponibilità liquide e mezzi equivalenti (IFRS 18.57).

Commento BDO - entità che investono in attività finanziarie come attività principale ma che hanno anche altre attività principali

Come discusso nell'Esempio 3.7-1, le entità possono investire in attività finanziarie come attività principale (ad es. attività bancarie) ma avere anche altre attività principali (ad es. attività di rivendita al dettaglio). Ciò solleva la questione se tale entità debba classificare nella categoria operativa tutti i proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti in conformità con l'IFRS 18.56(a), oppure se i proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti detenute in attività operative che non investono in attività finanziarie come attività principale possano essere classificati nella categoria di investimento.

A nostro avviso, «suddividere» la classificazione di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti non è conforme ai requisiti dell'IFRS 18. Se un'entità investe in attività finanziarie come attività principale, l'IFRS 18.56(a) richiede che tutti i proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti siano classificati nella categoria operativa. L'IFRS 18.BC136 spiega che le entità che investono in attività finanziarie come attività principale detengono grandi quantità di disponibilità liquide e mezzi equivalenti a fini operativi e ribilanciano continuamente i loro portafogli di investimento. Lo IASB ha stabilito che, per queste entità, tutti i proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti devono essere classificati nella categoria operativa.

Inoltre, a nostro avviso, la formulazione precisa dell'IFRS 18.56 indica che la classificazione nella categoria operativa di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti si applica a tutti questi proventi e oneri, purché un'entità investa in attività finanziarie come attività principale.

Commento BDO - unità di conto per la scelta di principio contabile - proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti quando un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale (IFRS 18.56(b)(ii))

La scelta della politica contabile nell'IFRS 18.56(b)(ii) descritta sopra è rilevante solo se un'entità (1) non investe in attività finanziarie come attività principale; e (2) fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale. Questo solleva la questione se sia possibile per un'entità detenere disponibilità liquide e mezzi equivalenti per più di un business - in sostanza, l'entità deve applicare la scelta di principio contabile prevista dall'IFRS 18.56(b)(ii) per l'intera entità che redige il bilancio, oppure può essere applicata a un'unità di conto inferiore?

Ad esempio, supponiamo che un'entità abbia due conti bancari separati per due attività principali diverse:

- Vendite di macchinari agricoli: l'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, ma non investe in attività finanziarie come attività principale, il che significa che la scelta della principio contabile prevista nell'IFRS 18.56(b)(ii) è rilevante (per i proventi e oneri specificati nell'IFRS 18.54 da disponibilità liquide e mezzi equivalenti che non riguardano l'erogazione di finanziamenti ai clienti); e
- Attività di rivendita: l'entità opera punti vendita al dettaglio, in cui si vendono fertilizzanti e altri prodotti agricoli.

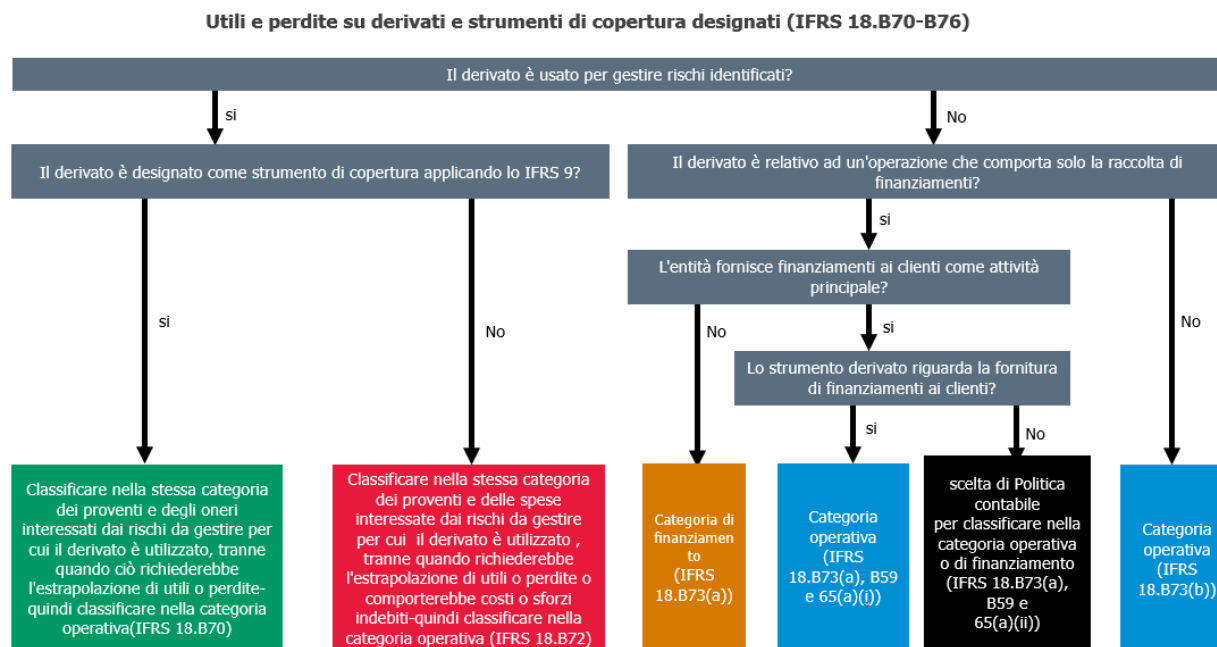
Le due attività principali operano in modo indipendente l'una dall'altra.

La domanda è: l'entità può scegliere di applicare in un modo la scelta di principio contabile prevista dall'IFRS 18.56(b)(ii) per la sua attività di vendita di macchinari agricoli, e utilizzare una classificazione diversa per proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti per le attività di rivendita al dettaglio? Ad esempio, l'attività di vendita di macchinari agricoli può scegliere di presentare nella categoria operativa i proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti secondo l'IFRS 18.56(b)(ii), mentre l'attività di rivendita al dettaglio classifica i proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti nella categoria di investimento (IFRS 18.53(b))?

A nostro avviso, ciò non è conforme ai requisiti dell'IFRS 18. Le scelte di principio contabile devono essere uniformi per l'entità nel suo complesso (salvo diversamente specificato da un IFRS Accounting Standard). L'IFRS 18.56(b)(ii) si applica per l'intera entità che redige il bilancio ai proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti che non riguardano il finanziamento ai clienti - le vendite di macchinari agricoli e le attività di rivendita al dettaglio; pertanto, per tutti questi proventi e oneri deve essere applicata una singola scelta di principio contabile. Di conseguenza, l'entità deve classificare tutti i proventi e oneri da disponibilità liquide e mezzi equivalenti nella categoria operativa o di investimento secondo l'IFRS 18.56(b)(ii).

3.9.2 Plusvalenze e minusvalenze su derivati e strumenti di copertura designati

Le disposizioni in materia di classificazione dei proventi e oneri relativi ai derivati e agli strumenti di copertura designati sono riassunte come segue:



Il diagramma di flusso è spiegato nelle sottosezioni seguenti.

Derivati utilizzati per gestire rischi identificati

I contratti derivati possono essere utilizzati per gestire rischi identificati, quali:

<u>Strumento finanziario derivato</u>	<u>Rischi identificati che possono essere gestiti</u>
Swap su tassi di interesse che sostituisce pagamenti a tasso fisso con pagamenti a tasso variabile o viceversa	Rischio del tasso di interesse
Contratto a termine in valuta per l'acquisto o la vendita di valute estere a una data futura a un tasso di cambio fisso	Rischio di cambio
Contratto di opzione per vendere in futuro uno strumento rappresentativo di capitale a un prezzo prestabilito	Altri rischi di prezzo

Gli strumenti derivati possono essere designati come strumenti di copertura in un rapporto contabile di copertura ammissibile nell'IFRS 9, oppure no. Indipendentemente dall'applicazione della contabilizzazione delle operazioni di copertura, gli utili e le perdite inclusi nel conto economico sono generalmente classificati nella stessa categoria dei proventi e degli oneri interessati dai rischi che lo strumento finanziario è utilizzato per gestire (IFRS 18.B70). La parte inefficace di un utile o perdita è anch'essa riflessa nella stessa categoria della parte efficace (IFRS 18.B71).

Gli utili e le perdite non sono classificati nella stessa categoria dei proventi e delle spese interessati dai rischi quando la contabilizzazione delle operazioni di copertura non è applicata e (i) ciò richiederebbe la compensazione degli utili o delle perdite (ii) tale operazione comporterebbe costi o sforzi eccessivi. Se si applicano (i) o (ii), tutti gli utili e le perdite sono invece classificati nella categoria operativa (IFRS 18.B72).

La componente non designata di uno strumento di copertura designato ha i suoi utili e perdite registrati nella stessa categoria degli utili e perdite sulla componente designata (IFRS 18.B71).

Per esempio, se viene utilizzato uno swap sui tassi di interesse per gestire il rischio di tasso di interesse su un prestito bancario derivante da operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti, gli utili e le perdite rilevati nel conto economico relativi a tale operazione di swap sono classificati nella categoria di finanziamento in modo da corrispondere, laddove i proventi e i costi relativi al prestito bancario sono classificati conformemente all'IFRS 18.60. Questa 'corrispondenza' si verifica indipendentemente dal fatto che l'entità applichi la contabilizzazione delle operazioni di copertura, purché il derivato sia utilizzato per gestire i rischi identificati (IFRS 18.B70, B72). Qualsiasi parte inefficace sarebbe anche classificata nella categoria di finanziamento (IFRS 18.B71).

“Compensare” utili e perdite su derivati usati per gestire rischi identificati

La “corrispondenza” degli utili e delle perdite sui derivati rilevati nel conto economico con la classificazione dei proventi e dei costi interessati dallo strumento finanziario utilizzato per gestire tale rischio è richiesta, a meno che al fine di conseguire tale effetto, l'entità non debba 'compensare' gli utili e le perdite. In tal caso, tutti gli utili e le perdite sul derivato sono classificati nella categoria operativa IFRS 18.B70).

La compensazione degli utili e delle perdite potrebbe verificarsi in situazioni in cui (IFRS 18.B74):

- L'entità utilizza tali strumenti finanziari per gestire i rischi di un gruppo di elementi con posizioni di rischio di compensazione (vedere l'IFRS 9.6.6.1 per i criteri secondo cui un gruppo di elementi può essere considerato elemento coperto); e
- I rischi gestiti riguardano voci in più di una categoria del conto economico.

Per esempio, un'entità può utilizzare un derivato per gestire sia il rischio di cambio netto sui ricavi (classificato nella categoria delle operazioni) che gli interessi passivi (classificati nella categoria di finanziamento). In tali casi, la presentazione dell'utile o della perdita sul derivato in ciascuna categoria comporterebbe la compensazione degli utili e delle perdite, in quanto l'entità presenterebbe un utile o una perdita maggiore in ciascuna categoria rispetto all'utile o alla perdita che si è verificato sul derivato. (IFRS 18.B75).

Derivati utilizzati per scopi diversi dalla gestione dei rischi identificati

Le entità possono detenere derivati che non sono utilizzati per gestire i rischi identificati. Per esempio, un'entità può:

- Emettono warrant per l'acquisto di azioni sui propri strumenti rappresentativi di capitale che non superano il test “fixed-for-fixed” dello IAS 32 e sono pertanto valutati al fair value rilevato a conto economico.
- Detenere e/o emettere derivati come parte delle attività di negoziazione con l'obiettivo di realizzare profitti piuttosto che gestire esposizioni a rischi specifici. Questo può essere comune per le banche e gli istituti finanziari.

Le entità possono detenere derivati che non sono utilizzati per la gestione. Se i derivati sono utilizzati per scopi diversi dalla gestione dei rischi identificati e non si riferiscono a un'operazione che comporta solo la raccolta di finanziamenti, gli utili e le perdite devono essere classificati nella categoria operativa (IFRS 18.B73(b)).

Se i derivati sono utilizzati per scopi diversi dalla gestione dei rischi identificati e sono connessi a un'operazione che comporta solo la raccolta di finanziamenti, sono necessarie due ulteriori valutazioni:

- Se l'entità non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, gli utili e le perdite sono classificati nella categoria di finanziamento (IFRS 18.B73(a)), che ad esempio comporta che tali utili e perdite 'compensino' gli interessi attivi e passivi derivanti da passività relative a operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.60).
- Se l'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale:
 - Se lo strumento derivato riguarda la fornitura di finanziamenti ai clienti, gli utili e le perdite sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.B73(a)).

- Se il derivato non è correlato alla fornitura di finanziamenti ai clienti, l'entità ha la scelta del principio contabile di classificare gli utili e le perdite nella categoria operativa o di finanziamento (IFRS 18.65(a)(ii)).

Commento BDO - Se i derivati sono utilizzati per scopi diversi dalla gestione dei rischi identificati, la scelta della politica contabile di cui all'IFRS 18.65(a)(ii) è disponibile per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale

Come indicato sopra, se (1) un derivato è utilizzato per scopi diversi dalla gestione dei rischi identificati; (2) il derivato è relativo a una transazione che comporta solo la raccolta di finanziamenti; (3) l'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale; e (4) lo strumento derivato non riguarda la fornitura di finanziamenti ai clienti; allora l'entità ha una scelta del principio contabile per classificare gli utili e le perdite nella categoria operativa o di finanziamento (IFRS 18.65(a)(ii)).

Questa scelta di politica contabile è identica a quella discussa nella sezione 3.8.2, in cui per le passività di "puro finanziamento", un'entità che fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale può classificare i ricavi e i costi delle passività che non si riferiscono alla fornitura di finanziamenti ai clienti nella categoria operativa o di finanziamento.

Poiché si tratta della stessa scelta di principi contabili, l'entità deve essere coerente. Pertanto, due diverse classi di ricavi e costi devono essere classificate in modo coerente per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come attività principale:

- Utili e perdite su derivati in cui è disponibile la scelta della politica contabile sopra descritta; e
- Altri proventi e oneri (es. interessi passivi) su 'pure passività di finanziamento' che non riguardano la fornitura di finanziamenti ai clienti.

Tutti i proventi e le spese per le due categorie di operazioni devono essere classificati in modo coerente: tutte queste spese nella categoria operativa o nella categoria di finanziamento.

Inoltre, trattandosi di una singola scelta di politica contabile, questa è soggetta alle restrizioni indicate nella sezione 3.8.2 per quanto riguarda la coerenza della politica selezionata per la classificazione delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti (vedi sezioni 0 e 3.9.1).

3.9.3 Differenze di cambio

Le differenze di cambio sono incluse a conto economico quando un elemento monetario è denominato in una valuta diversa dalla valuta funzionale dell'entità. Ad esempio, se un'entità ha l'euro come valuta funzionale ma detiene crediti commerciali denominati in dollari USA, profitti e perdite sui cambi saranno rilevati a conto economico in conformità con lo IAS 21.

Le differenze di cambio incluse a conto economico applicando lo IAS 21 sono classificate nella stessa categoria di proventi e oneri derivanti da voci che danno luogo a differenze di cambio, a meno che ciò comporti eccessivi costi o sforzi (IFRS 18.B65).

Ad esempio, un'entità classifica le differenze di cambio come segue (IFRS 18.B66):

Fonte della differenza di cambio	Spiegazione
Un credito commerciale denominato in valuta estera	Categoria operativa, dal momento che i crediti commerciali sono attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo largamente indipendente dalle altre risorse dell'entità, per cui i relativi proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa.
Passività derivanti da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (l'entità non fornisce finanziamenti come attività principale)	Categoria di finanziamento, dal momento che ciò combacia con i proventi e oneri derivanti dal debito (ad es. interessi passivi).

È necessario giudizio per determinare l'importo di differenze di cambio che vanno classificate in categorie diverse.

Proventi e oneri classificati in più di una categoria

In determinate circostanze, un'entità può classificare proventi e oneri derivanti da un'operazione in più di una categoria. Si noti che ciò è possibile solo se l'operazione non comporta solamente la raccolta di finanziamenti (ad es. questi requisiti non sarebbero applicabili a un prestito bancario).

Per esempio, un'entità può stipulare un contratto di servizi (ad es. servizi di consulenza) denominato in valuta estera con un fornitore per pagare il fornitore con condizioni di pagamento differito (ad es. i primi 6 mesi di servizi pagati nell'arco di 18 mesi). Questa operazione darebbe luogo a due elementi:

1. Le spese di servizio, che in genere sarebbero classificate nella categoria operativa man mano che il servizio è fornito nell'arco del periodo di 6 mesi; e
2. Gli oneri finanziari derivanti dalle condizioni di pagamento differito, che sarebbero classificati nella categoria di finanziamento perché la passività che ne risulta non deriva da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti e gli oneri finanziari derivanti dalle condizioni di pagamento differito sono interessi passivi identificati applicando gli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.61).

Questa operazione darebbe anche luogo a differenze di cambio nell'ambito di applicazione dello IAS 21 perché è denominata in valuta estera. Pertanto, le differenze di cambio sorgerebbero a causa della differenza tra il momento in cui la passività finanziaria è rilevata alla data in cui i servizi sono forniti e il momento in cui la passività finanziaria è estinta.

L'IFRS 18.B67 richiede all'entità di esercitare giudizio per determinare come classificare queste differenze di cambio (ad es. nella categoria operativa o nella categoria di finanziamento). La classificazione delle differenze di cambio descritta in questo paragrafo non è una scelta di principio contabile, ma il risultato dell'applicazione del giudizio. Dopo aver applicato giudizio, tutte le differenze di cambio relative a tale passività (e passività simili) devono essere classificate in tale unica categoria.

Commento BDO - considerazioni nell'effettuare il giudizio di cui all'IFRS 18.B67

L'IFRS 18.B67 stabilisce che un'entità dovrebbe esercitare giudizio per determinare se le differenze di cambio relative a operazioni che non riguardano solamente la raccolta di finanziamenti debbano essere classificate nella categoria operativa o di finanziamento. Tuttavia, lo standard non dà ulteriori indicazioni sui fattori che le entità dovrebbero considerare nell'effettuare questo giudizio.

A nostro avviso, un'entità dovrebbe considerare tutti i fatti e circostanze rilevanti quando valuta la classificazione più appropriata delle differenze di cambio. I fattori da considerare potrebbero includere, ma non sono limitati a:

Fattore	Commento
Driver principale di costo	<p>Potrebbe essere più appropriato classificare le differenze di cambio nella stessa categoria come driver principale di costo relativo alla passività - cioè dov'è classificata la maggior parte dei proventi e oneri relativi alla passività. Ad esempio, nella maggior parte dei casi, l'onere finanziario è il costo più significativo relativo alle passività di leasing, quindi potrebbe essere più appropriato classificare la differenza di cambio correlata nella stessa categoria dell'onere finanziario - la categoria di finanziamento.</p> <p>Al contrario, le obbligazioni a prestazione definita possono presentare un importo più significativo di proventi e oneri correlati classificati nella categoria operativa (spesa di servizio corrente) piuttosto che l'onere finanziario sull'obbligazione. Pertanto, potrebbe essere più appropriato classificare la differenza di cambio</p>

	correlata nella stessa categoria della spesa di servizio corrente - la categoria operativa.
Durata della passività	Maggiore la durata della passività, maggiore la componente di finanziamento, il che indica che potrebbe essere più appropriato classificare le differenze di cambio correlate nella categoria di finanziamento. Ad esempio, se un leasing è per un periodo di 15 anni, ciò può indicare che la decisione di locare l'attività è stata una decisione di finanziamento, il che significa che le relative differenze di cambio dovrebbero essere classificate nella categoria di finanziamento.

Eccessivi costi o sforzi

Se l'applicazione di questi requisiti comporta eccessivi costi o sforzi, l'entità è tenuta a classificare le differenze di cambio interessate interamente nella categoria operativa (IFRS 18.B68). Questa valutazione degli "eccessivi costi o sforzi" non è effettuata per l'entità che redige il bilancio nel suo insieme (ossia per tutte le differenze di cambio), ma per ciascuna voce che dà origine a differenze di cambio.

Commento BDO - effetto su sistemi e processi

I sistemi di molte entità non saranno progettati per acquisire le informazioni richieste dall'IFRS 18 per la classificazione delle differenze di cambio. In precedenza, le entità possono aver registrato le differenze di cambio in una singola voce del conto economico, mentre alcune entità possono aver registrato le differenze di cambio relative ai finanziamenti (ad es. prestiti bancari) tra gli "oneri finanziari".

L'impegno lavorativo necessario per applicare questi nuovi requisiti differirà da entità a entità. In genere si considera che "eccessivi costi o sforzi" siano una soglia elevata, il che significa che un'entità non può semplicemente classificare tutte le differenze di cambio nella categoria operativa in virtù dell'esistenza di costi associati alla modifica dei propri sistemi e processi per conformarsi alle disposizioni dell'IFRS 18.

Entità iperinflazionate - la posizione monetaria netta

Le entità che applicano lo IAS 29 *Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate* possono presentare l'utile o perdita sulla posizione monetaria netta con le altre voci di proventi e oneri associate alla posizione monetaria netta (ad es. interessi attivi e passivi e differenze di cambio). Se un'entità non presenta l'utile o perdita sulla posizione monetaria netta in questo modo, deve essere classificato nella categoria operativa (IFRS 18.B69).

Differenze di cambio relative a contratti di prestito infragruppo

Le differenze di cambio che derivano dai saldi infragruppo tra un'impresa madre e le sue controllate, così come tra controllate, rappresentano un problema di classificazione. Questo perché, se saldi e operazioni infragruppo vengono eliminati nel bilancio consolidato, i prestiti eliminati danno luogo a differenze di cambio che non vengono eliminate nel bilancio consolidato. Questo perché l'elemento monetario rappresenta un impegno a convertire una valuta in un'altra ed espone l'entità che redige il bilancio a un utile o perdita derivante dalle fluttuazioni valutarie (IAS 21.45).

Esempio 3.9.3-1 - classificazione delle differenze di cambio su prestiti infragruppo



La Controllata A e la Controllata B fanno parte dello stesso gruppo. La valuta funzionale della Controllata A è USD e quella della Controllata B è GBP. La valuta funzionale dell'impresa madre è l'Euro.

La Controllata A ha concesso un prestito alla Controllata B. Il prestito è denominato in euro ed è rimborsabile in rate mensili su 24 mesi (inclusi gli interessi).

Classificazione di proventi e oneri nel bilancio separato

La Controllata A classifica proventi e oneri (incluse le relative differenze di cambio) relativi al prestito nella categoria degli investimenti. La Controllata B classifica proventi e oneri (incluse le relative differenze di cambio) relativi al prestito nella categoria di finanziamento.

Classificazione delle differenze di cambio nel bilancio consolidato

Quando l'impresa madre consolida le Controllate A e B, elimina sia il credito che il debito per finanziamento, sia gli interessi attivi e passivi infragruppo tra la Controllata A e la Controllata B. Tuttavia, non sono eliminate le differenze di cambio rilevate a conto economico dalle controllate.

Questo solleva la questione su quale categoria queste differenze di cambio dovrebbero essere classificate.

La questione è stata sollevata dall'IFRS Interpretations Committee nella sua riunione di settembre 2025. Alla data di pubblicazione, l'IFRS Interpretations Committee deve ancora pubblicare un'agenda decision definitiva; tuttavia, nella tentate agenda decision, sono emersi due punti di vista:

- Le differenze di cambio andrebbero classificate nella categoria operativa come categoria di default in conformità all'IFRS 18.52; e
- Le differenze di cambio andrebbero classificate nella stessa categoria in cui sarebbero stati classificati i proventi e oneri dal prestito infragruppo prima della loro eliminazione in sede di consolidamento o, se ciò comporterebbe eccessivi costi o sforzi, nella categoria operativa.

Tutti i membri del Comitato hanno concordato con il primo punto di vista. Il Comitato si è tuttavia diviso sul secondo punto di vista e pertanto non ha concluso sulla questione nella tentate agenda decision.

Si veda la relativa [IFRS Foundation work plan page](#) per informazioni aggiornate sulla questione.

3.9.4 Contratti ibridi contenenti un contratto primario che è una passività

Contratti ibridi contenenti un contratto primario che è una passività possono includere, a titolo di esempio:

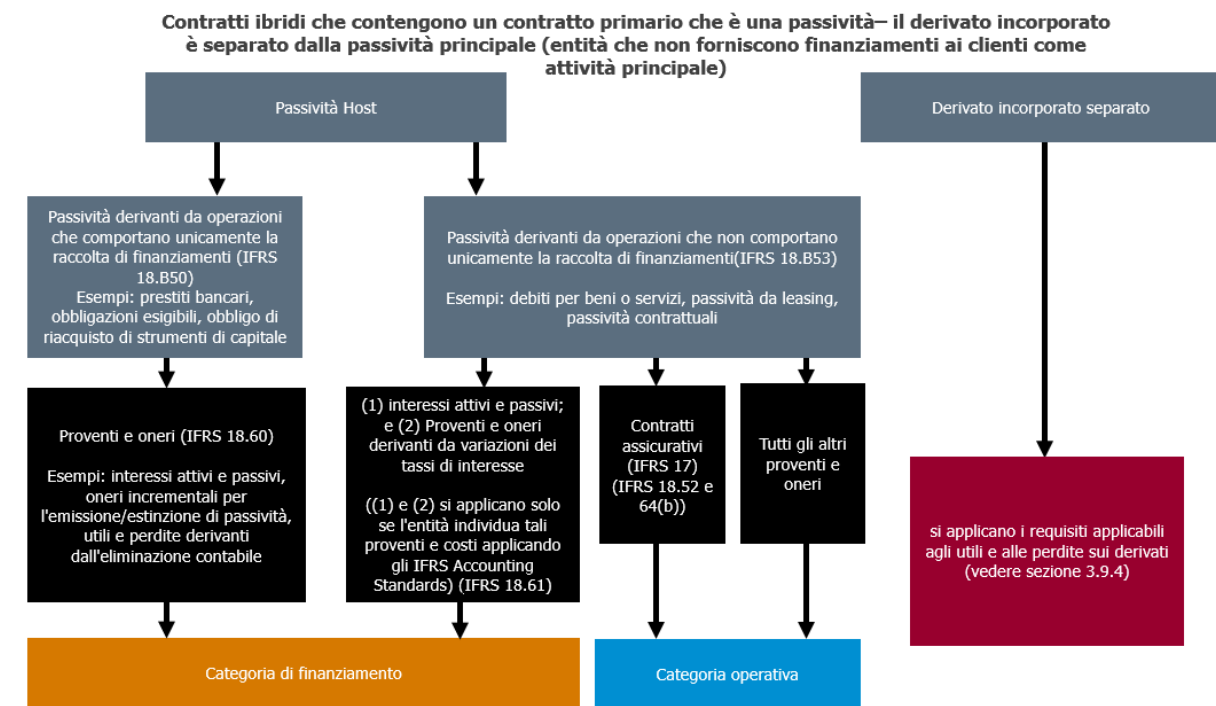
- Obbligazioni convertibili con opzioni di conversione che non sono strettamente correlate al contratto primario;
- Passività di leasing con derivati incorporati non strettamente correlati al contratto primario; e
- Passività derivanti da contratti assicurativi con derivati incorporati non strettamente correlati al contratto primario.

I derivati incorporati possono essere separati oppure, se sono soddisfatti determinati criteri, un'entità può scegliere di valutare l'intero strumento ibrido al fair value rilevato a conto economico (IFRS 9.4.3.5). I contratti ibridi possono inoltre non avere una contabilizzazione separata del derivato incorporato dal contratto primario se il derivato incorporato è considerato strettamente correlato al contratto primario.

L'IFRS 18.B56-B57 ha stabilito disposizioni di classificazione dettagliate applicabili a proventi e oneri relativi a contratti ibridi contenenti una passività da contratto primario, per i quali la distinzione principale è se il derivato incorporato è separato dalla passività da contratto primario o meno.

Contratti ibridi contenenti una passività da contratto primario - il derivato incorporato è separato dalla passività da contratto primario (IFRS 18.B56(a))

Le disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi a contratti ibridi contenenti una passività da contratto primario dove il derivato incorporato è separato sono sintetizzati come segue (supponendo che l'entità non fornisca finanziamenti ai clienti come attività principale):



In sintesi, proventi e oneri relativi a uno strumento ibrido sono classificati separatamente per la passività da contratto primario e per il/i derivato/i incorporato/i separato/i:

- Si applicano le disposizioni generali dell'IFRS 18 nella classificazione di proventi e oneri relativi alle passività da contratto primario. Questo diagramma di flusso sintetizza le stesse disposizioni descritte nella sezione 3.3, si presume cioè che l'entità non fornisca finanziamenti ai clienti come attività principale. Se un'entità fornisce finanziamenti come attività principale, deve applicare alla passività da contratto primario le disposizioni descritte nella sezione 0.
- Si applicano le disposizioni applicabili ai derivati al derivato incorporato che è separato dalla passività da contratto primario (cfr. sezione 3.9.2).

Queste disposizioni sono coerenti con il fatto che, quando un derivato incorporato è separato dal contratto primario, le due componenti (la passività da contratto primario e il derivato incorporato) sono contabilizzate separatamente l'una dall'altra. Pertanto, a queste due componenti si applicano le disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 separatamente.



Esempio 3.9.4-1 - classificazione di proventi e oneri derivanti da un'obbligazione convertibile - il derivato incorporato è separato dalla passività da contratto primario

Fattispecie

L'Entità M emette un'obbligazione convertibile dove il capitale del prestito può essere convertito in strumenti rappresentativi di capitale dell'Entità M a scelta del detentore in qualunque momento. L'opzione di conversione non soddisfa il criterio "fixed for fixed" poiché la valuta dell'obbligazione è diversa dalla valuta funzionale dell'Entità M, ossia l'importo di "disponibilità liquide" che verrebbe regolato al momento della conversione non è fisso nella valuta funzionale dell'Entità M. L'Entità M non sceglie di utilizzare l'opzione del fair value di cui all'IFRS 9.4.3.5.

L'Entità M non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale.

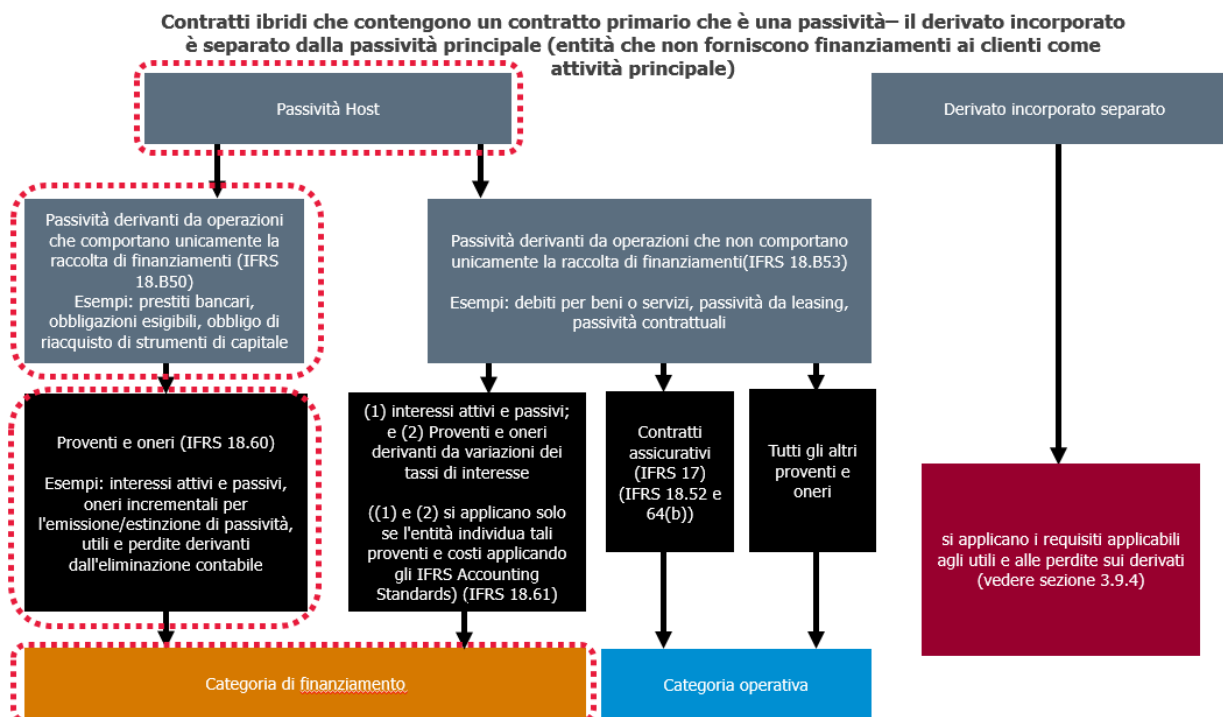
Alla rilevazione iniziale, l'Entità M separa il derivato incorporato dal contratto primario, dal momento che non sceglie di utilizzare l'opzione del fair value. La passività da contratto primario è valutata al costo ammortizzato e il derivato incorporato è valutato al fair value rilevato a conto economico.

Durante l'esercizio in cui l'obbligazione convertibile rimane in essere, la passività da contratto primario e il derivato incorporato danno luogo ai seguenti proventi e oneri:

Componente	Proventi e oneri
Passività da contratto primario	Interesse passivo contabilizzato applicando il metodo del tasso di interesse effettivo (IFRS 9)
Derivato incorporato (opzione di conversione)	Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value (IFRS 9)

Valutazione - passività da contratto primario

L'Entità M classifica l'interesse passivo relativo alla passività da contratto primario come segue (la valutazione è cerchiata con puntini rossi utilizzando il diagramma di flusso per la classificazione già presentato in questa sezione):

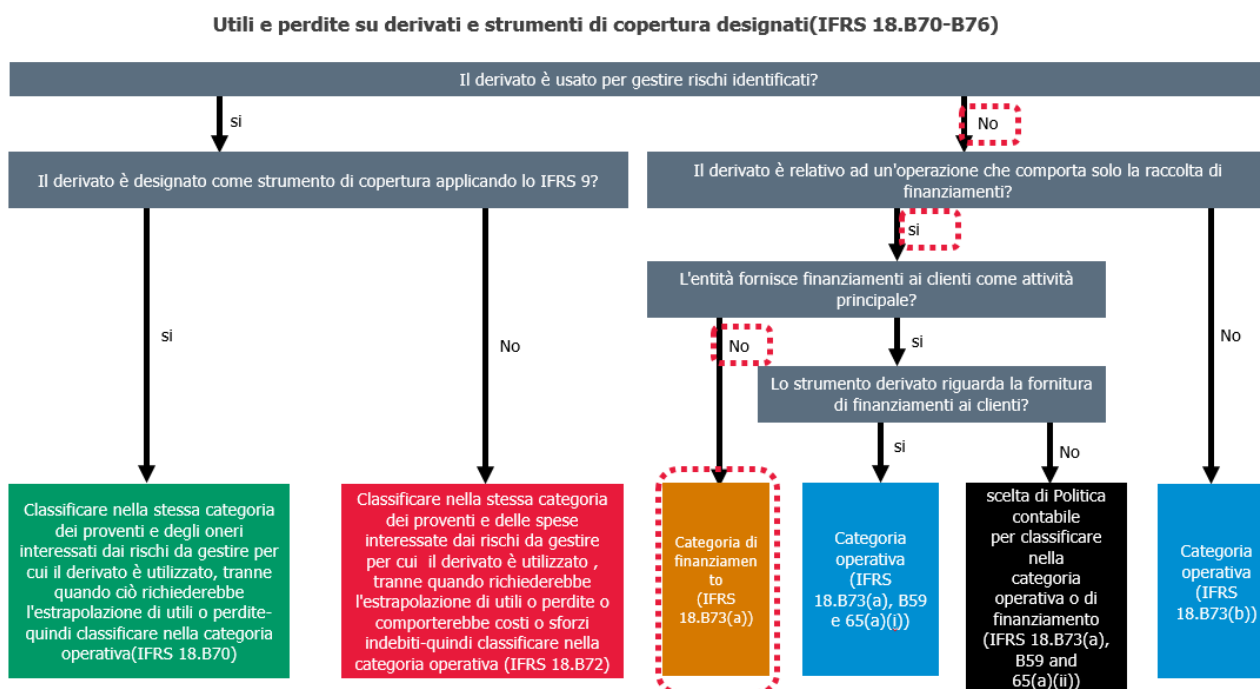


Spiegazione:

- La passività da contratto primario è una passività derivante da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti poiché l'Entità M riceve finanziamenti nella forma di disponibilità liquide e restituirà in cambio, in un secondo momento, disponibilità liquide o i propri strumenti rappresentativi di capitale (IFRS 18.B50).
- I proventi e oneri derivanti dalla valutazione iniziale e successiva di tale passività sono quindi classificati nella categoria di finanziamento (IFRS 18.60).

Valutazione - derivato incorporato

L'Entità M classifica le plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value relative all'opzione di conversione del derivato incorporato come segue (la valutazione rilevante è cerchiata con puntini rossi utilizzando il diagramma di flusso dalla sezione 3.9.2, che tratta la classificazione di plusvalenze e minusvalenze su derivati):

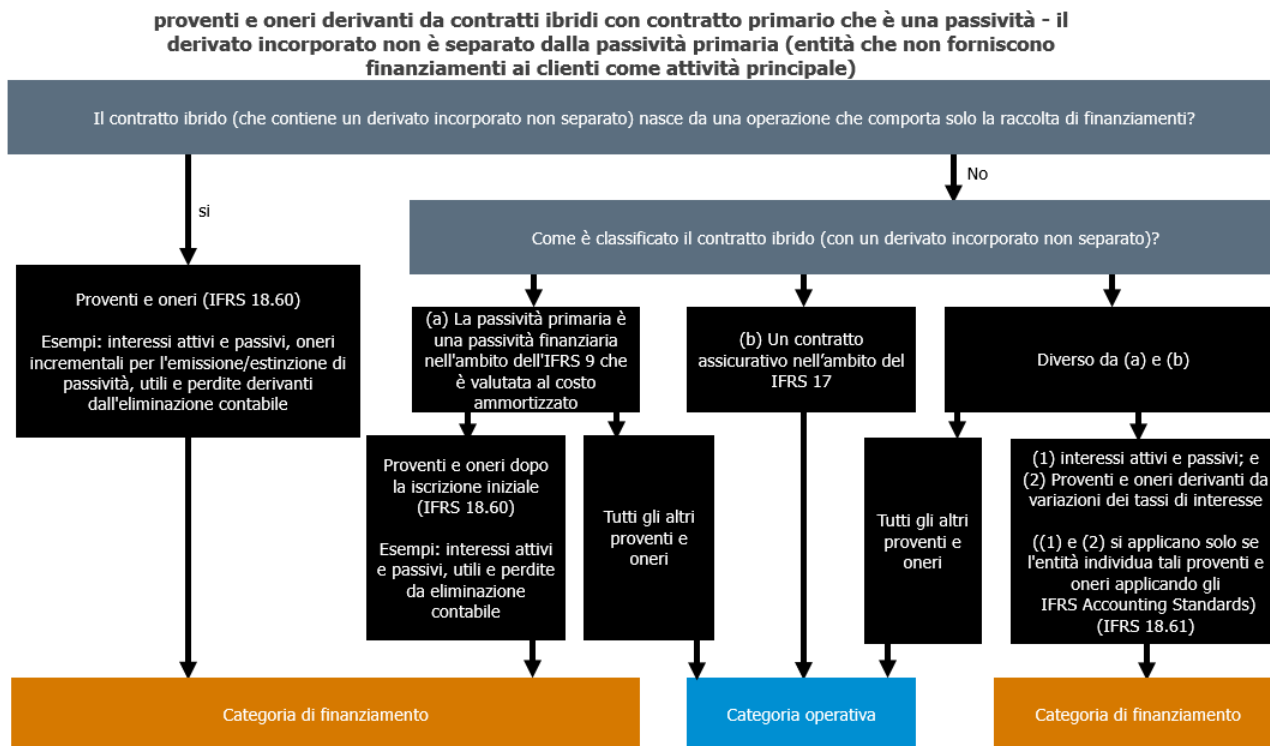


Spiegazione:

- L'opzione di conversione del derivato incorporato non è utilizzata per gestire rischi identificati (ad es. rischio di cambio o di tasso di interesse).
- Il derivato riguarda un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti, dal momento che il derivato è incorporato in una passività da contratto primario, che è considerata una passività derivante da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti. Si veda la sezione immediatamente precedente che spiega questa classificazione della passività da contratto primario.
- L'Entità M non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale.
- Pertanto, le plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value sul derivato sono classificate nella categoria di finanziamento.

Contratti ibridi contenenti una passività da contratto primario - il derivato incorporato non è separato dalla passività da contratto primario (IFRS 18.B56(b)-(c))

Le disposizioni di classificazione per proventi e oneri relativi a contratti ibridi contenenti una passività da contratto primario dove il derivato incorporato non è separato sono sintetizzate come segue (supponendo che l'entità non fornisca finanziamenti ai clienti come attività principale):



In sintesi, proventi e oneri relativi a uno strumento ibrido con un derivato incorporato non separato sono classificati come segue:

- Se il contratto ibrido deriva da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti, tutti i proventi e oneri di cui all'IFRS 18.60 sono classificati nella categoria di finanziamento, coerentemente con altre passività di "puro finanziamento" (IFRS 18.B56(b)).
- Se il contratto ibrido deriva da un'operazione che non comporta solamente la raccolta di finanziamenti, la classificazione dipende dalla natura del contratto ibrido/passività da contratto primario (IFRS 18.B56(c)):
 - Se la passività da contratto primario è una passività finanziaria nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 valutata al costo ammortizzato, allora proventi e oneri specificati nell'IFRS 18.60 che sorgono dopo la rilevazione iniziale sono classificati nella categoria di finanziamento (IFRS 18.B56(c)(i)). Tutti gli altri proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa.
 - Se il contratto ibrido è un contratto assicurativo nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17, proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.B56(c)(ii)).
 - In tutti gli altri casi, un'entità applica le disposizioni applicabili alle passività derivanti da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.B56(c)(iii)). Tuttavia, se un contratto ibrido rientra nell'ambito di applicazione dell'IFRS 18.B56(c)(iii) ed è contabilizzato a fair value rilevato a conto economico utilizzando l'opzione del fair value (IFRS 9.4.3.5), nessun provento od onere sarà classificato nella categoria di finanziamento poiché il contratto non darà luogo a (1) interessi attivi e passivi; o (2) proventi e oneri da variazioni nei tassi d'interesse (IFRS 18.61). Si veda l'Esempio 3.9.4-4 .

Il diagramma di flusso di cui sopra ipotizza che un'entità non fornisca finanziamenti ai clienti come attività principale. Se un'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, allora le conclusioni saranno diverse. Ad esempio, per un'entità che fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale, proventi e oneri relativi a un contratto ibrido (con un derivato incorporato non separato) derivanti da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti, saranno classificati nella categoria operativa anziché nella categoria di finanziamento (IFRS 18.65(a)(i)).

Commento BDO - motivi per cui un derivato incorporato può non essere contabilizzato separatamente dal contratto primario

Si noti che queste disposizioni si applicano a contratti ibridi dove il derivato incorporato non è separato dal contratto primario indipendentemente dal motivo per cui il derivato incorporato non è separato (IFRS 18.B57). Può essere questo il caso perché:

- IFRS 9.4.3.3: si può identificare un derivato incorporato in un contratto primario, ma tale derivato non è contabilizzato e separato come derivato se è considerato “strettamente correlato” al contratto primario (si vedano i criteri di cui all'IFRS 9.4.3.3).
- IFRS 9.4.3.5: un'entità può designare l'intero contratto ibrido al fair value rilevato a conto economico (ossia il derivato incorporato non è contabilizzato separatamente) se i criteri di cui all'IFRS 9.4.3.5 sono soddisfatti.

Se sono soddisfatti i criteri di cui all'IFRS 9.4.3.3, un derivato incorporato non è contabilizzato separatamente dal contratto primario; tuttavia, il contratto è ancora tecnicamente un “contratto ibrido”, per cui si applicano ancora le considerazioni speciali dell'IFRS 18. Si veda l'Esempio per un'illustrazione del diagramma di flusso dei contratti ibridi con derivati incorporati non separati utilizzato per analizzare come sono classificati proventi e oneri derivanti da un contratto in cui il derivato incorporato non è separato poiché è considerato strettamente correlato al contratto primario.

Esempio 3.9.4-2 - classificazione di proventi e oneri derivanti da un'obbligazione convertibile - il derivato incorporato non è separato dalla passività da contratto primario perché viene scelta l'opzione del fair value (IFRS 9.4.3.5)

Fattispecie

L'Entità N emette un'obbligazione convertibile dove il capitale del prestito può essere convertito in strumenti rappresentativi di capitale dell'Entità N a scelta del detentore in qualunque momento. L'opzione di conversione non soddisfa il criterio “*fixed for fixed*” poiché la valuta dell'obbligazione è diversa dalla valuta funzionale dell'Entità N, ossia l'importo di “disponibilità liquide” che verrebbe regolato al momento della conversione non è fisso nella valuta funzionale dell'Entità N. L'Entità N sceglie di utilizzare l'opzione del fair value di cui all'IFRS 9.4.3.5, per cui l'intero strumento ibrido è valutato al fair value rilevato a conto economico.

L'Entità N non fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale.

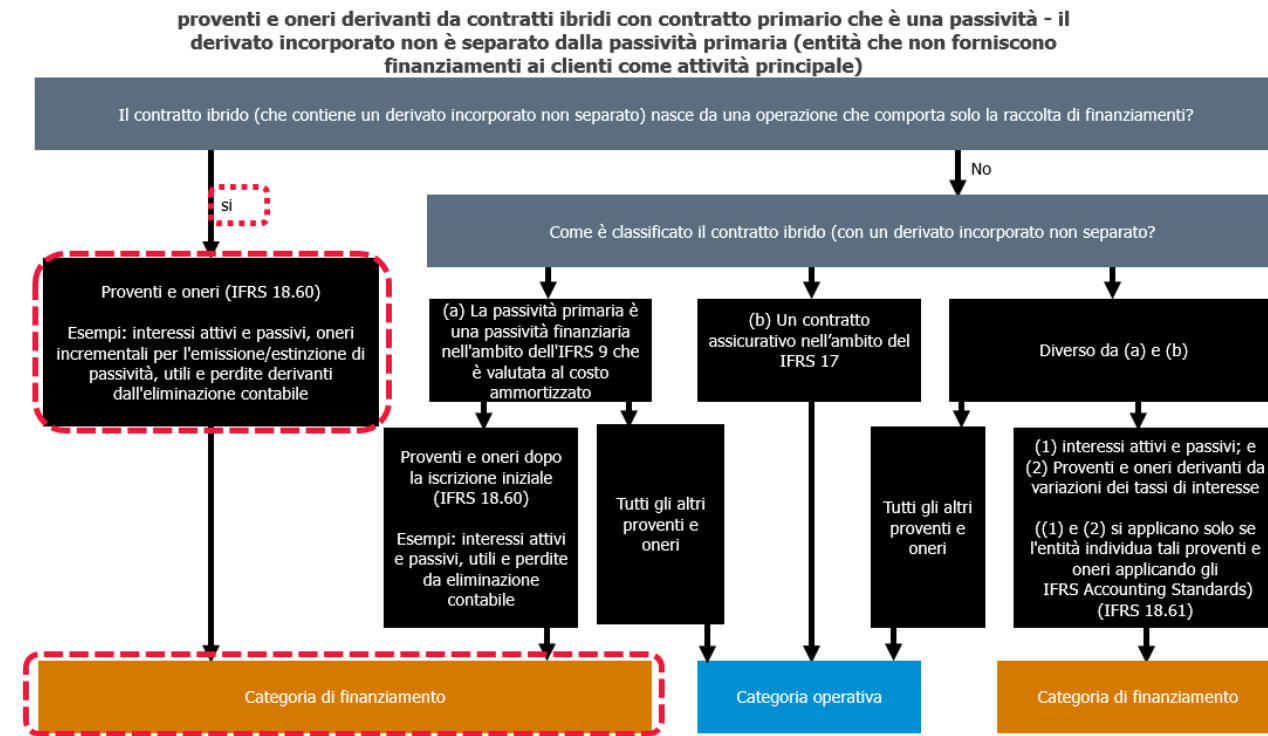
Durante l'esercizio in cui l'obbligazione convertibile rimane in essere, il contratto ibrido dà luogo ai seguenti proventi e oneri:

Componente	Proventi e oneri
Contratto ibrido	Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value (IFRS 9)

Mentre un'obbligazione convertibile può comportare pagamenti degli interessi in cedole ai detentori dell'obbligazione, non sono rilevati interessi passivi sul contratto ibrido perché non è valutato al costo ammortizzato. Per una passività finanziaria valutata al fair value rilevato a conto economico, l'intero movimento del valore contabile da un esercizio al successivo è riflesso come plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value (tranne che per variazioni del rischio di credito relativo a tale passività, che sono riflesse nelle altre componenti di conto economico complessivo - cfr. IFRS 9.5.7.7).

Valutazione - contratto ibrido

L'Entità N classifica le plusvalenze e le minusvalenze rilevate al fair value relative al contratto ibrido come segue (la valutazione rilevante è cerchiata con puntini rossi utilizzando il diagramma di flusso per la classificazione già presentato in questa sezione):



Spiegazione:

- Le plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value sul contratto ibrido che sono rivalutate al fair value in ciascun esercizio sono classificate nella categoria di finanziamento poiché il contratto ibrido deriva da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti. Questo perché l'Entità N riceve finanziamenti nella forma di disponibilità liquide e restituirà in cambio, in un secondo momento, disponibilità liquide (IFRS 18.B50).
- Si noti che l'importo della variazione del fair value del contratto ibrido che è attribuibile a variazioni del rischio di credito della passività sarà esposta nelle altre componenti di conto economico complessivo (IFRS 9.5.7.7). Gli importi presentati nelle altre componenti di conto economico complessivo non sono soggetti alle disposizioni di classificazione dell'IFRS 18, al di là del requisito di distinguere gli importi che saranno e non saranno riclassificati nell'utile (perdita) d'esercizio quando sono soddisfatte condizioni specifiche (IFRS 18.88).

Esempio 3.9.4-3 - classificazione di proventi e oneri derivanti da un contratto ibrido nell'ambito di applicazione dell'IFRS 18.B56(c)(iii) - il derivato incorporato non è separato dalla passività da contratto primario perché è considerato strettamente correlato al contratto primario (IFRS 9.4.3.3)

Fattispecie

L'Entità O stipula un contratto di leasing come locatario per un periodo di 5 anni dove l'attività sottostante è un negozio in un centro commerciale. I canoni di leasing ammontano a CU100 al mese; tuttavia, l'Entità O deve anche pagare il 5% del suo fatturato mensile come canone di leasing variabile.

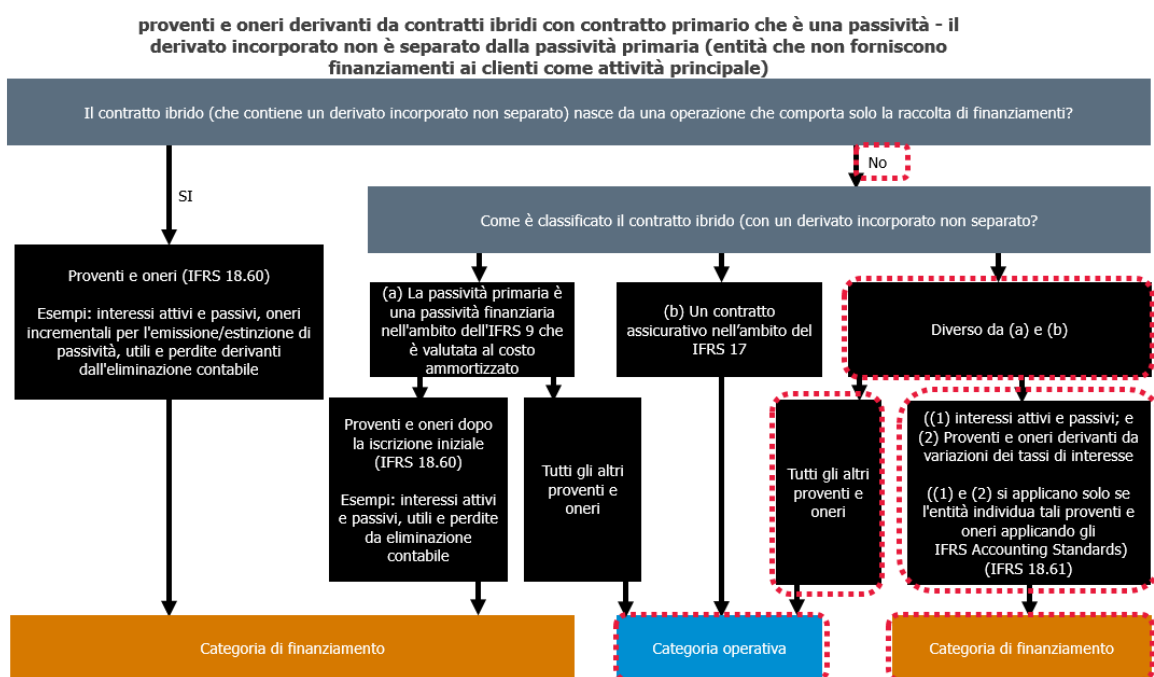
La condizione di pagamento di leasing basato sul fatturato è identificata come derivato incorporato nel contratto primario; tuttavia, esso non è contabilizzato separatamente perché è considerato strettamente

correlato al contratto primario. Questo perché l'IFRS 9.B4.3.8(f) specifica che i pagamenti variabili dovuti per il leasing relativi alle vendite sono strettamente correlati al contratto primario.

Durante l'esercizio in cui il leasing rimane in essere, il contratto ibrido dà luogo ai seguenti proventi e oneri:

Componente	Proventi e oneri
Canoni di leasing basati sul fatturato	Pagamenti variabili dovuti per il leasing man mano che si verificano le vendite sottostanti (IFRS 16.38(b))
Passività di leasing rilevata (canoni fissi di leasing)	Interessi passivi sulla passività di leasing rilevata (IFRS 16.36)

Valutazione



Spiegazione:

- Il contratto ibrido (il leasing) non deriva da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti. Questo perché l'Entità O riceve un'attività consistente nel diritto d'uso, non un finanziamento nella forma specificata dall'IFRS 18.B50(a).
- Il contratto ibrido non è (a) una passività finanziaria nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 che è valutata al costo ammortizzato; o (b) un contratto assicurativo nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17; pertanto, si applicano le disposizioni sulle "altre passività".
- Gli interessi passivi rilevati sulla passività di leasing sono classificati nella categoria di finanziamento poiché si tratta di interessi passivi identificati ai fini dell'applicazione dell'IFRS 16 (IFRS 18.61(a)).
- I pagamenti variabili dovuti per il leasing rilevati a conto economico sono classificati nella categoria operativa perché non sono (1) interessi attivi e passivi; o (2) proventi e oneri derivanti da variazioni nei tassi d'interesse.

Esempio 3.9.4-4 - classificazione di proventi e oneri derivanti da un contratto ibrido (il contratto primario è esecutivo) nell'ambito di applicazione dell'IFRS 18.B56(c)(iii) - il derivato incorporato non è separato dalla passività da contratto primario perché viene scelta l'opzione del fair value (IFRS 9.4.3.5)

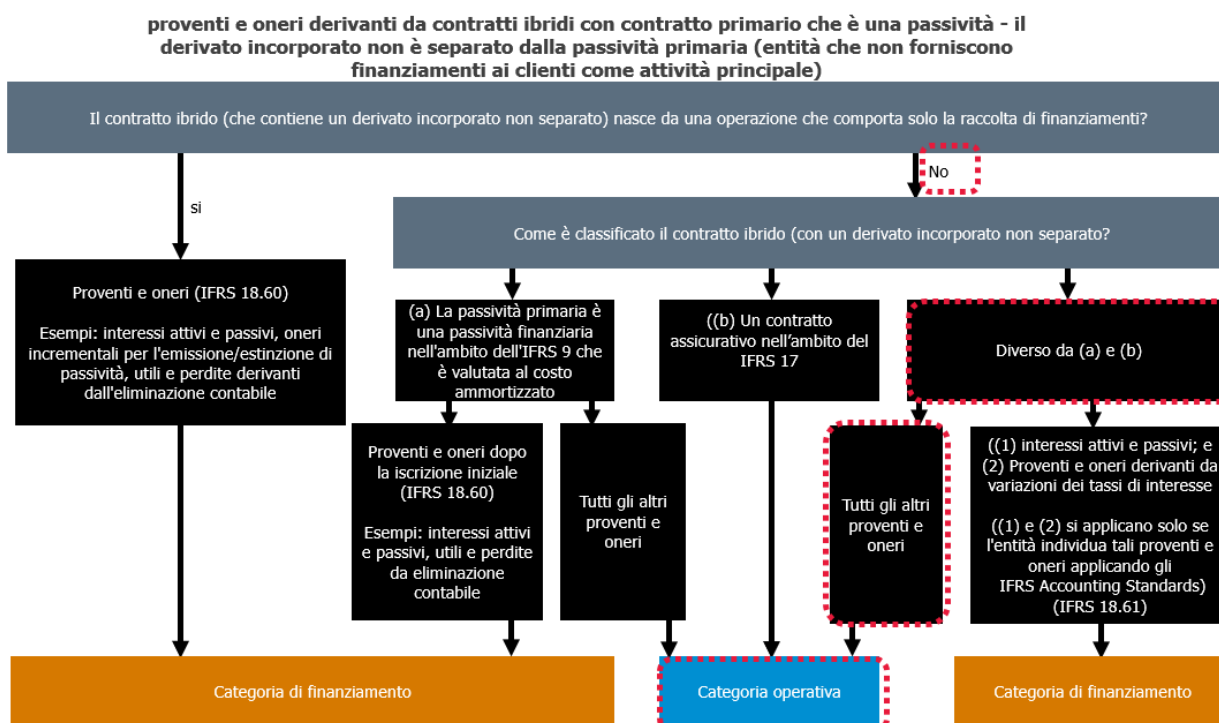
Fattispecie

L'Entità P stipula un contratto per l'acquisto di una materia prima (ad es. petrolio). Il contratto di acquisto contiene derivati incorporati e l'Entità P sceglie di valutare l'intero contratto di acquisto al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità con l'IFRS 9.4.3.5.

Durante l'esercizio in cui il contratto di acquisto rimane in essere, il contratto ibrido dà luogo ai seguenti proventi e oneri:

Componente	Proventi e oneri
Contratto ibrido	Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value (IFRS 9)

Valutazione



Spiegazione:

- Il contratto ibrido (il contratto di acquisto) non sorge da un'operazione che comporta solamente la raccolta di finanziamenti. Questo perché l'Entità P riceve una materia prima, non finanziamenti nella forma specificata dall'IFRS 18.B50(a).
- Il contratto ibrido non è (a) una passività finanziaria nell'ambito di applicazione dell'IFRS 9 che è valutata al costo ammortizzato; o (b) un contratto assicurativo nell'ambito di applicazione dell'IFRS 17; pertanto, si applicano le disposizioni per le "altre passività".
- Le plusvalenze rilevate al fair value imputate a conto economico sono classificate nella categoria operativa poiché non sono (1) interessi attivi e passivi; o (2) proventi e oneri derivanti da variazioni nei tassi d'interesse.

3.9.5 Orientamenti sulle voci comuni di ricavi e costi

La sezione seguente fornisce indicazioni pratiche sulla classificazione delle voci comuni di ricavi e costi applicando i requisiti dell'IFRS 18. Se la classificazione delle voci può differire a seconda che l'entità abbia o meno attività aziendali principali specifiche, tale considerazione è stata rilevata. Quando la classificazione di tale voce è trattata in un'altra sezione della presente pubblicazione, viene fornito il riferimento a tale sezione. L'ordine degli elementi è presentato in base all'ordine dell'IFRS Accounting Standard.

La presente sezione illustra come le voci di ricavo e di costo saranno generalmente classificate applicando i requisiti dell'IFRS 18 discussi nelle sezioni precedenti; tuttavia, questa sezione deve essere presa solo come guida generale. La classificazione di particolari ricavi e costi dipenderà dai fatti e dalle circostanze.

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
Giacenze spese, comprese le svalutazioni al valore netto di realizzo e gli storni delle svalutazioni (IAS 2)	Operativo	Ricavi e costi derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Si vedano le sezioni 3.2 e 3.4 .
Imposte sul reddito correnti e differite (IAS 12)	Imposte sui redditi	Proventi e oneri nell'ambito dello IAS 12 sono classificati nella categoria imposte sul reddito. si veda sezione 3.5.
Ammortamento di immobili, impianti e macchinari (IAS 16)	Generalmente operativo	Ricavi e costi derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). immobili, impianti e macchinari in genere non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità, tuttavia, questo può non essere sempre il caso. Si vedano le sezioni 3.2 e 3.4 .
Plusvalenze e minusvalenze da cessione di immobili, impianti e macchinari t (IAS 16)	Generalmente operativa	Ricavi e costi derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). si veda sezione 3.4.
Oneri finanziari su passività per benefici del personale (IAS 19)	Finanziamento	La passività deriva da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) e sono interessi attivi e passivi identificati ai fini dell'applicazione degli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.61(a)). Si veda la sezione 3.3.
Costo del servizio corrente relativo ai benefici successivi al rapporto di lavoro (IAS 19)	Operativa	La passività deriva da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) ma il costo del servizio corrente non è (a) interessi attivi e passivi identificati ai fini dell'applicazione degli IFRS Accounting Standards; o (b) proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse. si veda sezione 3.3.
Contributi pubblici rilevati a provento (IAS 20)	Dipende da fatti e circostanze e dalle scelte di principi contabili	Proventi correlati a contributi pubblici possono essere: (a) Rilevato in conto economico (es. un contributo salariale), che avrebbe l'effetto di far rientrare il contributo nella categoria operativa perché non si riferisce a

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
		<p>determinate attività o passività derivanti da operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti.</p> <p>(b) Rilevato a riduzione del costo di un'attività associata (es. immobili, impianti e macchinari), che avrebbe l'effetto di far rientrare il contributo nella stessa categoria dell'associato ammortamento (es. operativo per immobili, impianti e macchinari).</p> <p>(c) Rilevato come ricavi differiti e ammortizzato sistematicamente nel conto economico, il che comporterebbe l'effetto di rilevare il contributo nella categoria operativa in quanto tale un differimento sarebbe una passività derivante da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) e l'ammortamento del ricavo non è (a) interessi attivi e passivi o (b) proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse.</p> <p>La classificazione di altri contributi governativi (ad es. quelli relativi a debiti o investimenti immobiliari) dipenderà dai fatti e circostanze.</p>
Differenze di cambio (IAS 21)	Dipende dalla classificazione dei relativi proventi ed oneri	Si veda sezione 3.9.3.
Proventi e oneri relativi a società collegate e joint venture (IAS 28, IFRS 10) - si applica il metodo del patrimonio netto	Investimento	Se la collegata o joint venture è contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto, i ricavi e i costi saranno sempre classificati nella categoria di investimento. Vedi sezione 3.8.1.
Proventi e oneri relativi a società collegate e joint venture (IAS 28, IFRS 10) - non si applica il metodo del patrimonio netto	Operativa o di investimento	Se non si applica il metodo del patrimonio netto, la classificazione dipenderà dal fatto che l'entità investa in società collegate e joint venture come attività principale. Vedi sezione 3.8.1.
Utile o perdita sulla posizione monetaria netta (IAS 29)	Dipende dall'approccio adottato	Le entità che applicano lo IAS 29 possono presentare l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta con altre voci di ricavo e di costo associate alla posizione monetaria netta (es. interessi attivi e passivi e differenze di cambio). Se un'entità non presenta l'utile o la perdita sulla posizione monetaria netta in questo modo, deve essere classificato nella categoria operativa (IFRS 18.B69).
Riduzione di valore delle attività e ripristini di valore ove applicabile (IAS 36)	Generalmente operativa	La maggior parte delle perdite per riduzione di valore saranno rilevate nella categoria operativa in quanto la riduzione di valore riguarderà attività che non generano un rendimento singolarmente e in gran parte indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
		<p>18.B48). Ad esempio, immobili, impianti e macchinari, immateriali, avviamento, ecc.</p> <p>In alcuni casi, le svalutazioni rilevate secondo quanto previsto dallo IAS 36 possono riferirsi ad attività che generano un rendimento singolarmente e in gran parte indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)) e rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36. Per esempio, un investimento immobiliare valutato al costo che è svalutato secondo quanto previsto dallo IAS 36 avrebbe la conseguente riduzione di valore classificata nella categoria di investimento (IFRS 18.B47(e)). Se l'entità investe in tali attività come attività principale, la riduzione di valore sarebbe anch'essa classificata nella categoria operativa (IFRS 18.58).</p>
Accantonamenti rilevati come spese (es. cause, accantonamenti per ristrutturazione) (IAS 37)	Operativa	La passività deriva da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) ma tale spesa non è (a) interessi attivi e passivi identificati ai fini degli IFRS Accounting Standards; o (b) proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse. Vedere sezione 3.3.
Oneri finanziari su accantonamenti (IAS 37)	Finanziamento	<p>La passività deriva da operazioni che non comportano solo la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) e che sono interessi attivi e passive identificati ai fini degli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.61(a)).</p> <p>Gli aumenti dell'importo attualizzato di un accantonamento dovuti al passare del tempo e agli effetti delle variazioni del tasso di sconto sono classificati nella categoria di finanziamento (IFRS 18. B54).</p> <p>Vedere sezione 3.3.</p>
Ammortamento delle attività immateriali (IAS 38)	Operativa	<p>Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Vedere sezione 3.4.</p> <p>Se un'entità contabilizza le attività immateriali utilizzando il modello della rivalutazione (es. alcuni beni immateriali con un mercato attivo, incluse alcune criptovalute), le plusvalenze e le minusvalenze da fair value sono rilevate nel conto economico complessivo anziché nel conto economico; pertanto, tali requisiti di classificazione non si applicano.</p>
Ammortamento degli investimenti immobiliari contabilizzato utilizzando il modello del costo (IAS 40)	Operativa o di investimento	Generalmente classificate come investimento, in quanto si tratta di attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)) e di proventi e oneri che derivano dalla valutazione successiva dell'attività (IFRS 18.54(b)).

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
		Se l'entità investe in tali attività come attività principale, l'ammortamento è classificato nella categoria operativa (IFRS 18.58).
Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su investimenti immobiliari contabilizzati utilizzando il modello del fair value (IAS 40)	Operativa o di investimento	Generalmente classificate come di investimento, dal momento che sono attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)) e proventi e oneri derivanti dalla valutazione successiva dell'attività (IFRS 18.54(b)). Se l'entità investe in tali attività come attività principale, allora le plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value sono classificate nella categoria operativa (IFRS 18.58).
Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su attività biologiche e prodotti agricoli al momento del raccolto (IAS 41)	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Si veda la sezione 3.4.
Pagamenti basati su azioni relativi a compensi dei dipendenti (IFRS 2)	Operativa	Classificati nella categoria operativa perché la spesa non soddisfa i criteri per essere classificata in nessuna delle altre quattro categorie.
Pagamenti basati su azioni relativi ad altri servizi ottenuti (IFRS 2)	Operativa	La spesa non è un'imposta sul reddito o relativa a un'attività operativa cessata. La spesa non è classificata nella categoria di investimento perché non riguarda partecipazioni in collegate, joint venture e controllate non consolidate, mezzi equivalenti alle disponibilità liquide o altre attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53). Se l'operazione è un pagamento basato su azioni regolato con strumenti rappresentativi di capitale, la spesa non è classificata nella categoria di finanziamento perché non si riferisce a una passività rilevata (IFRS 18.59). Se la spesa è un'operazione di pagamento basato su azioni regolato per cassa, può derivare da una passività rilevata; tuttavia, tale passività non deriverebbe da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)). La spesa rilevata su tale passività non sarebbe un interesse attivo o passivo, o proventi e oneri derivanti da variazioni dei tassi di interesse (IFRS 18.61); pertanto, va classificata nella categoria operativa.
Utile derivante da un acquisto a prezzi favorevoli (IFRS 3)	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). L'IFRS 18.B49(f) richiede che proventi e oneri derivanti da aggregazioni aziendali siano classificati nella categoria operativa.
Utile o perdita su un corrispettivo potenziale rilevato in conseguenza di un'aggregazione aziendale (IFRS 3)	Operativa	
Rivalutazione di una collegata o joint venture contabilizzata con	Investimento	L'IFRS 18.B60(c) specifica che la rivalutazione di una partecipazione in una collegata precedentemente

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
il metodo del patrimonio netto al momento dell'acquisizione in fasi di una controllata (IFRS 3)		contabilizzata con il metodo del patrimonio netto al momento dell'acquisizione in fasi di una controllata è classificata nella categoria di investimento. Si veda la sezione 3.2.
Rivalutazione di una collegata o joint venture <u>non</u> contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto al momento dell'acquisizione di una controllata (IFRS 3)	Operativa o di investimento	Se l'acquirente non contabilizza la collegata o joint venture utilizzando il metodo del patrimonio netto, la classificazione dipenderà dal fatto che l'entità investa o meno in collegate e joint venture come attività principale. Si veda la sezione 3.8.1.
Risultato delle attività operative cessate (IFRS 5)	Attività operative cessate	Proventi e oneri presentati in un'unica voce ai sensi dell'IFRS 5.33(a) sono classificati nella categoria delle attività operative cessate. Si veda la sezione 3.6.
Proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti	Operativa o di investimento	Per entità senza attività principali specifiche, proventi e oneri sono classificati nella categoria di investimento. Si veda la sezione 3.9.1.
Proventi e oneri su contratti ibridi contenenti una passività finanziaria	Operativa o di finanziamento	Si veda la sezione 3.9.4.
Interessi attivi su attività finanziarie valutate al costo ammortizzato o al fair value rilevato tra le altre componenti di conto economico complessivo (IFRS 9)	Operativa o di investimento	La classificazione dipenderà dal fatto che l'entità investa o meno in attività finanziarie come attività principale. Si vedano le sezioni 3.2 e 3.8.1.
Interessi passivi su passività finanziarie valutate al costo ammortizzato (IFRS 9)	Operativa o di finanziamento	La classificazione dipenderà dalla valutazione di diversi fattori, tra cui se: (a) La passività deriva da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti; (b) L'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale; (c) La passività finanziaria riguarda la concessione di finanziamenti ai clienti; e (d) Se (a)-(c) sono tutti "sì", l'entità ha effettuato determinate scelte di principi contabili. Si vedano le sezioni 3.3 e 3.8.2. per una spiegazione della classificazione di proventi e oneri derivanti da passività.
Plusvalenze e minusvalenze su investimenti in strumenti di debito e rappresentativi di capitale valutati al fair value rilevato a conto economico (IFRS 9)	Operativa o di investimento	La classificazione dipenderà dal fatto che l'entità investa o meno in attività finanziarie come attività principale. Si vedano le sezioni 3.2 e 3.8.1.
Plusvalenze e minusvalenze su derivati valutati al fair value	Dipende da fatti e circostanze	Si veda la sezione 3.9.22.

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
rilevato a conto economico (IFRS 9)		
Utili o perdite dall'eliminazione contabile di attività finanziarie (IFRS 9)	Operativa o di investimento	La classificazione dipenderà dal fatto che l'entità investa o meno in attività finanziarie come attività principale. Si vedano le sezioni 3.2 e 3.8.1..
Utili o perdite dall'eliminazione contabile di passività finanziarie (IFRS 9)	Operativa o di finanziamento	La classificazione dipenderà da una valutazione di diversi fattori, tra cui se: (a) La passività deriva da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti; (b) L'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale; (c) La passività finanziaria riguarda la concessione di finanziamenti ai clienti; e (d) Se (a)-(c) sono tutti "sì", l'entità ha effettuato determinate scelte di principi contabili. Si vedano le sezioni 3.3 e 3.8.2. per una spiegazione della classificazione di proventi e oneri derivanti da passività.
Utili o perdite dalla modifica di attività finanziarie (IFRS 9)	Operativa o di investimento	La classificazione dipenderà dal fatto che l'entità investa o meno in attività finanziarie come attività principale. Si vedano le sezioni 3.2 e 3.8.1.
Utili o perdite dalla modifica di passività finanziarie (IFRS 9)	Operativa o di finanziamento	La classificazione dipenderà da una valutazione di diversi fattori, tra cui se: (a) La passività deriva da operazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti; (b) L'entità fornisce finanziamenti ai clienti come attività principale; (c) La passività finanziaria riguarda la concessione di finanziamenti ai clienti; e (d) Se (a)-(c) sono tutti "sì", l'entità ha effettuato determinate scelte di principi contabili. Si vedano le sezioni 3.3 e 3.8.2 per una spiegazione della classificazione di proventi e oneri derivanti da passività.
Perdite attese su crediti per crediti commerciali (IFRS 9)	Operativa	Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Si veda la sezione 3.4.
Perdite attese su crediti impliciti nei contratti di leasing relativi a investimenti immobiliari	Operativa o di investimento	Attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità, inclusi i crediti di affitto generati da investimenti immobiliari (IFRS 18.53(c) e IFRS 18.B64) e i proventi e oneri derivanti dalla valutazione successiva di tale attività (IFRS 18.54(b)), sono quindi classificati nella categoria di investimento per entità senza attività principali specifiche.

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
		Se l'entità investe in tali attività come attività principale, allora le perdite attese su crediti verrebbero classificate nella categoria operativa (IFRS 18.58).
Perdite attese su crediti per crediti verso parti correlate (IFRS 9)	Operativa o di investimento	Attività che generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)) e proventi e oneri derivanti dalla valutazione successiva di tale attività (IFRS 18.54(b)); pertanto, sono classificate nella categoria di investimento per entità senza attività principali specifiche. Se l'entità investe in tali attività come attività principale, allora le perdite attese su crediti sarebbero classificate nella categoria operativa (IFRS 18.58).
Plusvalenze e minusvalenze rilevate al fair value su controllate non consolidate e partecipazioni in collegate e joint venture - per entità di investimento (IFRS 10)	Operativa	Si suppone che le entità di investimento investano in tali attività come attività principale, il che significa che proventi e oneri sono rilevati nella categoria operativa (IFRS 18.58). Si veda la sezione 3.2.4.
Ricavi provenienti da contratti con i clienti (IFRS 15)	Operativa	Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Si veda la sezione 3.4.
Proventi finanziari su attività contrattuali (IFRS 15)	Operativa	Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Si veda la sezione 3.4.
Oneri finanziari su passività contrattuali (IFRS 15)	Finanziamento	La passività deriva da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) e si tratta di interessi attivi e passivi identificati ai fini dell'applicazione degli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.61(a)). Si veda la sezione 3.3.
Utili o perdite da modifiche contrattuali (IFRS 15)	Operativa	Si veda la sezione 3.3.
Ammortamento di attività consistenti nel diritto d'uso non classificate come investimenti immobiliari (IFRS 16)	Operativa	Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Si veda la sezione 3.4.
Oneri finanziari su passività di leasing (IFRS 16)	Finanziamento	La passività deriva da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(b)) e si tratta di interessi attivi e passivi identificati ai fini dell'applicazione degli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.61(a)). Si veda la sezione 3.3.
Pagamenti variabili dovuti per il leasing non inclusi nella valutazione della passività di	Operativa	Si veda l' Esempio .

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
leasing rilevata a conto economico (ad es. affitto basato su una percentuale delle vendite) (IFRS 16)		
Canoni di leasing a breve termine o su beni di modico valore rilevati a conto economico	Operativa	Non è rilevata una passività di leasing; pertanto, il costo non può essere connesso a una passività, che è necessario per la classificazione di finanziamento. Il costo del leasing è quindi classificato nella categoria operativa poiché è la categoria di default. Si veda la sezione 3.4.
Utili o perdite dalla modifica di un leasing rilevati a conto economico (IFRS 16)	Operativa	Si veda la sezione 3.3.
Reddito da leasing operativo relativo ad attività diverse dagli investimenti immobiliari (ad es. immobili, impianti e macchinari soggetti a un leasing operativo - dalla prospettiva del locatore) (IFRS 16)	Generalmente operativa	Proventi e oneri derivanti da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Di norma immobili, impianti e macchinari non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità; tuttavia, non è sempre questo il caso. Si veda la sezione 3.4.
Utile o perdita derivanti dalla vendita per leasing finanziari (ossia la differenza tra il valore contabile iniziale dell'investimento netto nel leasing e il valore contabile dell'attività eliminata contabilmente) (IFRS 16)	Operativa o di investimento	<p>I leasing finanziari comportano l'eliminazione contabile dell'attività soggetta al leasing (ad es. un elemento di immobili, impianti e macchinari). L'IFRS 18.B60 richiede che tutti i proventi e oneri derivanti dall'eliminazione contabile di un'attività siano classificati nella stessa categoria dei proventi e oneri derivanti dall'attività immediatamente prima della sua eliminazione contabile.</p> <p>In molti casi, ciò risulterà nella classificazione operativa dell'utile o perdita derivante dalla vendita per il leasing finanziario, perché l'attività soggetta al leasing finanziario sarà stata considerata un'attività che l'entità utilizza in combinazione per produrre o fornire beni o servizi che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Ad esempio, immobili, impianti e macchinari.</p> <p>L'utile derivante dalla vendita potrebbe essere classificato nella categoria di investimento se l'attività eliminata contabilmente nel leasing finanziario era considerata un'attività che genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità e, pertanto, i proventi e oneri ad essa correlati erano classificati nella categoria di investimento prima dell'eliminazione contabile (IFRS 18.B47). Ad esempio, un investimento immobiliare che è eliminato contabilmente quando è dato in locazione ai sensi di un leasing finanziario. Se un'entità investe in tali attività (ad es. investimenti immobiliari) come</p>

Voce di ricavo o costo	Classificazione	Spiegazione
		attività principale, allora l'utile derivante dalla vendita sarebbe classificato nella categoria operativa (IFRS 18.55(b), IFRS 18.58).
Proventi finanziari su leasing finanziari (IFRS 16)	Operativa o di investimento	I proventi finanziari sull'investimento netto nel leasing sono classificati nella categoria di investimento a meno che l'entità non investa in tali attività come attività principale. Questo perché l'investimento netto nel leasing è un'attività che genera un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)), e i proventi finanziari sono reddito generato da tale attività (IFRS 18.54(a)). Se l'entità investe in investimenti netti in leasing come attività principale (ad esempio, l'entità è una società di leasing), allora i proventi finanziari sarebbero classificati nella categoria operativa (IFRS 18.55(b), IFRS 18.58).
Proventi e oneri derivanti da contratti assicurativi (ad es. ricavi assicurativi, spese per servizi assicurativi, proventi di natura finanziari da contratti assicurativi, ecc.) (IFRS 17)	Operativa	Si vedano le sezioni 3.3. e 8.1.5.

3.10 Bilanci intermedi redatti in conformità con lo IAS 34

Se un'entità applica lo IAS 34 *Bilanci intermedi*, l'IFRS 18 inciderà su questi bilanci, indipendente dal fatto che siano un'informativa di bilancio completa o bilanci intermedi abbreviati.

Se un'entità redige un'informativa di bilancio completa come parte del suo bilancio intermedio, si applicano tutte le disposizioni dell'IFRS 18 discusse nella presente pubblicazione.

Se un'entità redige un bilancio intermedio abbreviato (l'approccio più comune), allora l'IFRS 18 influenzerà anche il modo in cui un'entità redige il bilancio intermedio abbreviato. Una volta che l'entità ha completato la transizione all'IFRS 18 (ossia superato l'anno di transizione dove si applicano disposizioni speciali - cfr. sezione 7.4), un'entità utilizzerà i raggruppamenti di voci e totali parziali che furono esposti nel più recente bilancio annuale (IAS 34.10). Ad esempio, il modo in cui un'entità classifica i suoi proventi e oneri e presenta i totali parziali obbligatori (ad es. risultato operativo) e i totali parziali aggiuntivi, deve essere coerente con il più recente bilancio annuale e bilancio intermedio abbreviato pubblicati.

Le disposizioni dell'IFRS 18 in materia di aggregazione e disaggregazione si applicano anche ai bilanci intermedi (IAS 34.10).

Le misure di performance definite dalla direzione non sono trattate in questa pubblicazione; tuttavia, va sottolineato che lo IAS 34.16A(m) richiederà alle entità di fornire informazioni su queste misure nei bilanci intermedi come richiesto dallo IFRS 18.121-125.

L'effetto dell'IFRS 18 sul bilancio intermedio abbreviato di un'entità nell'anno di transizione all'IFRS 18 (ad es. trimestri 1, 2 e 3 o bilanci semestrali nel 2027 per entità con chiusura di esercizio a fine anno solare) è discusso nella sezione 6.4.

4. Principi di aggregazione e disaggregazione

L'IFRS 18 stabilisce nuovi principi per l'aggregazione e la disaggregazione delle informazioni. Questi principi sono applicabili non solo a voci di proventi e oneri, ma anche da attività, passività, flussi finanziari, patrimonio netto e riserve (IFRS 18.41). Ad esempio, le modalità con cui attività simili sono aggregate ai fini della presentazione nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, e se l'entità presenta i suoi costi operativi per funzione, natura o secondo un modello di presentazione mista.

Voci simili sono aggregate per ragioni pratiche, oltre che per rispondere all'obiettivo dell'IFRS 18.16, secondo cui il bilancio primario deve fornire un "rappresentazione strutturata" di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri e flussi finanziari dell'entità che redige il bilancio. A fini di presentazione, una "voce" comprende un singolo elemento (ad es. una singola attività) o qualsiasi aggregazione o disaggregazione di tali elementi (IFRS 18.41).

Le sezioni seguenti illustrano i requisiti dell'IFRS 18 applicabili al luogo in cui le informazioni sono presentate o divulgate (ad es. il bilancio primario o le note) e le modalità con cui le informazioni sono aggregate e disaggregate. La rilevanza (se un'informazione è presentata e comunicata) rimane un fattore prevalente, che è considerato nell'applicazione dei requisiti dello IAS 8.

Commento BDO - l'aggregazione nello IAS 1 rispetto all'IFRS 18

L'IFRS 18 ha più requisiti specifici applicabili al ruolo del bilancio primario e delle note, alle modalità più in generale con cui un'entità aggrega e disaggrega le informazioni e all'uso dell'etichettatura. La misura in cui le entità devono modificare la loro attuale presentazione ai sensi dello IAS 1 (oltre ai requisiti applicabili alla classificazione delle voci di proventi e oneri e a totali parziali specificati), dipenderà dai particolari fatti e circostanze di un'entità.

L'adozione dell'IFRS 18 può comportare che le entità riconsiderino decisioni assunte in precedenza in materia di presentazione e informativa, decisioni non necessariamente incompatibili con i requisiti dell'IFRS 18; ma una modifica delle prassi in materia di presentazione e informativa può migliorare l'utilità delle informazioni fornite.

4.1 Il ruolo del bilancio primario e delle note

L'IFRS 18.16 definisce il ruolo del bilancio primario e l'IFRS 18.17 definisce il ruolo delle note al bilancio:

Bilancio primario (ad es. prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria, conto economico, rendiconto finanziario ecc.) - IFRS 18.16	Note al bilancio - IFRS 18.17
<p>Fornire rappresentazioni strutturate di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri e flussi finanziari rilevati dell'entità che redige il bilancio, che siano utili agli utilizzatori del bilancio per:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ottenere una descrizione comprensibile di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri e flussi finanziari rilevati dell'entità che redige il bilancio; (b) effettuare confronti tra entità, e tra esercizi della medesima entità; e (c) identificare voci o aree riguardo le quali gli utilizzatori del bilancio possono desiderare di ottenere ulteriori informazioni nelle note. 	<p>Fornire informazioni rilevanti necessarie a:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) permettere agli utilizzatori del bilancio di comprendere le voci presentate nel bilancio primario; e (b) integrare il bilancio primario con informazioni aggiuntive al fine di conseguire lo scopo del bilancio.

Lo IAS 1 non aveva definito il ruolo di queste due componenti del bilancio.

Questi ruoli sono stati definiti al fine di agevolare le entità nel determinare se includere le informazioni nel bilancio primario o nelle note (IFRS 18.18). Sulla base di questi ruoli definiti, le informazioni presentate nel bilancio primario (ossia una rappresentazione strutturata) sono maggiormente aggregate delle informazioni fornite nelle note, che tipicamente disaggregano le informazioni fornite nel bilancio primario (IFRS 18.18(a)). Per esempio, una singola voce può essere presentata nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria con riguardo alle “attività finanziarie valutate al fair value rilevato nell’utile (perdita) d’esercizio”, e tale importo disaggregato nella nota corrispondente in diverse classi di attività finanziarie.

In alcuni casi, uno specifico IFRS Accounting Standard può specificare le disposizioni di disaggregazione per le note al bilancio (ad es. una disaggregazione di voci di immobili, impianti e macchinari per classe di attività nello IAS 16); tuttavia, questi requisiti di presentazione e informativa rimangono subordinati alla rilevanza (IFRS 18.19). Le entità sono altresì tenute a considerare se fornire informazioni aggiuntive nel caso in cui la conformità con requisiti specifici degli IFRS Accounting Standards non sia sufficiente a consentire agli utilizzatori del bilancio di comprendere l’effetto di operazioni e altri eventi e condizioni sulla performance finanziaria e situazione patrimoniale-finanziaria dell’entità (IFRS 18.20).

4.2 Principi di aggregazione e disaggregazione

Nel determinare come aggregare e disaggregare le informazioni presentate nel bilancio primario e comunicate nelle note al bilancio, l’IFRS 18.41 richiede all’entità di:

<u>Requisito</u>	<u>Esempio</u>
(a) classificare e aggregare attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri o flussi finanziari in voci sulla base di caratteristiche simili;	Presentazione delle attività finanziarie nella situazione patrimoniale-finanziaria secondo la classificazione ai sensi dell’IFRS 9 [ad es. al costo ammortizzato, al fair value rilevato nell’utile (perdita) d’esercizio, al fair value rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo].
(b) disaggregare le voci sulla base di caratteristiche dissimili nel bilancio primario e nelle note;	Se un’entità presenta i costi per natura, disaggrega i costi operativi per la natura di tali costi (ad es. presentando salari e benefici separatamente dalle svalutazioni).
(c) aggregare e disaggregare elementi al fine di presentare voci nel bilancio primario che adempiano al ruolo del bilancio primario di fornire utili rappresentazioni strutturate;	Applicare i principi di aggregazione e disaggregazione di cui a (a) e (b) al fine di fornire un’utile rappresentazione strutturata delle informazioni nel bilancio primario.
(d) aggregare e disaggregare voci al fine di comunicare informazioni nelle note che adempiano al ruolo delle note di fornire informazioni rilevanti; e	Con riferimento ad attività che sono aggregate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (ad es. attività finanziarie), fornire una disaggregazione per classe di attività nelle note al bilancio, considerando i requisiti di IFRS 18 e IFRS 7.
(e) garantire che le aggregazioni e disaggregazioni in bilancio non occultino informazioni rilevanti.	Considerare la rilevanza nel valutare se aggregare voci altrimenti simili, come una perdita attesa su crediti singolarmente rilevante registrata su una singola attività finanziaria rispetto a perdite attese su crediti registrate su un portafoglio di attività finanziarie di minore entità.

Al fine di soddisfare i requisiti dell'IFRS 18.41, un'entità deve disaggregare sempre le voci ogniqualvolta le informazioni che ne risultano sono rilevanti (IFRS 18.42); tuttavia, tale disaggregazione non avviene necessariamente nel bilancio primario dal momento che informazioni disaggregate possono essere fornite nelle note al bilancio. In ogni caso, questa non è una "libera scelta" da parte dell'entità. Le entità sono tenute a considerare il ruolo del bilancio nel determinare la collocazione di informazioni sulla voce rilevante.

Di seguito esempi di proventi, oneri, attività, passività e voci di patrimonio netto con caratteristiche sufficientemente dissimili da richiedere una presentazione separata nel bilancio primario o informativa nelle note:

Attività e passività - prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (IFRS 18.B111)	Proventi e oneri - prospetto di conto economico (IFRS 18.B79)
<ul style="list-style-type: none"> • Immobili, impianti e macchinari disaggregati in classi (IAS 16); • Crediti disaggregati tra crediti commerciali, crediti da parti correlate, anticipi e altri crediti; • Rimanenze disaggregate, in conformità allo IAS 2, in categorie quali merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti; • Debiti commerciali disaggregati, in conformità allo IAS 7, per fornire separatamente gli importi relativi a debiti che sono parte di <i>supplier finance arrangements</i>; • Accantonamenti disaggregati secondo la loro natura, quali accantonamenti per benefici per i dipendenti, oneri di disattivazione e altre voci; e • Capitale e riserve di patrimonio netto disaggregati in diverse classi quali capitale sottoscritto, riserva sovrapprezzo azioni e riserve. 	<ul style="list-style-type: none"> • Svalutazioni delle rimanenze e ripristini di valore • Perdite per riduzione di valore e ripristini di valore di immobili, impianti e macchinari • Proventi e oneri derivanti dalla ristrutturazione delle attività di un'entità ed annullamenti • Proventi e oneri derivanti da: <ul style="list-style-type: none"> - Dismissioni di elementi di immobili, impianti e macchinari; - Cessioni di investimenti partecipativi (ad es. partecipazioni valutate a patrimonio netto); - Conclusioni di vertenze legali; - Annullamenti di accantonamenti; e - Proventi e oneri non ricorrenti.

4.2.1 Voci richieste dagli IFRS Accounting Standards

Alcuni IFRS Accounting Standards possono richiedere la presentazione di specifiche voci nel bilancio primario (ad es. IFRS 18.75(b)(i) - interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso di interesse effettivo); tuttavia, non è richiesta tale presentazione separata se ciò non è necessario per fornire un'utile rappresentazione strutturata (IFRS 18.23). Ad esempio, un'entità con importi irrilevanti di interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso d'interesse effettivo può determinare che non è necessario presentare tale voce separatamente nel prospetto di conto economico.

4.2.2 Voci aggiuntive

Un'entità è tenuta a presentare voci aggiuntive (e totali parziali - cfr. sezione 5.2) se tale presentazione è necessaria affinché il bilancio primario fornisca un'utile rappresentazione strutturata (IFRS 18.24). Tuttavia, eventuali voci aggiuntive (e totali parziali) devono (IFRS 18.24):

- (a) comprendere importi rilevati e valutati in conformità agli IFRS Accounting Standards;
- (b) essere compatibili con la struttura del prospetto di cui all'IFRS 18 (ad es. tutte le disposizioni di categorizzazione e i totali parziali obbligatori);
- (c) essere coerenti da esercizio a esercizio; e non essere esposte in maggiore evidenza rispetto ai totali e totali parziali richiesti dagli IFRS Accounting Standards.

4.2.3 Caratteristiche da utilizzare nel valutare la necessità di aggregare e disaggregare le informazioni

Se l'entità sta determinando come aggregare o disaggregare le informazioni nel prospetto di conto economico per fornire un'utile rappresentazione strutturata dei suoi proventi e oneri o come aggregare o disaggregare le informazioni più in generale (ad es. voci e informativa nelle note), l'entità è tenuta ad esercitare giudizio (IFRS 18.B78).

Questo giudizio si basa su una valutazione volta a determinare se le voci hanno caratteristiche condivise (caratteristiche simili) o caratteristiche non condivise (caratteristiche dissimili). Tali caratteristiche includono:

<u>Caratteristiche (IFRS 18.B78 e 18.B110)</u>	<u>Prospetto applicabile</u>	<u>Esempi di voci con caratteristiche simili</u>
Natura	Prospetto di conto economico	Salari e stipendi vs. svalutazioni di immobili, impianti e macchinari.
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Immobili, impianti e macchinari vs. investimenti immobiliari. L'Esempio IV-2 relativo all'IFRS 18 incluso negli esempi illustrativi dello IASB: <i>Disclosures about Uncertainties in the Financial Statements</i> spiega che immobili, impianti e macchinari con elevate emissioni di CO2 potrebbero avere caratteristiche abbastanza dissimili da quelli a basse emissioni per consentire la disaggregazione nelle note. Si veda la pubblicazione di BDO IFRB 2025/10 IASB publishes illustrative examples: <i>Disclosures about Uncertainties in the Financial Statements</i> .
Funzione (ruolo) all'interno delle attività principali dell'entità	Prospetto di conto economico	I costi operativi sono classificati tra spese di vendita, finanziarie e ricerca e sviluppo.
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Comunicazione di attività e passività per settore oggetto di informativa (IFRS 8.21(b)).
Persistenza (inclusa la frequenza di una voce di proventi e oneri o se questa è ricorrente o non ricorrente)	Prospetto di conto economico	Riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari derivante da svendite ovvero riduzione di valore di immobili, impianti e

		macchinari a causa di una modifica normativa che richiede un cambio di destinazione d'uso dell'attività
Base di valutazione	Prospetto di conto economico	Rettifiche al fair value ovvero interesse rilevato applicando il tasso di interesse effettivo.
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Attività valutate al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio ovvero al costo ammortizzato.
Incertezza di valutazione o incertezza di risultato (o altri rischi connessi a una voce)	Prospetto di conto economico	Rettifiche al fair value a conto economico (imprese steady-state vs. start-up).
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Strumenti rappresentativi di capitale valutati al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio (imprese steady-state vs. start-up).
Dimensione	Prospetto di conto economico	Salari e stipendi, che sono quantitativamente rilevanti ovvero spese pubblicitarie, che non sono quantitativamente rilevanti
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Inventory, which is quantitatively material vs. trade receivables, which are not quantitatively material.
Collocazione geografica o contesto normativo	Prospetto di conto economico	Ricavi in giurisdizioni in cui è conseguita la maggioranza dei proventi ovvero giurisdizioni emergenti/in via di sviluppo, in cui l'entità si è espansa di recente
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Asset regolatori ovvero mobili d'ufficio.

Effetti fiscali	Prospetto di conto economico	Se si applicano diverse aliquote fiscali alle voci di proventi e oneri.
	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Attività e passività derivanti da imposte sul reddito nell'ambito dello IAS 12 e quelle derivanti da imposte al di fuori dell'ambito dello IAS 12 (cfr. sezione 3.5).
Se proventi/oneri sorgono alla rilevazione di un'operazione o evento, o da una successiva variazione nelle stime relative a un'operazione o evento	Prospetto di conto economico	Plusvalenze su attività finanziarie "Day 1" rilevate in conformità all'IFRS 9 ovvero il rilascio di plusvalenze differite a conto economico nel corso del tempo (IFRS 9.B5.1.2A).
Durata e tempistica del recupero o regolamento (inclusa la classificazione corrente o non corrente)	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Immobili, impianti e macchinari vs. Centro direzione classificato come posseduto per la vendita.
Liquidità	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Investimenti in azioni quotate negoziate in un mercato attivo vs. investimenti in azioni di una società non quotata negoziate raramente.
Restrizioni all'uso di un'attività o trasferibilità di una passività	Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	Depositi detenuti per i clienti vs. conto corrente.

4.2.4 Applicazione delle disposizioni al prospetto di conto economico

Una volta applicate le disposizioni relative alla classificazione delle voci di proventi e oneri in cinque categorie (cfr. sezione 3), un'entità deve determinare come presentare tali voci nel prospetto di conto economico, e fornire la corrispondente informativa nelle note. La presente pubblicazione si concentra sulle disposizioni di aggregazione e disaggregazione dell'IFRS 18 che sono applicabili al prospetto di conto economico. Pertanto, gli argomenti rimanenti nella sezione 4 sono scritti nel contesto del prospetto di conto economico.

4.3 Voci nel prospetto di conto economico

L'IFRS 18.75-76 richiede la presentazione di certe voci nel prospetto di conto economico (subordinatamente alla rilevanza). La tabella seguente riassume tali requisiti, confrontandoli con i requisiti dello IAS 1:

Voci la cui presentazione è richiesta nel prospetto di conto economico (IFRS 18.75-76)	Richiesto da IAS 1?
Ricavi, con indicazione separata di: <ul style="list-style-type: none"> • Interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso di interesse effettivo (IFRS 9); e • Ricavi assicurativi (IFRS 17) 	<ul style="list-style-type: none"> • Sì
Costi operativi, presentando voci separate come richiesto dall'IFRS 18.78 e 82(a) - cfr. sezione 4.4	Sì, tuttavia, lo IAS 1 non richiedeva che tale analisi dei costi operativi fosse fornita nel prospetto di conto economico; l'informativa poteva essere fornita nelle note. L'IFRS 18 richiede che questa analisi sia contenuta nel prospetto di conto economico - cfr. sezione 4.4
Quota dell'utile o perdita di collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto (IAS 27, 28)	<ul style="list-style-type: none"> • Sì
Oneri o proventi fiscali (IAS 12)	<ul style="list-style-type: none"> • Sì
Un unico importo per il totale delle attività operative cessate (IFRS 5)	<ul style="list-style-type: none"> • Sì
Importi IFRS 9: <ul style="list-style-type: none"> • Interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso di interesse effettivo • Perdite per riduzione di valore (compresi gli annullamenti di perdite o utili per riduzione di valore); • Utili e perdite derivanti dall'eliminazione contabile o; • Riclassificazione di utili e perdite; e • Riclassifica di utili o perdite dalle altre componenti di conto economico complessivo al conto economico. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sì • Sì • Sì • Sì • Sì
Importi IFRS 17: <ul style="list-style-type: none"> • Ricavi assicurativi; • Costi per servizi assicurativi; • Ricavi o costi derivanti da contratti di riassicurazione detenuti; • Proventi/oneri finanziari di assicurazione; e • Proventi/oneri di natura finanziaria derivanti da contratti di riassicurazione detenuti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sì • Sì • Sì • Sì
Un'allocazione di utile o perdita di esercizio attribuibile a: <ul style="list-style-type: none"> • Partecipazioni di minoranza; e • Soci dell'entità controllante. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sì • Sì

Commento BDO - voci richieste da IAS 1 ma non richieste da IFRS 18

Lo IAS 1.82(b) richiede la presentazione degli “oneri finanziari” in un'unica voce. Questo requisito non è stato riproposto nell'IFRS 18, diversamente dalla maggioranza degli altri obblighi d'informativa IAS 1 (IFRS 18.BC242).

Ciò è una conseguenza del fatto che l'IFRS 18 ha una categoria di finanziamento per proventi e oneri (cfr. sezione 3.3). L'entità applica le disposizioni dell'IFRS 18 per determinare come aggregare e disaggregare le informazioni in voci nella categoria di finanziamento e se la disaggregazione è richiesta nelle note.

Per esempio, un'entità può determinare che gli interessi passivi su prestiti bancari e passività di leasing classificati nella categoria di finanziamento debbano essere aggregati in un'unica voce "interessi passivi" nel prospetto di conto economico, con la corrispondente informativa nelle note per disaggregare tale voce, se le informazioni derivanti dalla disaggregazione sono considerate rilevanti.

Commento BDO - Disaggregazione di plusvalenze e minusvalenze realizzate e non realizzate su strumenti finanziari valutati al fair value rilevato a conto economico

Alcuni requisiti normativi richiedono alle entità di distinguere tra plusvalenze e minusvalenze realizzate e non realizzate relative agli strumenti finanziari nel conto economico.

Domanda: Sarebbe appropriato per un'entità disaggregare queste plusvalenze e minusvalenze realizzate e non realizzate sugli strumenti finanziari valutato al fair value a conto economico nel prospetto di conto economico?

A nostro avviso, non è appropriato presentare plusvalenze e minusvalenze realizzate e non realizzate su strumenti finanziari valutati al fair value a conto economico nel prospetto di conto economico, poiché ciò comporterebbe la presentazione di voci che non comprendono importi rilevati e valutati secondo gli IFRS Accounting Standards, che è un requisito previsto dall'IFRS 18.24(a). Un'entità può tuttavia comunicare le plusvalenze e minusvalenze rilevate e non rilevate all'interno delle note, insieme al metodo utilizzato per calcolare tali plusvalenze e minusvalenze.

La ratio è la seguente:

L'IFRS 18.41 richiede di disaggregare proventi e oneri che:

- hanno caratteristiche dissimili (IFRS 18.41(b));
- forniscono un'utile rappresentazione strutturata (IFRS 18.41(d)); e
- non danno luogo a un occultamento di informazioni rilevanti (IFRS 18.41(e)).

L'IFRS 18.24 richiede che l'entità presenti voci aggiuntive se tali presentazioni forniscono un'utile rappresentazione strutturata del prospetto di conto economico. Queste voci devono essere:

Valutate e rilevate in conformità agli IFRS Accounting Standards;

Essere compatibili con la struttura del prospetto di conto economico;

Essere coerenti da esercizio a esercizio;

Essere esposte non in maggiore evidenza dei totali e totali parziali richiesti dagli IFRS Accounting Standards.

Sebbene la disaggregazione di plusvalenze e minusvalenze realizzate e non realizzate possa essere compatibile con la struttura del prospetto di conto economico, essere presentata in modo coerente tra gli esercizi ed essere esposta non in maggiore evidenza rispetto ad altri totali e totali parziali, tali importi non sarebbero rilevati e valutati in conformità all'IFRS 9 Strumenti finanziari. Il motivo di ciò può essere illustrato con il seguente esempio.

Supponiamo che un'entità detenga attività finanziarie. L'IFRS 9.5.2.1(c) richiede che le attività finanziarie (azioni) siano valutate al fair value e che le rettifiche del fair value siano rilevate a conto economico (IFRS 9.5.7.1).

Gli IFRS Accounting Standards non definiscono le plusvalenze realizzate e non realizzate. Sebbene l'IFRS 13.93(f) menzioni le plusvalenze realizzate e non realizzate, non vengono forniti ulteriori requisiti per determinare tali plusvalenze e minusvalenze.

Ad esempio, supponiamo che l'Entità H abbia acquistato azioni quotate durante il periodo 20x0 per CU100 e le abbia vendute durante il periodo 20x3 per CU500. Da 20x0 a 20x3, il fair value delle azioni è aumentato di CU100 all'anno. L'Entità H vende le azioni il 31 dicembre 20x3 per 500 CU. In totale, l'Entità H ha realizzato un guadagno di 400 CU (prezzo di vendita di 500 CU) sulle azioni, tuttavia ha rilevato 300 CU-300 di tale

guadagno negli esercizi da 20x0 a 20x2, poiché le azioni devono essere rivalutate al fair value alla fine di ogni esercizio.

Per presentare CU400 nel prospetto di conto economico per l'anno chiuso il 31 dicembre 20x3, l'Entità H dovrebbe presentare:

Plusvalenza realizzata	CU400	(CU500 prezzo di vendita - CU100 costo originario)
Minusvalenza non realizzata	<u>(CU300)</u>	**resto
Utile netto	CU100	(CU500 prezzo di vendita - CU400 20x2 valore contabile)

Commento BDO - Disaggregazione di proventi da interessi e dividendi dalle variazioni «pure» di fair value di strumenti finanziari valutati al fair value rilevato a conto economico

A differenza del commento BDO di cui sopra, in alcuni casi può essere opportuno disaggregare le variazioni del fair value di alcune attività finanziarie su base diversa rispetto a plusvalenze e minusvalenze realizzate vs. non realizzate, a seconda dei precisi fatti e circostanze.

Si ipotizzi che un'entità finanziaria come una banca valuti gli strumenti finanziari seguenti al fair value rilevato a conto economico:

- interest rate swap (IRS) che riceve un tasso di interesse variabile e paga un tasso di interesse fisso; e
- investimenti in azioni quotate che pagano dividendi annualmente.

L'IRS è una copertura economica del rischio di tasso d'interesse, ma non è designato in una relazione di contabilizzazione di copertura qualificata.

L'IFRS 9.5.2.1(c) richiede che le attività finanziarie (azioni) siano valutate al fair value e che le rettifiche del fair value siano rilevate a conto economico (IFRS 9.5.7.1).

L'IFRS 7.21 richiede che un'entità comunichi informazioni rilevanti sui principi contabili, incluse informazioni sulla base di valutazione degli strumenti finanziari. L'IFRS 7.B5(e) spiega che tale informativa potrebbe includere il modo in cui un'entità determina gli utili (perdite) netti su ciascuna categoria di strumenti finanziari. Il paragrafo spiega inoltre che utili (perdite) netti su elementi valutati al fair value a conto economico potrebbero includere proventi da interessi o dividendi. L'IFRS 7.B5(e) contempla quindi la possibilità, come politica contabile, di disaggregare i proventi da interessi o dividendi da plusvalenze (minusvalenze) al fair value.

Questo solleva la questione se sia lecito comunicare i proventi da dividendi e gli interessi attivi o passivi separatamente dal fair value «puro» dello stesso strumento finanziario a conto economico.

I proventi da interest rate swap e da dividendi sono considerati separatamente di seguito.

Interest rate swap

Il fair value di un IRS è influenzato dalla differenza tra il valore attuale dei flussi finanziari fissi (pagati in questo esempio) e dei flussi finanziari variabili (ricevuti in questo esempio). Gli interessi netti da ricevere o da pagare si accumulano anche con il passare del tempo prima di essere regolati.

L'IRS va valutato al fair value (IFRS 9.5.2.1(c)) e non può essere disaggregato nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria tra IRS e interessi maturati da pagare o ricevere perché l'IRS è un unico strumento finanziario e quindi un'unica unità di conto. La disaggregazione delle voci risponderebbe ai requisiti dell'IFRS 18.24(a) perché non comprenderebbe importi rilevati e valutati secondo gli IFRS Accounting Standards.

**La minusvalenza non realizzata di CU300 rappresenta la variazione dell'utile (perdita) non realizzato rilevato cumulativamente da 20x0 a 20x2. A nostro avviso, questo metodo di presentazione non è conforme ai requisiti dell'IFRS 18.24 perché non è accurato che l'Entità H abbia sostenuto una minusvalenza non realizzata di CU300 nell'anno chiuso il 31 dicembre 20x3, quindi questo importo non comprenderebbe importi rilevati e valutati secondo gli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.24(a)).

L'IFRS 9.5.7.1 richiede che le rettifiche del fair value siano rilevate a conto economico. L'IFRS 9 non considera specificamente se le rettifiche del fair value possano essere disaggregate tra diverse voci nel prospetto di conto economico.

A nostro avviso, gli interessi attivi e passivi possono essere disaggregati dalle variazioni «pure» del fair value di uno strumento finanziario valutato al fair value a conto economico.

Le entità devono tuttavia considerare i punti di vista dei regolatori locali, dal momento che giurisdizioni specifici potrebbero vietare questa presentazione.

Se gli interessi attivi sono presentati separatamente, ciò dovrebbe essere comunicato come parte delle informazioni rilevanti in materia di principi contabili (se rilevanti) ai sensi dell'IFRS 7.B5(e). Per evitare di occultare informazioni rilevanti, questi interessi attivi e passivi dovrebbero essere descritti in modo tale (nel bilancio primario o nelle note) che gli utenti dei bilanci possano comprendere a quali strumenti (o tipi di strumenti) si collegano.

Tuttavia, se gli interessi attivi sono presentati separatamente, non vanno presentati nella voce «interessi attivi calcolati utilizzando il criterio dell'interesse effettivo» come richiesto dall'IFRS 18.75(b)(i) poiché gli interessi attivi non sono calcolati utilizzando il criterio dell'interesse effettivo. Questo perché solo gli strumenti classificati al costo ammortizzato e al fair value rilevato nelle altre componenti di conto economico complessivo (per gli strumenti di debito) hanno interessi attivi calcolati con il criterio dell'interesse effettivo.

Proventi da dividendi

L'adeguatezza della disaggregazione dei proventi da dividendi e delle rettifiche «pure» di fair value dipende dal fatto che il titolo sia prima o dopo la «data ex-dividendo». La «data ex-dividendo» si riferisce alla data specifica in cui un'azione inizia la negoziazione senza il valore del suo prossimo dividendo dichiarato. In altre parole, se viene dichiarato un dividendo e un'azione viene acquistata dopo la «data ex-dividendo», il titolare non avrà diritto a quel dividendo dichiarato.

La valutazione del fair value delle azioni dopo la «data ex-dividendo» esclude quindi i dividendi. Al contrario, la valutazione del fair value delle azioni prima della «data ex-dividendo» includerà i dividendi dichiarati, poiché un investitore pagherà anche per ottenere il dividendo dichiarato.

A nostro avviso, non sarebbe appropriato disaggregare i proventi da dividendi e il fair value delle rettifiche delle azioni acquistate dopo la «data ex-dividendo», poiché il titolare non ha diritto a nessun dividendo.

I proventi da dividendi possono tuttavia essere disaggregati dalle variazioni «pure» del fair value di uno strumento finanziario valutato al fair value rilevato a conto economico se ottenuto prima della «data ex-dividendo».

Tuttavia, le entità dovrebbero anche considerare i punti di vista dei loro regolatori locali, poiché specifiche giurisdizioni potrebbero vietare tale presentazione.

Se i proventi da dividendi (relativi ai dividendi dichiarati ma non ancora ricevuti) sono presentati separatamente dalle rettifiche del fair value, ciò dovrebbe essere comunicato come parte delle informazioni rilevanti in materia di principi contabili (se rilevanti) secondo l'IFRS 7.B5(e).

4.4 Analisi della rappresentazione strutturata più utile dei costi operativi - utilizzo delle caratteristiche di natura e funzione

Nella categoria operativa, un'entità classifica e presenta i costi in voci in modo da fornire la rappresentazione strutturata più utile dei suoi costi, utilizzando una o entrambe delle seguenti caratteristiche (IFRS 18.78):

- (a) La natura dei costi; o
- (b) La funzione dei costi all'interno dell'entità.

L'analisi dei costi operativi va presentata nel prospetto di conto economico (IFRS 18.78), mentre IAS 1 permetteva di fornire l'analisi nelle note al bilancio (IAS 1.99-100). Le entità possono comunque determinare che le voci di costi operativi presentate nel conto economico richiedano un'ulteriore disaggregazione nelle note.

Di seguito una spiegazione di natura vs funzione:

	Natura	Funzione	Presentazione "mista"
Descrizione	Allocazione dei costi sulla base della natura delle risorse economiche consumate per svolgere le attività dell'entità senza fare riferimento alle attività in relazione alle quali le risorse economiche sono state consumate (IFRS 18.80).	Allocazione dei costi sulla base dell'attività cui le risorse consumate si riferiscono (IFRS 18.81).	Un'entità può presentare un'analisi dei costi operativi dove alcune spese sono classificate per natura e altre per funzione (IFRS 18.B81).
Esempio	Stipendi e salari, svalutazioni, rimanenze spese	Costo dei beni venduti, ricerca e sviluppo, spese amministrative	Cfr. <u>Esempio 4.4-2</u> seguente

Commento BDO - base "mista" di presentazione - IAS 1 vs. IFRS 18

IAS 1 non consentiva esplicitamente una base mista per la presentazione delle voci nel prospetto di conto economico; tuttavia, molte entità hanno applicato questa base di presentazione nel passato, pur fornendo l'informazione richiesta da IAS 1.104 - informazioni specifiche sulla natura dei costi relativi a svalutazioni, ammortamenti e benefici per i dipendenti. L'IFRS 18.83 amplia quest'obbligo d'informativa - cfr. sezione 4.4.3 "presentazione dei costi operativi per funzione" di seguito.

4.4.1 Fattori considerati nel valutare quale presentazione utilizzare

Un'entità non ha una libera di principio contabile nel determinare la base di presentazione dei costi operativi. L'IFRS 18.B80 richiede all'entità di considerare:

Fattore da considerare	Esempio
(a) Quali voci forniscono le informazioni più utili circa le principali componenti o fonti di redditività dell'entità;	Utilizzo del costo del venduto da parte di un'entità di vendita al dettaglio, in quanto fornisce informazioni significative sul fatto che i ricavi generati dalla vendita di beni coprono quelli che, per i dettaglianti, sono principalmente costi diretti e con quale margine.
(b) Quali voci rappresentano più da vicino le modalità con cui l'attività è gestita e le	Un'entità con diverse funzioni importanti può classificare i costi per tali funzioni, mentre

modalità con cui la direzione aziendale rendiconta internamente;	un'entità con un'unica funzione (ad es. un istituto di credito) può classificare i costi per natura.
(c) Cosa prevede la prassi standard del settore; e	Se determinati settori industriali hanno una prassi comuni per la classificazione dei costi operativi, utilizzare l'approccio accettato dal settore può rendere il confronto tra entità più semplice.
(d) Se l'allocazione di determinati costi alla funzione sarebbe arbitraria nella misura in cui la voce presentata non fornirebbe una rappresentazione fedele della funzione.	Allocare la riduzione di valore di un grande gruppo di attività (ad es. immobili, impianti e macchinari, attività consistenti nel diritto d'uso ecc.) per funzione (ad es. ricerca e sviluppo, amministrazione ecc.) può essere arbitraria dal momento che le attività possono essere utilizzate in molteplici funzioni.

4.4.2 Presentazione dei costi operativi per natura

Se le entità presentano i costi operativi per natura, gli importi presentati non devono essere gli importi rilevati come costo per l'esercizio (IFRS 18.B84). Per esempio, un produttore può sostenere i seguenti costi durante l'esercizio (importi precedenti alla rilevazione di una parte nel valore contabile delle attività):

- Salari: CU100
- Energia elettrica: CU80
- Svalutazione: CU45

Una parte di questi costi sarà inclusa nel valore contabile delle rimanenze di prodotti finiti invenduti dell'entità per l'esercizio. L'entità potrebbe, per esempio, presentare nel prospetto di conto economico quanto segue:

Ricavi	CU300
Salari	(CU100)
Energia elettrica	(CU80)
Svalutazione	(CU45)
Variazione del valore contabile delle rimanenze	<u>CU25</u> - (IFRS 18.B84(a))
Utile operativo	CU100

4.4.3 Presentazione dei costi operativi per funzione

Le entità che presentano i costi operativi per funzione sono soggette ad alcuni requisiti aggiuntivi.

Se un'entità presenta una o più voci comprendenti costi classificati per funzione nella categoria operativa del prospetto di conto economico, è tenuta a (IFRS 18.82):

- (a) Presentare una voce separata per il suo costo del venduto, se l'entità classifica i costi operativi in funzioni che includono una funzione di costo del venduto. Tale voce deve includere il totale del costo delle rimanenze descritto nello IAS 2.38.
- (b) Comunicare una descrizione qualitativa della natura dei costi inclusi in ciascuna voce di funzione.

I requisiti dell'IFRS 18.82 si applicano anche all'entità che utilizza una presentazione mista, dal momento che tale presentazione includerà "una o più voci comprendenti costi classificati per funzione".

Le entità sono inoltre tenute a presentare un'unica nota per tutte le voci che comprendono costi classificati per funzione, comunicando (IFRS 18.83):

- (a) Il totale di ciascuno dei seguenti:
 - i. Svalutazioni (IAS 16, IAS 40, IFRS 16)
 - ii. Ammortamenti (IAS 38)
 - iii. Benefici per i dipendenti (IAS 19) e pagamenti basati su azioni relative a servizi ricevuti dai dipendenti (IFRS 2)

- iv. Perdite per riduzione di valore e ripristini di valore (IAS 36)
- v. Svalutazioni e annullamenti di perdite per riduzioni di valore (IAS 2)

(b) Per le voci (a)(i)-(v):

- i. L'importo relativo a ciascuna voce nella categoria operativa; e
- ii. Una lista di ogni eventuale voce al di fuori della categoria operativa che include importi relativi al totale.

Questa informativa sull'allocazione richiesta dall'IFRS 18.83 è volta a migliorare la comprensibilità della composizione delle voci.

Esempio 4.4-1 - comunicazione dei costi per funzione

Fattispecie

L'Entità H classifica tutte le sue spese operative per funzione nel prospetto di conto economico. Alcuni costi specificati dall'IFRS 18.83 sono inoltre presentati in categorie diverse dalla categoria operativa (ad es. svalutazione di investimenti immobiliari valutati al costo, che sono presentati nella categoria d'investimento dal momento che l'Entità non investe in investimenti immobiliari come principale attività operativa).

L'Entità H deve rispettare gli obblighi d'informativa dell'IFRS 18.83.

Analisi

L'Entità H presenta la seguente nota per soddisfare i requisiti dell'IFRS 18.83:

Voci presentate nel prospetto di conto economico	Svalutazione di immobili, impianti e macchinari e investimenti immobiliari	Benefici per i dipendenti	Totali
Categoria operativa:			
• Costo del venduto	70	90	160
• Ricerca e sviluppo	35	45	80
• Amministrazione	<u>25</u>	<u>65</u>	90
Totali*	130	200	
Categoria d'investimento:			
• Svalutazione degli investment immobiliari**	100	-	100

* L'IFRS 18.83 richiede di comunicare i totali per ciascuna delle voci di cui all'IFRS 18.83(a)(i)-(v) classificate nella categoria operativa.

** La svalutazione degli investimenti immobiliari non è presentata per funzione poiché è classificata nella categoria d'investimento. Solo i costi classificati nella categoria operativa possono essere presentati per funzione.

4.4.4 Presentazione dei costi operativi - presentazione mista

Considerando i fattori di cui all'IFRS 18.B80, l'entità può determinare che una presentazione mista è la più appropriata, quando alcune voci sono presentate per funzione (ad es. costo del venduto) e altre sono presentate per natura (ad es. perdite attese per i crediti commerciali, stipendi e salari non inclusi nel costo del venduto, ecc.) (IFRS 18.B81).

Se l'entità utilizza una presentazione mista, in cui alcune voci sono costituite da costi classificati per natura e altre voci sono classificate per funzione, ciascuna voce deve essere aggregata sulla base di una sola di tali caratteristiche (natura o funzione) (IFRS 18.79). Ad esempio, un'entità può determinare di dover presentare il "costo del venduto" (base di presentazione per funzione) mentre tutti gli altri costi sono presentati sulla base della loro natura.

Una presentazione mista richiede anche l'uso di un'etichettatura appropriata, altrimenti le voci potrebbero essere fuorvianti. Per esempio, se un'entità presenta il costo del venduto, con tutti gli altri costi classificati sulla base della natura, allora alcuni costi saranno classificati nella categoria del costo del venduto (per esempio, alcuni salari e spese di ammortamento, come salari e ammortamenti inclusi nel costo delle rimanenze spese) mentre altri sono presentati al di fuori di questa voce (per esempio, salari del dipartimento finanziario, ammortamenti di immobilizzazioni materiali non imputati al costo del venduto). Deve essere utilizzata un'etichettatura appropriata per garantire che le voci identifichino chiaramente i costi inclusi in ciascuna voce, come ad esempio (IFRS 18.B82):

- Costo del venduto
- Salari diversi da quelli inclusi nel costo del venduto
- Svalutazioni diverse da quelle incluse nel costo del venduto

Commento BDO - natura e funzione per proventi e oneri non classificati nella categoria operativa

Il requisito di presentare i costi operativi per natura, funzione o secondo una presentazione mista si applica solo alle voci classificate nella categoria operativa, e non alle altre quattro categorie che sono: investimento, finanziamento, imposte sul reddito e attività operative cessate.

Proventi e oneri classificati in categorie diverse dalla categoria operativa sono presentati secondo la loro natura.

Esempio 4.4-2 - presentazione dei costi operativi per natura vs. funzione vs. mista

Fattispecie

L'Entità D ha applicato le disposizioni di classificazione dell'IFRS 18 e ha classificato i seguenti costi nella categoria operativa (tutti gli importi in migliaia di CU):

- | | |
|--|-----|
| • Salari e stipendi (IAS 19): | 100 |
| • Svalutazioni (IAS 16): | 150 |
| • Rimanenze spese (IAS 2): | 360 |
| • Costi di distribuzione (spedizione delle merci ai clienti): | 40 |
| • Pagamenti basati su azioni ai dipendenti (IFRS 2): | 60 |
| • Svalutazione delle attività consistenti nel diritto d'uso (IFRS 16): | 85 |

L'Entità D ha inoltre realizzato CU1.000 di ricavi.

La seguente è una sintesi della categoria operativa nel prospetto di conto economico, secondo tre scenari che si escludono a vicenda:

- Scenario A: tutti i costi sono presentati per natura
- Scenario B: tutti i costi sono presentati per funzione
- Scenario C: è presentato il costo del venduto (funzione), mentre tutti gli altri costi sono presentati per natura

Come osservato in precedenza in questa sezione, l'Entità D non può scegliere liberamente quale metodo di presentazione utilizzare, tuttavia, questi scenari sono inclusi per dimostrare l'effetto dei diversi metodi di presentazione, nonché le valutazioni effettuate dall'entità D nel determinare la quantità di informazioni da presentare nel conto economico e nelle note corrispondenti.

Scenario A: tutti i costi sono presentati per natura

Si noti che lo Scenario A non sceglie di utilizzare l'opzione di cui all'IFRS 18.B84 di presentare i costi operativi prima dell'allocazione degli importi al valore contabile delle attività (ad es. rimanenze). Pertanto, le rimanenze spese rappresentano l'importo delle rimanenze spese durante l'esercizio applicando le disposizioni dello IAS 2.

Voci	Importo (migliaia di CU)
Ricavi	1.000

Salari e stipendi	(100)
Svalutazioni (Nota X)	(235)
Rimanenze spese*	(360)
Pagamenti basati su azioni ai dipendenti	(60)
Costi di distribuzione	<u>(40)</u>
Utile operativo	205

Nota X: le svalutazioni comprendono:

- Svalutazione di immobili, impianti e macchinari: 150
- Svalutazione di attività consistenti nel diritto d'uso: 85
- Totale 235

*In questo scenario, l'Entità D presenta i costi solo per natura, per cui non è tenuta a comunicare la parte di svalutazione, salari ecc. inclusa nelle rimanenze spese durante l'esercizio, poiché tali importi erano inclusi nel valore contabile delle rimanenze che sono state eliminate contabilmente. In altre parole, l'obbligo d'informativa dell'IFRS 18.83 non si applica all'Entità D in questo scenario.

Scenario B: tutti i costi sono presentati per funzione

Voce	Importo (migliaia di CU)
Ricavi	1.000
Costo dei beni venduti*	<u>(400)</u>
Utile lordo**	600
Ricerca e sviluppo	(300)
Amministrazione	<u>(95)</u>
Utile operativo	205

*Il costo dei beni venduti comprende rimanenze spese (360) più costi di distribuzione (40).

**Cfr. sezione 5.2 per ulteriori informazioni sull'uso dei totali parziali aggiuntivi. Le entità non sono tenute a presentare il totale dell'"utile lordo"; tuttavia, ciò può essere comune per molte entità, in particolare quelle che presentano il costo dei beni venduti.

Nello Scenario B, l'Entità D deve rispettare gli obblighi d'informativa dell'IFRS 18.83, che comportano un'unica nota che fornisce informazioni su determinati costi per natura e sulle loro rispettive allocazioni alle categorie funzionali.

Scenario C: è presentato il costo del venduto (funzione), mentre tutti gli altri costi sono presentati per natura (presentazione "mista")

Voce	Importo (migliaia di CU)
Ricavi	1.000
Costo dei beni venduti*	<u>(400)</u>
Utile lordo	600
Salari non inclusi nel costo dei beni venduti	(100)

Svalutazioni non incluse nel costo dei beni venduti (Nota X)	(235)
Pagamenti basati su azioni ai dipendenti	<u>(60)</u>
Utile operativo	205

Nota X: le svalutazioni comprendono:

• Svalutazione di immobili, impianti e macchinari:	150
• Svalutazione di attività consistenti nel diritto d'uso:	<u>85</u>
• Totale	235

*Il costo dei beni venduti è calcolato allo stesso modo dello Scenario B.

Nello Scenario C, l'Entità D deve rispettare gli obblighi d'informativa dell'IFRS 18.83, che comportano un'unica nota che fornisce informazioni su determinati costi per natura e sulle loro rispettive allocazioni alle categorie funzionali.

Commento BDO - presentazione o comunicazione della natura degli importi spesi o sostenuti

L'IFRS 18.B84 richiede che (*enfasi aggiunta*):

L'entità presenterà i costi per natura oppure, in applicazione del paragrafo 83, fornirà informazioni integrative su alcuni costi classificati per natura. Non è necessario che gli importi presentati o esposti siano gli importi rilevati come costo nell'esercizio. Essi possono includere importi che sono stati rilevati come parte del valore contabile di un'attività.

Comunicazione nelle note

L'IFRS 18.83(a) richiede di comunicare, per ciascuna voce che comprende costi classificati per funzione nella categoria operativa, il «totale» di ammortamenti, benefici per i dipendenti (compresi i pagamenti basati su azioni ai dipendenti e i benefici per i dipendenti nell'ambito dello IAS 19 come salari, *fringe benefit* e benefici successivi al rapporto di lavoro), perdite per riduzione di valore (e annullamenti) ai sensi dello IAS 36 e svalutazioni al valore netto di realizzo (e annullamenti) ai sensi dello IAS 2.

L'IFRS 18.B84 chiarisce che non è necessario che gli importi comunicati (il «totale») siano gli importi rilevati come costo nel prospetto di conto economico durante l'esercizio esposto, ma possono anche includere importi capitalizzati nel valore contabile delle attività. Ad esempio, un'entità può sostenere CU100 di spese salariali in un esercizio, con alcune di queste spese rilevate a conto economico e altre rilevate nel valore contabile di attività come rimanenze, immobili, impianti e macchinari, ecc.

Molte entità mantengono rimanenze sia all'inizio che alla fine dell'esercizio, il che significa che un importo di salari, ammortamento, ecc. sostenuto sarà riflesso nel valore contabile delle rimanenze (ipotizzando che le spese salariali, l'ammortamento, ecc. facciano parte del costo delle rimanenze).

Per illustrare questa tematica, consideriamo le rimanenze prodotte da un'entità manifatturiera. I costi di produzione relativi alle rimanenze potrebbero non essere rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti perché alcune rimanenze rimarranno invendute alla fine dell'esercizio. Inoltre, i sistemi informativi delle entità potrebbero non essere progettati per differenziare alcune spese rilevate a conto economico (ad es. ammortamento) tra rimanenze prodotte in esercizi precedenti e rimanenze prodotte nell'esercizio corrente quando presentano il costo del venduto. L'IFRS 18.B84 offre quindi l'opzione di comunicare l'importo «sostenuto» anziché quello speso. Applicando questo metodo di presentazione, le entità comunicherebbero l'importo dei costi specificati nell'IFRS 18.83(a) anche se una parte di tali costi fosse rilevata nel valore contabile delle attività alla fine dell'esercizio.

Se un'entità comunica i costi sostenuti anziché spesi, l'IFRS 18.B84(b) richiede che l'entità fornisca anche una spiegazione qualitativa di tale fatto e identifichi le attività coinvolte. Si veda l'esempio 4.4-3 seguente.

Presentazione nel prospetto di conto economico

Secondo l'IFRS 18.B84, un'entità può anche presentare i costi sostenuti (e non spesi) per natura nel prospetto di conto economico. Se questo è il caso, l'IFRS 18.B84(a) richiede che l'entità presenti una voce aggiuntiva per la variazione del valore contabile delle attività interessate.

Ad esempio:

Estratto del prospetto di conto economico	CU
Ricavi	X
Materie prime consumate	(X)
Benefici per i dipendenti	(X)
Ammortamento	(X)
Utenze	(X)
Variazione d'inventario (beni finiti e lavori in corso)	(X)
Utile operativo	X

Presentando una voce aggiuntiva per la variazione nel valore contabile dell'attività interessata, un'entità rettifica i costi sostenuti per riflettere i costi che sono stati spesi, in modo simile a come la variazione del capitale circolante netto viene presentata nel rendiconto finanziario (presentato utilizzando il metodo indiretto) per rettificare proventi e oneri nel rendiconto finanziario con gli effettivi flussi finanziari in entrata e in uscita.

Esempio 4.4-3 - Comunicazione della natura degli importi spesi o sostenuti (esempio base)

Un'entità manifatturiera produce e vende widget. Supponiamo che non ci siano rimanenze d'apertura né lavori in corso alla fine dell'esercizio. L'entità presenta il «costo del venduto» come voce funzionale nel prospetto di conto economico, così come le «spese amministrative».

Sono disponibili le seguenti informazioni relative alla produzione (i numeri in apice qui sotto sono usati per spiegare come questi importi corrispondano alla presentazione e all'informativa che seguono nell'esempio):

Costi di produzione	Totale sostenuto	Capitalizzato nelle rimanenze spese nell'anno - voce del costo del venduto	Capitalizzato nel saldo finale delle rimanenze	Rilevato a conto economico - voce «spese amministrative»
	CU	CU	CU	CU
Materie prime	20,000	18,000	2,000	-
Salari	40,000	31,000 ^{4&8}	5,000 ⁴	4,000 ⁶
Ammortamenti (attività per diritto d'uso)	2,000	1,500 ^{5&9}	300 ⁵	200 ⁷
Ammortamento (immobili, impianti e macchinari)	5,000	4,000 ^{5&9}	400 ⁵	600 ⁷
Acqua ed elettricità	500	400	50	50
Totali	67,500	54,900¹	7,750³	4,850²

Quanto segue è stato presentato in bilancio:

	20x2 CU
Prospetto di conto economico	
Costo del venduto Spese amministrative	(54,900) ¹ (4,850) ²
Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria	
Rimanenze	7,750 ³

L'IFRS 18.83(a) e (b) richiede di presentare quanto segue nelle note:

Costi operativi per natura (IFRS 18.83(a), (b) e 18.B84)

	1. Se si comunicano i costi sostenuti	2. Se si comunicano i costi spesi
	20x2 CU	20x2 CU
Il costo del venduto include:		
Benefici per i dipendenti	36,000 ⁴	31,000 ⁸
Ammortamento	6,200 ⁵	5,500 ⁹
Le spese amministrative includono:		
Benefici per i dipendenti	4,000 ⁶	4,000 ⁶
Ammortamento	800 ⁷	800 ⁷
Totali		
Benefici per i dipendenti	40000	35000
Ammortamento	7000	6300

4: CU31,000 + CU5,000

5: CU1,500 + CU300 + CU4,000 + CU400

6: CU4,000

7: CU200 + CU600

8: CU31,000

9: CU1,500 + CU4,000

Il metodo scelto da un'entità comporterà la comunicazione di importi diversi quando le spese operative richieste dall'IFRS 18.83(a) includono importi rilevati come parte del valore contabile di un'attività, come le rimanenze. Ad esempio, la differenza tra gli importi presentati nella tabella sopra per i metodi #1 e #2 relativi ai benefici per i dipendenti è di CU5.000 (CU36.000 - CU31.000), che è l'importo dei salari rilevati come parte del valore contabile delle rimanenze.

Indipendentemente dal metodo scelto per comunicare la natura delle spese incluse nelle voci funzionali, l'IFRS 18.82(b) richiede che un'entità divulghi una descrizione qualitativa della natura delle spese incluse in ciascuna voce funzionale. Ad esempio, questa dichiarazione può essere illustrata come segue:

"Oltre ai benefici per i dipendenti e all'ammortamento, la voce costo del venduto include anche le spese per materie prime e i costi di produzione variabili come le utenze. La voce spese amministrative include anche benefici per i dipendenti, ammortamenti e utenze non correlate alla produzione di rimanenze.»

Se si comunicano i costi sostenuti, sono richieste informazioni aggiuntive dall'IFRS 18.B84(b), ad esempio:

"Non tutti gli importi sopra indicati relativi al costo del venduto sono stati rilevati a conto economico. Una parte dell'ammortamento relativo a immobili, impianti e macchinari, attività consistenti nel diritto d'uso e spese per benefici per i dipendenti è stata capitalizzata nel valore contabile delle rimanenze; pertanto, parte dell'importo sopra indicato è rilevata nel valore contabile delle rimanenze alla data di bilancio."

Esempio 4.4-4 - presentazione o comunicazione della natura degli importi spesi o sostenuti (interazione con altre note)

Quando un'entità presenta gli importi sostenuti comunicando la natura delle voci funzionali, bisogna considerare l'interazione con le altre note del bilancio. Voci come «svalutazione al valore netto di realizzo» devono essere coerenti tra la nota relativa alle rimanenze e la nota relativa alla natura delle voci funzionali.

Di seguito è riportato un estratto del conto economico di un'entità manifatturiera. Svolge anche attività di ricerca e sviluppo. Tutte le attività di ricerca e sviluppo sono tuttavia spese durante l'anno trascorso (cioè nessuna spesa è riflessa nel valore contabile delle attività).

Prospetto di conto economico

	CU
Ricavi	1000
Costo del venduto	(500)
Utile lordo	500
Ricerca e sviluppo	(150)
Altri costi operativi	(100)
Utile operativo	250

Le seguenti informazioni sono comunicate nelle note:

Immobili, impianti e macchinari		Obbligazione per benefici definiti	
	CU		CU
Valore contabile al 1° gennaio 20x0	1000	Valore contabile al 1° gennaio 20x0	300
Movimenti durante l'anno:		Movimenti durante l'anno:	
Incrementi	80	Costi relativi alle prestazioni di lavoro correnti	50 B
Ammortamento	(120)	A Interessi passivi	(5)
Valore contabile al 1° gennaio 20x0	960	Totale importi rilevati a conto economico	55
		Utile attuariale	(20)
		<i>Totale importi rilevati nelle altre componenti di conto economico complessivo</i>	(20)

Valore contabile al 31 dicembre
20x0 335

Benefici per i dipendenti

	CU	
Benefici per i dipendenti a breve termine	200	C
Benefici successivi al rapporto di lavoro	50	B
Prestazione d'uscita	30	
Pagamenti basati su azioni	<u>60</u>	D
Totale costi per benefici per i dipendenti	340	

1: Le prestazioni d'uscita sono incluse nella voce «Altri costi operativi» nel prospetto di conto economico

L'IFRS 18.82(b) e 18.83 richiedono di comunicare informazioni aggiuntive per le voci che comprendono costi classificati per funzione (cfr. sezione 4.4). Secondo l'IFRS 18.B84, gli importi presentati o comunicati non deve necessariamente essere l'importo speso a conto economico ma possono includere importi che sono stati rilevati come parte del valore contabile di un'attività (cfr. esempio 4.4-3).

1. Comunicazione dei costi operativi per natura sulla base degli importi sostenuti (inclusi i costi capitalizzati nelle attività)

Se l'entità decide di comunicare gli importi rilevati come parte del valore contabile delle attività, si deve comunicare quanto segue:

		Ricerca e sviluppo	Totale	Calcoli ¹
Svalutazione di immobili, impianti e macchinari	100	20	120	A
Benefici per i dipendenti	200	50	250	B+C
Pagamenti basati su azioni	40	20	60	D
	340	90	430	

'Oltre a svalutazioni, benefici per i dipendenti e pagamenti basati su azioni, la voce «costo del venduto» include anche spese per materie prime e costi variabili di produzione. Analogamente, la voce «ricerca e sviluppo» include anche altri costi come materiali di consumo e utenze.

Non tutti gli importi indicati sopra relativi al costo del venduto sono stati rilevati a conto economico. Una parte della svalutazione relativa a immobili, impianti e macchinari, attività consistenti nel diritto d'uso e spese per benefici per i dipendenti è stata capitalizzata nel valore contabile delle rimanenze; pertanto, parte dell'importo sopra indicato è rilevata nel valore contabile delle rimanenze a fine esercizio.'

1. La colonna 'Calcoli' non fa parte dell'informativa. È inclusa in questo esempio per illustrare come gli importi indicati nella nota «Costi operativi per natura» sono connessi alle altre note. Come si può vedere in questo esempio, le diverse note sono correlate poiché gli importi sostenuti durante l'anno sono stati indicati.

2. Comunicazione dei costi operativi per natura in base all'importo rilevato come spesa a conto economico

Se l'entità decide di comunicare gli importi rilevati come parte del valore contabile delle attività, va comunicato quanto segue (IFRS 18.83(a) e 18.B84(b)):

Costi operativi per natura

	Costo del venduto	Ricerca e sviluppo	Totale
Svalutazione di immobili, impianti e macchinari	90	20	110
Benefici per i dipendenti	190	50	240
Pagamenti basati su azioni	35	20	55
	315 ¹	90 ²	405 ³

'Oltre a svalutazioni, benefici per i dipendenti e pagamenti basati su azioni, la voce «costo del venduto» include anche spese per materie prime e costi variabili di produzione. Analogamente, la voce «ricerca e sviluppo» include anche altri costi come materiali di consumo e utenze.'

1. In questo caso, il costo del venduto riguarda esclusivamente gli importi rilevati a conto economico per l'anno corrente. Include quindi costi inclusi nel saldo di apertura delle rimanenze vendute durante l'anno ed esclude costi sostenuti durante l'anno ma che sono stati capitalizzati nel saldo di chiusura delle rimanenze, poiché tali articoli non sono ancora stati venduti.

2. Poiché nessun costo di ricerca e sviluppo è stato capitalizzato in attività immateriali, gli importi sostenuti corrispondono agli importi spesi.

3. In questo caso, gli importi totali indicati nella nota «Costi operativi per natura» non si collegano alle altre note, poiché gli importi indicati nella colonna «Costo del venduto» riguardano esclusivamente importi rilevati a conto economico per l'anno corrente, mentre l'importo indicato nelle altre note riguarda importi sostenuti durante l'anno corrente. Gli importi comunicati relativi alla ricerca e sviluppo, tuttavia, non danno luogo a una differenza tra la nota «Costi operativi per natura» e le altre note, poiché gli importi sostenuti per ricerca e sviluppo corrispondono agli importi spesi.

Esempio 4.4-5 - presentazione di voci non ricorrenti per funzione

Fattispecie

L'Entità A presenta nel conto economico i costi operativi per funzione. Durante l'anno, il magazzino dell'Entità A è stato colpito da un ciclone, che ha danneggiato alcune rimanenze nonché il magazzino stesso. Ciò ha portato alla rilevazione sia di una svalutazione al valore netto di realizzo delle rimanenze sia di una perdita per riduzione di valore relativa al magazzino (immobili, impianti e macchinari). Queste perdite sono rilevanti.

Prima del ciclone, l'Entità A utilizzava la seguente struttura per il prospetto di conto economico (estratto):

Prospetto di conto economico	CU
Ricavi	XXX
Costo del venduto	(XX)
Utile lordo	XX
Altri proventi operativi	XX
Altri costi operativi	XX
Utile operativo	X

Le rimanenze rilevate come costo sono incluse nella voce «costo del venduto» e le perdite per riduzione di valore sono solitamente incluse nella voce «altri costi operativi».

Presentazione della perdita causata dai danni del ciclone

L'Entità A presenta i costi operativi per funzione in base all'attività a cui si riferisce il consumo di risorse. Questo solleva la domanda se sia appropriato presentare la perdita relativa ai danni del ciclone come voce separata?

Per determinare la presentazione più appropriata di queste perdite, un'entità dovrebbe considerare le disposizioni generali di presentazione dell'IFRS 18, tra cui:

- presentare informazioni su proventi e oneri in una rappresentazione strutturata nel prospetto di conto economico per fornire informazioni utili (cfr. sezione 4.1).
- aggregare o disaggregare le voci per ottenere un'utile rappresentazione strutturata (cfr. sezione 4.2).
- presentare o comunicare proventi e oneri separatamente se hanno caratteristiche sufficientemente dissimili (IFRS 18.B79 e IFRS 18.BC55); e
- se i costi operativi sono presentati per funzione, assicurare che l'allocazione dei costi alle diverse funzioni non sia arbitraria. Se ciò non fornisce una rappresentazione fedele delle funzioni, le entità dovrebbero presentare i costi per natura (cfr. sezione 4.4, IFRS 18.B80(d)).

L'IFRS 18.B17 spiega che un'entità deve aggregare le voci in base a caratteristiche condivise. Sia la svalutazione al valore netto di realizzo sia la perdita per riduzione di valore si riferiscono agli stessi danni del ciclone e quindi condividono caratteristiche. Non si prevede che il ciclone si ripeterà in futuro ed è considerato un costo «non ricorrente».

A nostro avviso, i costi operativi non ricorrenti rilevanti possono essere presentati separatamente e non all'interno di voci funzionali (a meno che non sia richiesta un'altra presentazione da autorità di regolamentazione o vigilanza in una specifica giurisdizione - si veda sotto).

Presentare queste perdite separatamente nel prospetto di conto economico fornisce un'utile rappresentazione strutturata che consente agli utilizzatori del bilancio di:

- identificare voci per cui gli utenti potrebbero ricercare ulteriori informazioni nelle note; e
- comparare la performance finanziaria tra esercizi, dal momento che questo è un caso isolato di cui non si prevede il ripetersi, e non è comparabile con esercizi precedenti o futuri.

Questa presentazione separata è illustrata come segue:

Prospetto di conto economico	CU
Ricavi	XXX
Costo del venduto	(XXX)
Utile lordo	XX
Perdita a causa dei danni del ciclone*	(YZ)
Altri proventi operativi	XX
Altri costi operativi	(XX)
Utile operativo	X

* Svalutazione delle rimanenze e riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari

Le informazioni narrative sui danni causati dal ciclone e sulla disaggregazione della perdita tra svalutazione al valore netto di realizzo e perdite da perdite per riduzione di valore saranno ulteriormente esposte nelle note.

Punti di vista di autorità di regolamentazione e vigilanza

Secondo l'IFRS 18.82, la voce «costo del venduto», che è una voce funzionale, deve includere il costo totale delle rimanenze secondo lo IAS 2.38. Questo consiste in costi precedentemente inclusi nella valutazione delle rimanenze che sono state vendute, costi di produzione non allocati e importi anomali di costi di produzione delle rimanenze. Alcune autorità di regolamentazione e vigilanza potrebbero ritenere che, sebbene la

presentazione separata di voci non ricorrenti sia consentita o richiesta dall'IFRS 18, non sarebbe appropriato escludere i costi che, per funzione, fanno parte del costo del venduto. Potrebbe quindi essere appropriata la seguente presentazione, che include l'importo delle svalutazioni delle rimanenze nel calcolo dell'utile lordo:

Prospetto di conto economico	CU
Ricavi	XXX
Costo del venduto escluse svalutazioni a causa dei danni del ciclone	(Y)
Svalutazione rimanenze a causa dei danni del ciclone	(XXX)
Utile lordo	XX
Riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari a causa del ciclone	(Z)
Altri proventi operativi	XX
Altri costi operativi	(XX)
Utile operativo	X

Esempio 4.4-6 - presentazione delle differenze di cambio per natura e funzione

Un'entità ha sia crediti che debiti commerciali denominati in valute estere.

Presenta le seguenti voci nel suo prospetto di conto economico:

	CU
Ricavi	xxx
Costo del venduto	(xxx)
Utile lordo	xxx

L'IFRS 18.B65 richiede che le differenze di cambio rilevate a conto economico siano classificate nella stessa categoria di proventi e oneri relativi agli elementi che danno origine alle differenze di cambio, a meno che ciò non comporti eccessivi costi o sforzi (cfr. sezione 3.9.3).

L'IFRS 18 non stabilisce requisiti specifici relativi alla voce (o alle voci) in cui le differenze di cambio dovrebbero essere presentate.

Questo solleva la questione se sia appropriato per le entità presentare differenze di cambio nella stessa voce provento/onere cui si riferiscono (sia come voce per natura che come voce funzionale). Ad esempio, le differenze di cambio relative ai crediti commerciali nella voce dei ricavi nel prospetto di conto economico.

Aggregazione con la voce dei ricavi

Sarebbe appropriato per l'entità presentare le differenze di cambio relative ai crediti commerciali nella stessa voce di ricavo?

A nostro avviso, le differenze di cambio non dovrebbero essere presentate insieme ai ricavi correlati.

L'IFRS 18.41(b) richiede una presentazione separata delle voci che non condividono le stesse caratteristiche. Inoltre, l'IFRS 18.80 stabilisce che, presentando i costi operativi per natura, le entità dovrebbero indicare i costi in base alla natura delle risorse consumate, senza fare riferimento alle attività specifiche per cui tali risorse sono state utilizzate.

Non è appropriato presentare le differenze di cambio insieme ai ricavi correlati nella stessa voce, poiché ciò significherebbe combinare voci di natura diversa (in contrasto all'IFRS 18.80) e non disaggregare voci con caratteristiche diverse (secondo l'IFRS 18.41(b)).

Pertanto, ad esempio, sarebbe inappropriato presentare le differenze di cambio relative ai crediti commerciali nella voce dei ricavi.

Aggregazione con la voce «costo del venduto»

Sarebbe appropriato che per un'entità presentare le differenze di cambio relative ai debiti commerciali nella stessa voce del costo del venduto?

In generale, a nostro avviso, è più appropriato presentare i cambi separatamente dal costo del venduto, anche se una presentazione aggregata potrebbe essere appropriata quando si applicano determinati fatti e circostanze.

Secondo l'IFRS 18.81, nel presentare i costi per funzione, le entità devono allocare e aggregare i costi operativi in base all'attività cui la risorsa consumata si riferisce. Sebbene l'IFRS 18.81(b) consenta di allocare costi relativi a risorse di varia natura alla stessa voce, le differenze di cambio generalmente non riguardano l'attività che afferisce al costo del venduto. Al contrario, generalmente derivano dalle decisioni di finanziamento a breve termine dell'entità. Se i debiti verso fornitori venissero saldati immediatamente, non si avrebbe alcuna differenza di cambio.

4.4.5 Coerenza di presentazione, informativa e classificazione

Le entità sono tenute a mantenere un metodo coerente di presentazione da un esercizio all'altro, in quanto il metodo scelto è un principio contabile. Ogni eventuale cambiamento nella base di presentazione (ad es. dalla presentazione interamente per natura dei costi operativi a una base di presentazione mista) deve (IFRS 18.30):

- (a) Derivare da un cambiamento rilevante nella natura delle operazioni dell'entità o da un riesame del suo bilancio, e si determina che un'altra presentazione sarebbe più appropriata, tenuto conto dei criteri di cui allo IAS 8; o
- (b) Derivare da una disposizione di un IFRS Accounting Standard che richiede un cambiamento nella presentazione.

Ogni eventuale cambiamento nella base di presentazione (ad es. un cambiamento di giudizio riguardante l'aggregazione di proventi e oneri) è contabilizzato come un cambiamento di principi contabili; pertanto, vanno rideterminate le informazioni comparative.

4.5 Etichette e descrizioni utilizzate

Le entità sono tenute a descrivere le voci presentate nel bilancio primario (voci di riga e totali parziali) o le voci comunicate nelle note in un modo che rappresenti fedelmente le caratteristiche della voce (IFRS 18.43). Le etichette si applicheranno spesso a voci che sono state aggregate (ad es. una voce “salari e stipendi” comprenderà generalmente migliaia di operazioni individuali).

L'entità è tenuta a fornire tutte le descrizioni e le spiegazioni necessarie all'utilizzatore del bilancio per comprendere la voce. In alcuni casi, ciò può essere ottenuto semplicemente (ad es. costi per le utenze); tuttavia, in altri casi, potrebbe essere necessario un giudizio più approfondito.

4.5.1 Uso di “altro”

Le entità possono presentare e comunicare voci come “altro” solo se non è possibile individuare un'altra etichetta più informativa (IFRS 18.B25).

Ad esempio, se molte voci non rilevanti sono aggregate con l'etichetta “altri costi” nel prospetto di conto economico, un'entità può individuare un'etichetta più informativa aggregando voci che condividono caratteristiche simili e descrivendole in un modo che rappresenti fedelmente le caratteristiche simili.

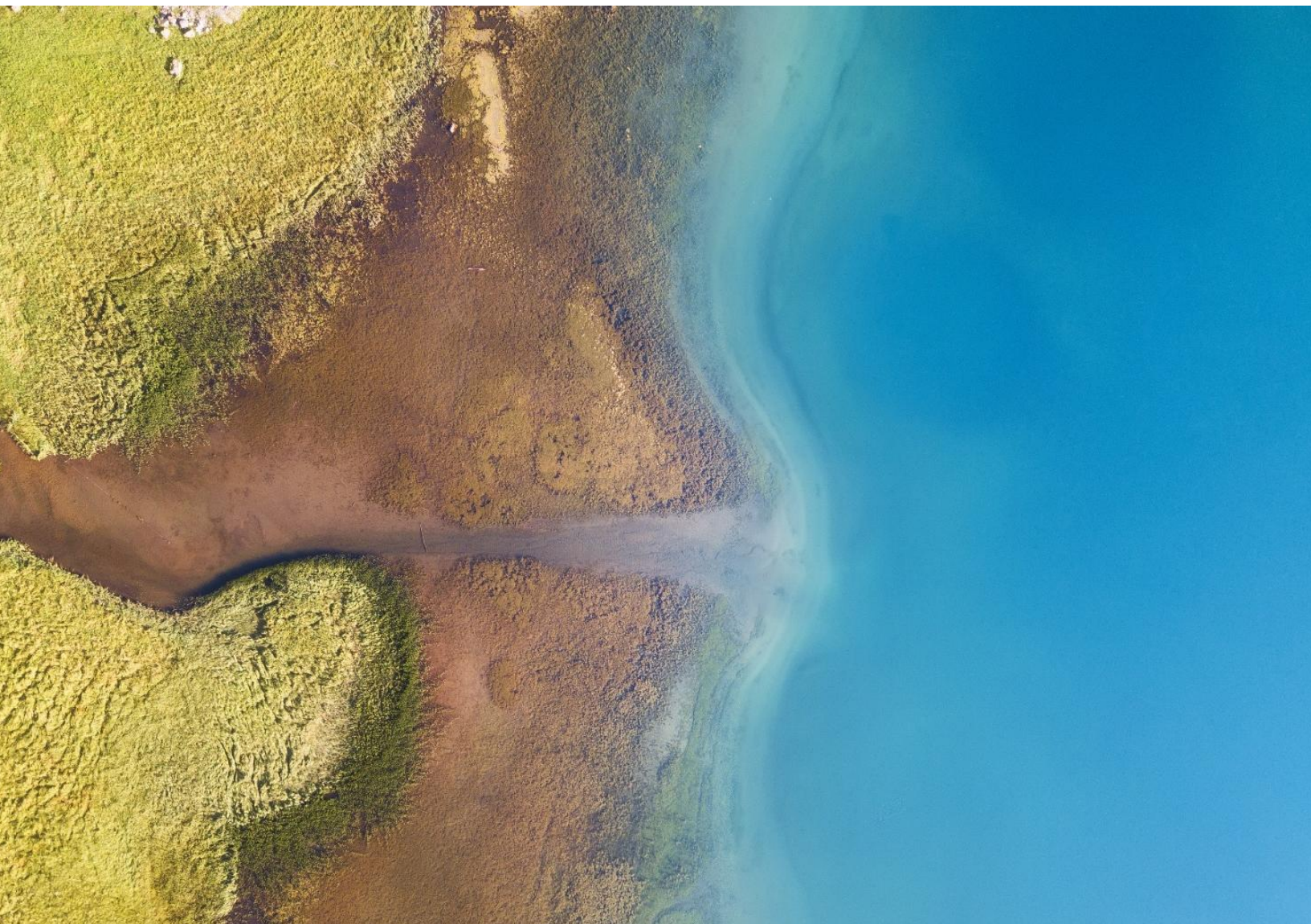
Se un'entità utilizza l'etichetta "altro" perché non è possibile individuare un'etichetta più chiara, si applicano disposizioni aggiuntive (IFRS 18.B26):

1. Per ogni eventuale aggregazione utilizzando l'etichetta "altro": l'entità deve utilizzare un'etichetta che descrive il più precisamente possibile la voce aggregata (ad es. "altri costi operativi" o "altri oneri finanziari", anziché "altri costi").
2. Per una descrizione di voci non rilevanti, l'entità deve considerare se l'importo aggregato è sufficientemente ampio perché gli utilizzatori possano ragionevolmente domandarsi se include voci la cui informativa potrebbe essere rilevante (ossia voci rilevanti occultate da voci irrilevanti). In questi casi, l'entità è tenuta a comunicare ulteriori informazioni, ad esempio:
 - Una spiegazione che non è inclusa nell'importo alcuna voce la cui informativa sarebbe rilevante; o
 - Una spiegazione che l'importo comprende diverse voci la cui informativa sarebbe irrilevante, con un'indicazione della natura e dell'importo della voce principale.

Queste disposizioni aggiuntive riguardanti l'uso dell'etichetta "altro" sono state introdotte per rispondere alle preoccupazioni degli utilizzatori secondo cui l'eccessivo utilizzo dell'etichetta ha occultato informazioni utili in bilancio.

4.5.2 Etichettatura dei totali parziali

I requisiti applicabili all'etichettatura dei totali parziali obbligatori e aggiuntivi presentati nel prospetto di conto economico sono discussi nella sezione 5.



5. Totali e totali parziali presentati nel prospetto di conto economico

Una volta che un'entità ha classificato singole voci di proventi e oneri in categorie appropriate (sezione 3), e ha aggregato tali voci secondo livelli appropriati di aggregazione ai fini della presentazione nel prospetto di conto economico (sezione 4), vengono presentati totali parziali obbligatori e aggiuntivi come conseguenza dei passaggi precedenti.

Ad esempio, per un'entità con attività principali specifiche (cfr. sezione 3.8), un prospetto di conto economico tipo potrebbe essere come segue (è stato utilizzato un metodo di presentazione mista per i costi operativi - cfr. sezione 4.4):

Voce di bilancio		Classificazione
Ricavi	XXX	Categoria operativa
Costo del venduto	<u>XXX</u>	
Utile lordo	XXX	
Altri proventi operativi	XXX	
Spese di vendita	XXX	
Ricerca e sviluppo	XXX	
Generali e amministrative	<u>XXX</u>	
Risultato lordo	XXX	Totale parziale specifico <u>obbligatorio</u>
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	<u>XXX</u>	Categoria d'investimento
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	XXX	Totale parziale specifico <u>obbligatorio</u>
Oneri finanziari su finanziamenti e passività di leasing	<u>XXX</u>	Categoria di finanziamento
Risultato ante imposte sul reddito	XXX	Totale parziale aggiuntivo
Imposte sul reddito	<u>XXX</u>	Categoria delle imposte sul reddito
Utile (perdita) da <i>continuing operations</i>	XXX	Totale parziale aggiuntivo
Perdita da attività operative cessate	<u>XXX</u>	Categoria delle attività operative cessate
Utile (perdita)	XXX	Totale obbligatorio

Come osservato in questo esempio, alcune voci sono obbligatorie e altre aggiuntive (ad es. quelle che non sono obbligatorie ma soddisfano i criteri dell'IFRS 18 per essere comunicate in aggiunta ai totali parziali obbligatori). Le sezioni 5.1 e 5.2 trattano i requisiti dell'IFRS 18 applicabili ai totali parziali obbligatori e aggiuntivi nel prospetto di conto economico.

5.1 Totali parziali obbligatori

I totali parziali obbligatori si basano sulle modalità con cui l'entità ha classificato i suoi proventi e oneri in cinque categorie. La categorizzazione degli oneri in cinque categorie (e la valutazione volta a determinare se l'entità ha attività principali operative specificate) è necessaria dal momento che influisce su come sono calcolati i totali parziali.

L'IFRS 18 richiede solamente la presentazione di due totali parziali obbligatori prima di utile o perdita (IFRS 18.69):

Totale parziale obbligatorio, introdotto da IFRS 18	Spiegazione
Risultato operativo	Il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.
Utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito*	Il totale di utile o perdita operativi e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento.

*Ad alcune entità non è consentito presentare questo totale parziale; cfr. sezione 5.1.3 seguente.

L'IFRS 18 richiede poi i seguenti totali e totali parziali, in linea con i requisiti dello IAS 1:

Totale parziale obbligatorio, in linea con IAS 1	Spiegazione
Utile o perdita	Il totale dei proventi al netto degli oneri inclusi nel prospetto di conto economico.
Totale altre componenti di conto economico complessivo	Il totale degli importi registrati nelle altre componenti di conto economico complessivo.
Totale conto economico complessivo	Il totale di utile o perdita e delle altre componenti di conto economico complessivo.

Nell'IFRS 18 non vi è un obbligo per l'entità di presentare:

- Utile o perdita ante imposte sul reddito (tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle imposte sul reddito, e nella categoria delle attività operative cessate se applicabile); o
- Utile o perdita da *continuing operations* (tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate).

Tuttavia, si prevede che molte entità considereranno utili questi totali parziali aggiuntivi e li presenteranno quindi come totali parziali aggiuntivi (cfr. sezione 5.2).

L'IFRS 18 non richiede inoltre alcun totale parziale obbligatorio relativo alla categoria di investimento (ad es. il totale dei proventi da investimenti).

5.1.1 Risultato operativo

Poiché il risultato operativo include tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa, il risultato operativo è un totale parziale di *default* o residuale, il che significa che include tutti i proventi e oneri dell'entità, a meno che questi non siano classificati in un'altra categoria.

5.1.2 Utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito

Poiché l'utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito è definito come il totale dell'utile o della perdita operativi e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria di investimento, questo totale parziale è essenzialmente costituito da tutti i proventi e oneri prima dei proventi e oneri classificati nelle restanti tre categorie: (1) finanziamento; (2) imposte sul reddito; e (3) attività operative cessate.

Lo IASB ha deciso di richiedere questo totale parziale perché molti utilizzatori dei bilanci vogliono analizzare la performance di un'entità indipendentemente dal modo in cui l'entità si finanzia (IFRS 18.BC148).

Per esempio, un'entità può conseguire utili operativi significativi, ma a causa di significativi oneri finanziari, essa può risultare nel complesso non redditizia. La separazione del costo di finanziamento dagli utili operativi

fornisce informazioni utili agli utilizzatori, compresa la possibilità di confrontare le attività operative di due o più entità indipendentemente dal costo di finanziamento di tali entità.

In alcuni casi, le entità non presentano il totale parziale dell'utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito; cfr. 5.1.3 seguente.

5.1.3 Utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito - entità che forniscono finanziamenti ai clienti come principale attività operativa

Come discusso nelle sezioni 0 e 3.9.2, per le entità che forniscono finanziamenti ai clienti come principale attività operativa, le entità dispongono di una scelta di principio contabile per quanto riguarda le modalità di presentazione di proventi e oneri relativi alle passività derivanti da operazioni che comportano solo la raccolta di finanziamenti ma non sono correlate alla fornitura di finanziamenti ai clienti. Questa scelta influisce altresì sulle modalità di classificazione di plusvalenze e minusvalenze su determinati derivati e di proventi e oneri relativi a disponibilità liquide e mezzi equivalenti (cfr. sezioni 3.9.2 e 3.9.1).

Per le entità che scelgono di classificare tali proventi e oneri nella categoria operativa, l'IFRS 18.73 non consente all'entità di presentare il totale parziale dell'utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito. Non si tratta di un'esenzione facoltativa - in alcuni casi, l'IFRS 18.73 vieta la presentazione dell'utile o perdita ante finanziamenti e imposte sul reddito.

Tuttavia, in questo caso, le entità devono determinare se presentare un totale parziale aggiuntivo (cfr. sezione 5.2) dopo il risultato operativo e prima della categoria di finanziamento. Tuttavia, se un'entità presenta un totale parziale aggiuntivo in questo modo (per esempio, il totale dell'utile perdita operativi e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria di investimento), l'entità non deve etichettare il totale parziale in modo da implicare che esso escluda importi di finanziamento (ad esempio, utile ante finanziamenti) (IFRS 18.74).

5.2 Totali parziali aggiuntivi

L'IFRS 18 richiede che le entità presentino voci aggiuntive (inclusi totali parziali) se tale presentazione è necessaria affinché il bilancio primario fornisca un'utile rappresentazione strutturata. Tuttavia, ogni eventuale voce aggiuntiva (e totale parziale) deve (IFRS 18.24):

- (a) comprendere importi rilevati e valutati in conformità agli IFRS Accounting Standards;
- (b) essere compatibile con la struttura del prospetto descritta nella sezione 4.1;
- (c) essere coerente da esercizio a esercizio; e
- (d) non essere esposta in maggiore evidenza rispetto ai totali e totali parziali richiesti dagli IFRS Accounting Standards.

L'IFRS 18.24 non è facoltativo; è un obbligo per l'entità di considerare se debbano essere presentati totali parziali aggiuntivi affinché il prospetto di conto economico (e l'intero bilancio primario) fornisca un'utile rappresentazione strutturata.

Possono essere presentati totali parziali aggiuntivi "come parte" di altri totali parziali, inclusi quelli richiesti dall'IFRS 18. Ad esempio, l'utile (perdita) operativo comprende il totale di proventi e oneri classificati nella categoria operativa; tuttavia, le entità possono anche presentare totali parziali come "utile lordo", "interessi attivi netti" o "margine d'interesse netto", purché tali totali parziali soddisfino i requisiti dell'IFRS 18.24. Tali totali parziali possono essere comuni in taluni settori industriali.

5.2.1 Totali parziali aggiuntivi e misure di performance definite dalla direzione

Alcuni totali parziali aggiuntivi potrebbero rientrare nella definizione di MPMs, dando luogo a ulteriori obblighi d'informativa (cfr. sezioni 6.2 e 6.3). Tuttavia, alcuni totali parziali di proventi e oneri che rientrano nella definizione di MPMs (come l'utile lordo o operativo) non sono considerati MPM ai sensi dell'IFRS 18.118 (cfr. sezione 6.2.2). Escludendo questi totali parziali dalla definizione di MPM, le entità non sono tenute a fornire un'informativa «MPM» per questi totali parziali.

6. Misure di performance definite dalla direzione

6.1 Introduzione

Uno dei concetti chiave introdotti dall'IFRS 18 sono le misure di performance definite dalla direzione (MPMs). L'IFRS 18 definisce gli MPMs e include obblighi d'informativa specifici relativi agli MPMs.

Gli MPM sono totali parziali di proventi e oneri che un'entità utilizza nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio per comunicare la visione della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel suo complesso. I totali parziali di proventi e oneri la cui presentazione o comunicazione è specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards non sono MPM. L'IFRS 18.118 elenca anche alcuni totali parziali di proventi e oneri che non sono considerati MPM (IFRS 18.117 e Appendice A).

Molte entità possono includere misure non-GAAP o alternative (APMs) nelle loro comunicazioni narrative e altre analisi, ad es. *management discussion and analysis*. Gli MPMs, come definiti nell'IFRS 18, sono una sottocategoria di APMs. Gli utilizzatori del bilancio hanno osservato che le informazioni sugli MPMs perché forniscono indicazioni sulla gestione del business, su come la direzione vede la performance finanziaria dell'entità e sulla persistenza della performance finanziaria dell'entità (IFRS 18.BC325). Concordando che gli MPMs possono fornire informazioni utili sulla performance finanziaria di un'entità, lo IASB ha introdotto obblighi d'informativa relativi agli MPMs per migliorare la trasparenza di queste misure. Lo IASB ha osservato che includere queste misure nel bilancio le renderà soggette agli stessi obblighi d'informativa, indipendentemente dalla giurisdizione dell'entità, e probabilmente le porterà nel perimetro della revisione contabile (IFRS 18.BC326).

Commento BDO - Informativa MPM

Storicamente, le entità che hanno comunicato APMs e altre misure non-GAAP possono già essere soggette a obblighi d'informativa da parte dei regolatori. Ad esempio, se un'entità comunica l' «utile adjusted», molti regolatori hanno storicamente imposto obblighi d'informativa su tali APM, come riconciliazioni con gli importi GAAP, spiegazioni degli importi, ecc. Si veda la sezione [6.4.3](#) per ulteriori considerazioni relative agli MPMs e all'interazione con altri requisiti normativi.

Tuttavia, questi tipi di informativa sono generalmente stati esposti al di fuori del bilancio, ad es. nella *management discussion and analysis (MD&A)*, nei rapporti strategici, ecc. L'IFRS 18 richiede che l'informativa relativa agli MPM sia inclusa in bilancio in un'unica nota (IFRS 18.122). Per le entità soggette a revisione, questa 'unica nota MPM' sarà anch'essa sottoposta a revisione, il che potrebbe rappresentare un cambiamento significativo nella prassi per molte entità in cui le informazioni tradizionalmente al di fuori del bilancio storicamente non sono state soggette a revisione contabile.

Per ogni MPM, l'IFRS 18 richiede che un'entità comunichi informazioni tra cui una descrizione dell'aspetto delle informazioni finanziarie comunicato dall'MPM, il metodo di calcolo dell'MPM e una riconciliazione tra l'MPM e il totale parziale più direttamente comparabile specificato dall'IFRS 18 o da altri IFRS Accounting Standards (IFRS 18.123).

Le sottosezioni successive forniscono un'analisi dettagliata dei requisiti relativi agli MPMs.

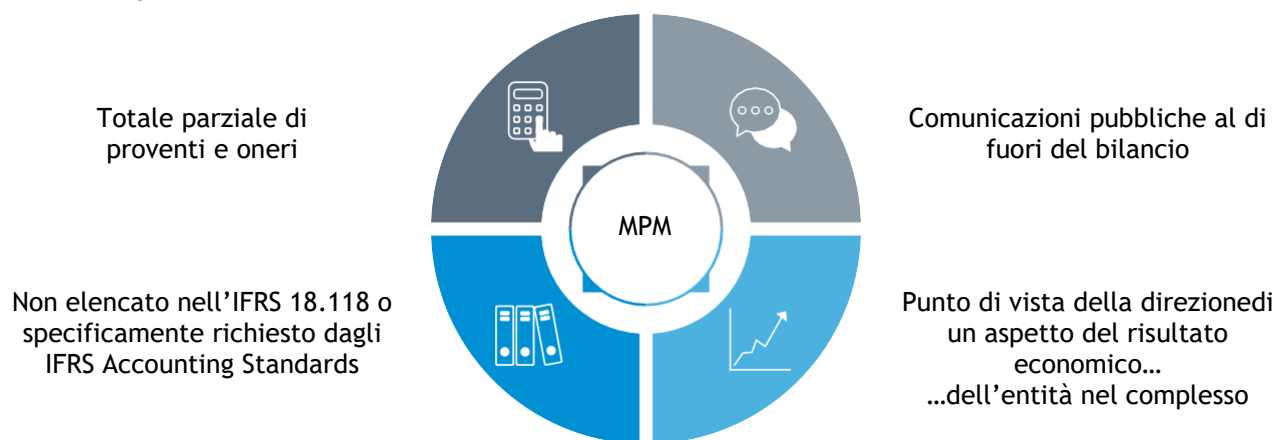
Va osservato che un'entità può non avere MPMs, averne uno o più di uno. Ad esempio, un'entità che comunica pubblicamente la propria performance finanziaria agli utilizzatori del bilancio utilizzando solo totali e totali parziali la cui presentazione o comunicazione è richiesta dagli IFRS Accounting Standards e non ha MPMs rientranti negli obblighi d'informativa dell'IFRS 18 (IFRS 18.B113).

6.2 Cosa sono le misure di performance definite dalla direzione?

L'IFRS 18.117 definisce misura di performance definita dalla direzione come un totale parziale di proventi e oneri che:

- L'entità utilizza nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio;
- L'entità utilizza per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso; e
- Non è presente nell'elenco di cui al paragrafo 118 oppure non è oggetto di alcun obbligo specifico di presentazione in bilancio o esposizione nell'informativa a norma degli IFRS Accounting Standards

Quattro componenti della definizione di MPM



Le seguenti sottosezioni discutono i quattro componenti sopra menzionati della definizione di un MPM.

6.2.1 Totale parziale di proventi e oneri

La definizione di MPM nell'IFRS 18 si limita solo ai totali parziali di proventi e oneri. Altre misure che non sono totali parziali di proventi e oneri, ad esempio misure di flusso di cassa rettificato o rapporto di turnover dei debitori, non sono MPM nell'ambito degli IFRS 18.

Alcuni stakeholder hanno suggerito allo IASB di includere nella definizione di MPM misure diverse dai totali parziali di proventi e oneri (ad es. totali parziali di attività e passività, o misure dei flussi finanziari) per garantire trasparenza e disciplina nel comunicare queste altre misure (IFRS 18.BC332). Pur riconoscendo l'osservazione, lo IASB ha deciso di limitare la definizione di MPM ai totali parziali di proventi e oneri, poiché ampliare la definizione avrebbe comportato un lavoro sostanziale fuori dall'ambito del progetto IASB focalizzato sulla rendicontazione della performance finanziaria nel prospetto di conto economico e note correlate (IFRS 18.BC333).

Commento BDO - L'entità può comunicare in bilancio misure diverse da quelle che rientrano nella definizione di MPMs?

L'IFRS 18.20 richiede all'entità di considerare se fornire ulteriori informazioni quando la conformità a specifiche disposizioni degli IFRS Accounting Standards non è sufficiente a consentire agli utilizzatori del bilancio di comprendere l'effetto delle operazioni e di altri eventi e condizioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sull'andamento economico dell'entità.

Lo IASB non ha specificamente vietato la comunicazione di misure che non rientrano nella definizione di MPM in bilancio, poiché tali requisiti potrebbero scoraggiare le *best practice* di informativa volontaria utile agli utilizzatori del bilancio (IFRS 18.BC372).

Pertanto, all'entità non è vietato comunicare in bilancio misure che non rientrano nella definizione di MPM, purché tali informazioni servano a consentire agli utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e di altri eventi e condizioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sull'andamento economico dell'entità. L'entità può includere informazioni su queste misure nell'unica nota sull'informativa MPM come richiesto dall'IFRS 18.122 (cfr. sezione 6.3.1). Tuttavia, le informazioni contenute nella nota devono essere etichettate in modo da distinguere chiaramente le informazioni da comunicare ai sensi degli obblighi d'informativa MPM

dalle altre informazioni (IFRS 18.B132). Le informazioni su tali altre misure devono inoltre rispettare i requisiti dell'IFRS 18 relativi alla rappresentazione fedele delle caratteristiche delle voci.

Un'entità dovrebbe inoltre considerare attentamente il punto di vista delle autorità della giurisdizione sulla comunicazione in bilancio di misure che non rientrano nella definizione di MPM.

Non è necessario che un totale parziale di proventi e oneri sia presentato nel prospetto di conto economico per rientrare nella definizione di MPM. Un totale parziale che rientra nella definizione di MPM ai sensi dell'IFRS 18.117 è un MPM indipendentemente dal fatto che sia presentato nel prospetto di conto economico (IFRS 18.B118).

Di seguito sono riportati alcuni esempi di misure che non sono MPM, poiché non sono totali parziali di proventi e oneri:

Natura (IFRS 18.B116)	Esempio
Totali parziali di soli proventi o soli oneri	<ul style="list-style-type: none"> • Ricavi <i>adjusted</i> • Spese per benefici per i dipendenti, escluse spese per pagamenti basati su azioni
Attività, passività, patrimonio netto o combinazioni di questi elementi	<ul style="list-style-type: none"> • Capitale circolante netto • Debito netto
Rapporti finanziari (Un numeratore o denominatore di un rapporto finanziario possono essere un MPM. Cfr. sezione 6.2.1.1 seguente)	<ul style="list-style-type: none"> a) Indice di rotazione dei crediti b) Coefficiente di indebitamento c) Rapporto prestito/valore (LTV) d) Tasso di recupero del credito
Misure di liquidità o flussi finanziari	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Free cash flows</i>
Misure di performance non finanziaria	<ul style="list-style-type: none"> • Tasso di richiamo dei prodotti • Tasso di turnover dei dipendenti • Indice di fidelizzazione della clientela

L'IFRS 18.118 elenca determinato totali parziali di proventi e oneri che sono specificamente esclusi dalla definizione di MPMs. Si veda la sezione 6.2.2 seguente per maggiori dettagli.

6.2.1.1. Il totale parziale è un numeratore o un denominatore di un rapporto finanziario

Un rapporto finanziario non è un MPM poiché non è un totale parziale di proventi e oneri. Tuttavia, un totale parziale che è il numeratore o il denominatore in un rapporto finanziario è un MPM se il totale parziale rientrerebbe nella definizione di MPM se non facesse parte di un rapporto (IFRS 18.B117).

Ad esempio, un'entità misura l'utile operativo *adjusted per azione* come (utile operativo *adjusted* / numero di azioni ordinarie in circolazione). L'utile operativo *adjusted per azione* non è un MPM poiché non costituisce un totale parziale di proventi e oneri. Ma l'utile operativo *adjusted*, che è il numeratore del rapporto, è un totale parziale di proventi e oneri. Pertanto, gli obblighi d'informativa sugli MPM si applicano all'utile operativo *adjusted*.

Commento BDO - Il numeratore o denominatore in un rapporto finanziario che è un totale parziale di proventi rientra nella definizione di MPM se il numeratore o denominatore non è utilizzato da solo in comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio?

L'IFRS 18.B117 include nell'ambito di applicazione dell'informativa MPM quei numeratori o denominatori in un rapporto finanziario che sono totali parziali di proventi e oneri e rientrerebbero nella definizione di MPM se non fossero parte di un rapporto.

Uno dei criteri nella definizione di MPM è che l'entità utilizzi il totale parziale nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. Pertanto, sorge la domanda se sia necessario che il totale parziale sia un numeratore o un denominatore in un rapporto finanziario utilizzato in comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio per rientrare da solo nella definizione di MPM.

Ad esempio, un'entità utilizza l'utile operativo adjusted per azione nelle sue comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. L'utile operativo adjusted, che è il numeratore nel rapporto, è un totale parziale di proventi e oneri. Tuttavia, l'entità non utilizza l'utile operativo adjusted da solo nelle comunicazioni pubbliche.

A nostro avviso, il numeratore o denominatore, in tali casi, rientrerebbe nella definizione di MPM se soddisfa tutti i criteri previsti dalla definizione di MPM, ad eccezione del requisito relativo all'uso nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. In altre parole, il numeratore o denominatore dovrebbe essere un totale parziale di proventi e oneri, utilizzato per comunicare il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel complesso e non essere elencato nell'IFRS 18.118 o la cui presentazione o comunicazione sia specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards. Non è necessario che il numeratore o denominatore sia utilizzato da solo in comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. È sufficiente che il rapporto finanziario in cui il totale parziale viene usato come numeratore o denominatore sia utilizzato nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio.

Va notato che gli obblighi d'informativa sugli MPM si applicano a tale numeratore o denominatore; e non al rapporto finanziario.

6.2.2 Non elencato nell'IFRS 18.118 o specificamente richiesto dagli IFRS Accounting Standards

Lo IASB ha osservato che alcuni totali parziali non sono definiti dagli IFRS Accounting Standards, ma sono comunemente utilizzati in bilancio e ben compresi dagli utilizzatori del bilancio. Pertanto, lo IASB ha deciso di escludere questi totali parziali dall'ambito di applicazione degli obblighi d'informativa MPM (IFRS 18.BC362).

Questi totali parziali esclusi sono elencati nell'IFRS 18.118 come segue:

- utile (perdita) lordo (lorda) (ricavi meno costo delle vendite) e totali parziali analoghi (cfr. sezione 6.2.2.1 seguente);
- utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36;
- utile (perdita) operativo (operativa) e ricavi e costi derivanti da tutte le partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;
- se l'entità applica il paragrafo 73 dell'IFRS 18, un totale parziale che comprende l'utile (perdita) operativo (operativa) e tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria "investimenti" (cfr. sezione 5.1.3 per i requisiti dell'IFRS 18.73);
- utile (perdita) al lordo delle imposte sul reddito; e
- utile (perdita) derivante da attività operative in esercizio.

Commento BDO - L'EBITDA (utili al lordo di interessi, imposte, svalutazioni e ammortamenti) è un MPM?

Lo IASB ha valutato se definire l'EBITDA nell'IFRS 18, poiché molte entità calcolano l'EBITDA in modi diversi; tuttavia, ha deciso di non farlo. Lo IASB ha osservato che, sebbene l'EBITDA sia una delle misure più comunemente utilizzate nelle comunicazioni agli utilizzatori del bilancio, non viene utilizzato da entità di alcuni settori, come il settore bancario e assicurativo (IFRS 18.BC363).

Lo IASB ha incluso il totale parziale «utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36» nella lista delle esclusioni perché, a suo giudizio, la misura è ben definita (IFRS BC364). Lo IASB ha deciso di non definire questo totale parziale come 'EBITDA' perché ciò implicherebbe che l'utile o perdita operativo corrisponda a ciò che gli utilizzatori del bilancio intendono come «utili al lordo di interessi e imposte», cosa che potrebbe non essere vera (IFRS 18.BC365).

In alcuni, l'EBITDA potrebbe essere una descrizione accurata dell'utile o perdita operativo al lordo di ammortamenti e riduzioni di valore nell'ambito dello IAS 36, ad esempio se un'entità non ha proventi e oneri nella categoria di investimento cosicché tutti i suoi proventi sono inclusi nella categoria operativa. In tali casi, all'entità non sarebbe vietato etichettare come «EBITDA» il totale parziale dell'utile operativo al lordo di svalutazioni, ammortamenti e specifiche riduzioni di valore nell'ambito dello IAS 36. (IFRS 18.BC366).

Pertanto, se un'entità utilizza l'EBITDA come misura di performance nelle sue comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio, ci sono due scenari:

- L'EBITDA, per l'entità, è un'etichettatura accurata dell'utile operativo al lordo di ammortamenti e specifiche riduzioni di valore nell'ambito di IAS 36:
In questo caso, l'EBITDA sarebbe esentato dagli obblighi d'informativa MPM poiché l'utile operativo al lordo di ammortamenti e specifiche riduzioni di valore nell'ambito dell'IAS 36 è escluso dall'ambito dell'informativa MPM.
- L'EBITDA, per l'entità, è diverso dall'utile al lordo di ammortamenti e specifiche riduzioni di valore nell'ambito di applicazione dello IAS 36:
In questo caso, l'EBITDA sarebbe considerato MPM poiché non rientra tra le esclusioni specificate nell'IFRS 18.118 né è un totale parziale specificamente richiesto da altri IFRS Accounting Standards.

Commento BDO - I totali parziali aggiuntivi possono soddisfare la definizione di MPMs?

L'IFRS 18.24 richiede che un'entità presenti totali parziali aggiuntivi se tale presentazione sia necessaria affinché il bilancio primario fornisca un'utile rappresentazione strutturata.

L'IFRS 18.117(c) esclude dalla definizione di MPMs quei totali parziali la cui presentazione o comunicazione è specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards.

A nostro avviso, sebbene l'IFRS 18.24 richieda generalmente che un'entità fornisca totali parziali aggiuntivi quando necessario per fornire un'utile rappresentazione strutturata, questi non sono specificamente richiesti. Pertanto, a nostro avviso, i totali parziali aggiuntivi rientrerebbero nella definizione di MPM, a condizione che gli altri criteri della definizione siano soddisfatti.

6.2.2.1 Totali parziali simili all'utile lordo

Un totale parziale è simile all'utile lordo quando rappresenta la differenza tra un tipo di ricavo e le spese direttamente correlate sostenute per generare tale ricavo. Di seguito sono riportati alcuni esempi di totali parziali simili all'utile lordo (IFRS 18.B123):

- Proventi da interessi netti
- Ricavi netti da onorari e commissioni
- Risultato dei servizi assicurativi
- Risultato finanziario netto (proventi degli investimenti meno proventi e costi di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi)

- Ricavi netti da canoni di locazione

Questi totali parziali sono esclusi dalla definizione di MPM.

6.2.3 Comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio

Perché rientri nella definizione di MPM, è necessario che un totale parziale di proventi e oneri sia incluso nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio.

L'IFRS 18 non definisce le comunicazioni pubbliche, ma fornisce un elenco non esaustivo di quali comunicazioni pubbliche sarebbero considerate incluse o escluse da questa definizione (IFRS 18.B119).

Modalità di comunicazione	
Incluse nelle comunicazioni pubbliche	Escluse dalle comunicazioni pubbliche
<i>Management commentary</i>	Comunicazioni orali
Comunicati stampa	Trascrizioni scritte di comunicazioni orali
Presentazioni verso gli investitori	Post sui social media

Lo IASB ha deciso di escludere comunicazioni orali, trascrizioni scritte di comunicazioni orali e post sui social media perché ha previsto che queste forme di comunicazione contengano informazioni sugli MPM già incluse in altre forme di comunicazione. Un altro motivo per l'esclusione è stato rispondere alle preoccupazioni degli stakeholder secondo cui queste forme di comunicazione sono le più difficili da monitorare. (IFRS 18.BC336).

Commento BDO - Vi sono eccezioni per le società non quotate dal fornire l'informativa sugli MPM?

L'IASB ha valutato se prevedere requisiti specifici per le società non quotate. Tuttavia, lo IASB ha concluso che l'intenzione dei requisiti di fornire trasparenza e disciplina sulle misure di performance comunicate agli utilizzatori al di fuori del bilancio si applica indipendentemente dal fatto che la società sia quotata o non quotata. (IFRS 18.BC342). Pertanto, non esiste alcuna esenzione per le società non quotate dal fornire informazioni sugli MPM.

Tuttavia, molte società non quotate non rilasciano comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. Pertanto, molte società non quotate non renderanno comunicazioni pubbliche che danno luogo agli obblighi d'informativa MPM. Se una società non quotata utilizza totali parziali di proventi e oneri nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio che rientrano nella definizione di MPM, l'entità sarebbe tenuta a fornire l'informativa applicabile a tali MPM. Alcune giurisdizioni potrebbero richiedere alle società non quotate di presentare rapporti narrativi e di altro tipo, che potrebbero essere disponibili al pubblico. Se un'entità privata utilizza MPM in tali documenti, l'entità sarebbe tenuta a fornire in bilancio l'informativa applicabile a tali MPM. Si veda il '*Commento BDO - Misure rese disponibili agli utilizzatori a mezzo di comunicazioni regolamentate - Rientrano nella definizione di MPMs?*' nella sezione [6.2.4](#).

6.2.3.1 Gli MPM devono riferirsi allo stesso esercizio del bilancio

L'IFRS 18.B120 chiarisce che gli MPMs si riferiscono allo stesso esercizio del bilancio. Stabilisce poi, in particolare, che un totale parziale:

- a) che si riferisce al bilancio intermedio ma non al bilancio annuale può costituire un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale soltanto nel bilancio intermedio; e
- b) che si riferisce al bilancio annuale ma non al bilancio intermedio può costituire un indice di misurazione della performance definito dalla direzione aziendale soltanto nel bilancio annuale.

Un'entità è tenuta a considerare solo le comunicazioni pubbliche relative all'esercizio di riferimento per identificare gli MPM per l'esercizio di riferimento. Tuttavia, a volte, le entità emanano comunicazioni pubbliche dopo la data di emissione del bilancio. Se un'entità emana regolarmente tali comunicazioni pubbliche, è tenuta a considerare le comunicazioni pubbliche relative all'esercizio precedente per identificare gli MPM per l'esercizio corrente (IFRS 18.B121).

Ad esempio, l'Entità A pubblica regolarmente presentazioni per gli investitori pochi giorni dopo la pubblicazione del bilancio. Quando l'Entità A redige il bilancio per l'esercizio terminato il 31 dicembre 20X2, l'Entità A è tenuta a considerare le presentazioni agli investitori relative all'esercizio terminato il 31 dicembre 20X1 per identificare gli MPM da comunicare per l'esercizio terminato il 31 dicembre 20X2.

Cessazione prevista di un MPM incluso nell'esercizio precedente

A volte, si può prevedere che una misura utilizzata nelle comunicazioni pubbliche relative all'esercizio precedente non verrà inclusa nelle comunicazioni pubbliche relative all'esercizio corrente. Se esistono prove sufficienti a sostegno di questa affermazione, l'entità non è tenuta a identificare tali misure come MPM per l'esercizio corrente. Tuttavia, si applicano obblighi d'informativa relativi alla modifica o cessazione di un MPM (cfr. sezione 6.3.6) (IFRS 18.B122).

6.2.4 Punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria nel complesso

Per soddisfare la definizione di MPM, l'entità deve utilizzare un totale parziale di proventi e oneri per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel suo complesso (IFRS 18.117(b)).

Tre elementi di questo criterio



1. Punto di vista della direzione aziendale

L'intenzione dell'IASB dietro lo sviluppo dei requisiti di divulgazione MPM e l'obiettivo di divulgazione di tali requisiti è fornire informazioni agli utenti per comprendere il punto di vista della direzione sulla performance finanziaria dell'entità (IFRS 18.BC325).

2. Presunzione sul comunicare il punto di vista della direzione

L'IFRS 18 contiene una presunzione confutabile per cui un totale parziale di proventi e oneri utilizzato in comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio comunicati agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità (IFRS 18.119).

Lo IASB si aspetta che la presunzione fornisca rigore e disciplina nella valutazione volta a determinare se una misura comunicata il punto di vista della direzione ponendo una condizione che solitamente ci si attende sia vera. Lo IASB ha osservato che è ragionevole aspettarsi che l'inclusione di un totale parziale nelle comunicazioni pubbliche abbia lo scopo di comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria. (IFRS 18.BC349).

Confutazione della presunzione

La presunzione di comunicare il punto di vista della direzione è una presunzione confutabile. Lo IASB ha osservato che la presunzione non intende portare alla comunicazioni di informazioni su un gran numero di totali parziali. La presunzione confutabile fornisce un processo obiettivo per determinare quali misure nelle comunicazioni pubbliche dell'entità esporre in bilancio per rispondere all'obiettivo dell'informativa sugli MPM (IFRS 18.BC347).

L'IFRS 18 consente all'entità di confutare la presunzione riguardo al fatto che l'MPM comunichi il punto di vista della direzione se dispone di informazioni attendibili e dimostrabili attestanti che:

- a) il totale parziale non comunica agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso; e
- b) l'entità utilizza il totale parziale nelle sue comunicazioni pubbliche per un motivo diverso dalla comunicazione del punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso (IFRS 18.B124).

Per confutare questa presunzione, un'entità deve soddisfare entrambi i criteri sopra indicati.

Va notato che i requisiti relativi alla confutazione si applicano a un totale parziale e non a singole voci di proventi e oneri che costituiscono il totale parziale. Pertanto, un'entità non può confutare la presunzione sulla base di informazioni che dimostrano che una singola voce (o voci) di proventi e oneri all'interno di un totale parziale non rappresentano il punto di vista della direzione.

L'IFRS 18 fornisce esempi di informazioni attendibili e dimostrabili che potrebbero essere considerate come dimostrazione del rispetto dei criteri sopra indicati:

Criterio	Esempi
(a) il totale parziale non comunica agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso	<ul style="list-style-type: none"> • L'entità comunica il totale parziale senza metterlo in rilievo (IFRS 18.B125(a)) (ulteriore trattazione in seguito) • La direzione aziendale non utilizza il totale parziale internamente per valutare o monitorare il risultato economico dell'entità (IFRS 18.B125(b)) (ulteriore trattazione in seguito).
(b) l'entità utilizza il totale parziale nelle sue comunicazioni pubbliche per un motivo diverso dalla comunicazione del punto di vista della direzione aziendale riguardo a un aspetto del risultato economico dell'entità nel suo complesso	<ul style="list-style-type: none"> • Il totale parziale deve essere indicato in una comunicazione pubblica in virtù di disposizioni di legge o regolamentari (IFRS 18.B129(a)) (si veda il commento BDO sulle misure rese disponibili agli utilizzatori a mezzo di comunicazioni regolamentate) • Il totale parziale comunica la performance correlata a bilanci preparati conformemente a una disciplina contabile diversa dagli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.B129(b)) • Il totale parziale è utilizzato in una comunicazione pubblica per soddisfare la richiesta di una parte esterna (IFRS 18.B129(c)) • Il totale parziale è utilizzato in una comunicazione pubblica al fine di comunicare informazioni diverse dal risultato economico (IFRS 18.B129(d)).

Totale parziale comunicato senza essere messo in rilievo

IFRS 18 chiarisce che la determinazione se un totale parziale venga comunicato senza esser messo in rilievo è una questione di giudizio. Fornisce esempi di fattori che possono essere considerati nell'esercitare questo giudizio, come segue (IFRS 18.B126):

Esempi di fattori	Dimostra	
	Rilievo	Mancanza di rilievo
(a) Entità dei riferimenti al totale parziale	Riferimenti numerosi	Pochi riferimenti
(b) Il contenuto delle relazioni e delle analisi sul totale parziale o basate su di esso	<ul style="list-style-type: none"> Utilizzo per suffragare l'analisi della direzione e fornire spiegazioni per le variazioni del totale parziale Confronto tra il totale parziale e i totali parziali di concorrenti o benchmark di settore 	una descrizione da cui si evinca che il totale parziale fornisce informazioni che non comunicano il punto di vista della direzione aziendale e che sono fornite unicamente in risposta a domande frequenti di alcuni utilizzatori del bilancio

Totale parziale non utilizzato internamente

A volte, un'entità potrebbe rettificare, a fini di uso interno da parte della direzione, il totale parziale presentato in comunicazioni pubbliche. In tali casi, l'entità è tenuta a esercitare giudizio per valutare se il totale parziale utilizzato internamente sia sufficientemente simile a quello utilizzato nelle comunicazioni pubbliche. Più i totali parziali sono simili, più è probabile che il totale parziale utilizzato nelle comunicazioni pubbliche dell'entità comunichi agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel suo complesso. (IFRS 18.B128). Un totale parziale usato solo internamente dalla direzione non rientra nella definizione di MPM poiché non viene utilizzato in comunicazioni pubbliche (IFRS 18.B127).

Modifica nell'utilizzo di un totale parziale da parte di un'entità

In alcune situazioni, un'entità potrebbe modificare l'uso di un totale parziale per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel suo complesso, con il totale parziale che diventa (o cessa di essere) un MPM. Ad esempio, l'Entità A ha iniziato a utilizzare un totale parziale nelle sue comunicazioni pubbliche in risposta a frequenti richieste di alcuni utilizzatori. In quel momento, il totale parziale non comunicava il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità e la presunzione di comunicare il punto di vista della direzione è stata confutata.

Dopo un certo periodo, la direzione ha iniziato a utilizzare questa misura per valutare e monitorare internamente la performance finanziaria dell'entità. Di conseguenza, la misura soddisfa la definizione di MPM.

Commento BDO - Misure rese disponibili agli utilizzatori a mezzo di comunicazioni regolamentate - Rientrano nella definizione di MPMs?

Le autorità di regolamentazione delle diverse giurisdizioni spesso richiedono alle entità di presentare rapporti narrativi e di altro tipo, che possono essere disponibili al pubblico. Le autorità possono richiedere alle entità di indicare alcune misure nelle loro comunicazioni regolamentate, che possono essere totali parziali di proventi e oneri e che potrebbero non essere specificamente richiesti dagli IFRS Accounting Standards. Sorgono due questioni su queste comunicazioni:

- Tali comunicazioni regolamentate sono considerate comunicazioni pubbliche?

- Le misure divulgate sono considerate come una comunicazione del punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel suo complesso?

Comunicazioni pubbliche

L'IFRS 18 non specifica se le comunicazioni regolamentate disponibili al pubblico siano considerate comunicazioni pubbliche o meno. A nostro avviso, se una particolare comunicazione regolamentata è disponibile agli utilizzatori, senza richiedere l'approvazione dell'entità o dell'autorità, tali comunicazioni sarebbero considerate comunicazioni pubbliche. Riteniamo inoltre che tali comunicazioni siano comunicazioni pubbliche anche se per accedervi è necessario registrarsi e/o pagare una commissione nominale per accedere alla comunicazione pubblica, poiché alcune giurisdizioni richiedono una piccola commissione per accedere a queste informazioni pubbliche.

Punti di vista della direzione

L'IFRS 18.B129 fornisce esempi di informazioni attendibili e dimostrabili attestanti che un'entità ha una ragione per utilizzare un totale parziale nelle sue comunicazioni pubbliche oltre che comunicare il punto di vista della direzione. Uno degli esempi è che il totale parziale è richiesto da leggi o regolamenti. Tuttavia, lo IASB ha anche osservato che un totale parziale richiesto ai fini regolamentari potrebbe essere utilizzato per comunicare il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità (IFRS 18.BC351).

Pertanto, il semplice fatto che un'autorità richieda di indicare un particolare totale parziale non è una ragione sufficiente, da sola, per confutare la presunzione di comunicare il punto di vista della direzione. Un totale parziale la cui divulgazione è richiesta da un'autorità può essere utilizzato anche internamente dalla direzione per valutare la performance finanziaria dell'entità. In tali casi, il totale parziale rientrerebbe nella definizione di MPM, a condizione che gli altri criteri siano soddisfatti.

Se il totale parziale è incluso in comunicazioni regolamentate solo in forza di requisiti normativi e il totale parziale non viene utilizzato internamente dalla direzione per valutare la performance finanziaria dell'entità, la presunzione di comunicare il punto di vista della direzione può essere confutata.

In alcuni casi, l'autorità non richiede specificamente l'indicazione di un particolare sottototale di proventi e oneri, ma l'entità include volontariamente un totale parziale di proventi e oneri nelle sue comunicazioni regolamentate. In tali casi, sarebbe applicabile la presunzione di comunicare il punto di vista della direzione, a meno che non venga confutata su base diversa.

Commento BDO - Se la presunzione di comunicare il punto di vista della direzione viene confutata, è necessario divulgare tale fatto?

No.

Secondo lo IASB, l'indicazione in bilancio di misure che non sono MPM non fornirebbe informazioni utili. Pertanto, lo IASB ha deciso di non richiedere di divulgare la confutazione della presunzione di comunicare il punto di vista della direzione (IFRS 18.BC355).

3. Un aspetto della performance finanziaria

L'IFRS 18 non definisce un «aspetto della performance finanziaria». A volte può essere necessario giudizio per determinare se una misura comunichi il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità. Una misura non deve necessariamente riferirsi alla performance finanziaria dell'entità nel complesso, ma può riferirsi solo a un elemento della performance finanziaria. Tuttavia, la misura deve riferirsi a *un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel complesso* (cfr. sezione 6.2.4.3).

Il focus degli MPMs è comunicare il punto di vista della direzione su un aspetto della performance dell'entità e non della performance della direzione. Un totale parziale usato esclusivamente per misurare la performance della direzione, ad esempio, una misura usata internamente per determinare la remunerazione della

direzione, non rientrerebbe nella definizione di MPM. Tuttavia, in alcuni casi, tale misura può essere utilizzata internamente per valutare la performance della direzione ed esternamente per comunicare il punto di vista della direzione su un aspetto della performance dell'entità. (IFRS 18.BC344). In tali casi, rientrerebbe nella definizione di MPM, a condizione che vengano soddisfatti gli altri criteri.

4. Entità nel complesso

La definizione di MPM richiede che la misura comunichi il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'*entità nel complesso*.

Ad esempio, XYZ Group utilizza la misura di performance «utile o perdita al lordo di proventi e oneri non ricorrenti» nelle sue comunicazioni pubbliche. Questa misura è un totale parziale di proventi e oneri e non è uno dei totali parziali elencati nell'IFRS 18.118 che sono esclusi dalla definizione di MPM. La misura tipicamente non sarebbe un totale parziale simile all'utile lordo, poiché tipicamente consisterebbe in diversi costi non direttamente correlati alla generazione dei ricavi incluso nell'utile. La misura comunica il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria di XYZ Group nel complesso, poiché esclude proventi e oneri non ricorrenti dall'utile o perdita per l'intero gruppo. Tale misura rientrerebbe nella definizione di MPM, a condizione che vengano soddisfatti gli altri criteri.

Al contrario, consideriamo un altro scenario, in cui XYZ Group presenta la misura «utile o perdita al lordo dei costi non ricorrenti» della Controllata S. Questa misura non riguarda un aspetto della performance finanziaria di XYZ Group *nel complesso*. Pertanto, normalmente non ci si aspetterebbe che rientri nella definizione di MPM, anche se ciò richiede di esercitare giudizio (cfr. commenti BDO seguenti).

Commento BDO - Un totale parziale di proventi e oneri relativo a settori oggetto di informativa, comunicato in conformità all'IFRS 8, rientra nella definizione di MPM?

Se tale totale parziale non fornisce informazioni su un aspetto della performance finanziaria dell'*entità nel complesso*, il totale parziale non rientrerebbe nella definizione di MPM (IFRS 18.B114).

A volte, un totale parziale relativo a un settore oggetto di informativa potrebbe fornire informazioni su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel complesso. Ad esempio, un totale parziale di proventi e oneri relativi a un settore contenente un'unica attività principale è presentato nel prospetto di conto economico. In tali casi, il totale parziale rientrerebbe nella definizione di MPM, a condizione che vengano soddisfatti gli altri criteri della definizione (IFRS 18.B115).

Commento BDO - Giudizio richiesto per determinare se la misura si riferisce all'entità nel complesso

Ci aspettiamo che la determinazione se una misura fornisca informazioni su un aspetto della performance finanziaria *dell'entità nel complesso* spesso richieda di esercitare giudizio, poiché vi sono poche linee guida nell'IFRS 18 su questa determinazione.

5. Altre considerazioni

Modifiche nell'utilizzo di un MPM da parte dell'entità, inclusa l'aggiunta o cessazione di un MPM

Un'entità può modificare il metodo di calcolo di un MPM, aggiungere un nuovo MPM, cessare l'uso di un MPM precedentemente divulgato o modificare il metodo di determinazione dell'effetto dell'imposta sul reddito dei suoi elementi di riconciliazione. In questi casi, l'entità è tenuta a fornire ulteriori informazioni per spiegare la modifica e il motivo della modifica. L'entità è inoltre tenuta a fornire informazioni comparative rideterminate, salvo che farlo sia impraticabile (IFRS 18.124). Si veda la sezione 6.3.6 per dettagli sugli obblighi d'informativa in caso di modifiche agli MPMs.

Commento BDO - L'identificazione e calcolo di un MPM è una scelta di principio contabile?

No (IFRS 18.124(c)).

Lo IASB ha riconosciuto che esistono molte somiglianze tra la definizione di «principio contabile» e la determinazione di un MPM. Tuttavia, a differenza di un principio contabile, un MPM non viene determinato nel contesto della redazione e presentazione del bilancio ai sensi degli IFRS Accounting Standards. È definito per comunicare un aspetto della performance finanziaria dell'entità al di fuori del bilancio (IFRS 18.BC368).

Se l'identificazione e il calcolo di un MPM fossero considerati una scelta di principio contabile, i requisiti dello IAS 8 relativi ai principi contabili (ad es. selezione e applicazione dei principi contabili, coerenza dei principi contabili, cambiamenti nei principi contabili, ecc.) sarebbero applicabili anche agli MPM. Tuttavia, poiché l'identificazione e il calcolo degli MPM non sono una scelta di principio contabile, questi requisiti dello IAS 8 non si applicano agli MPM.

Tuttavia, in caso di modifica di un MPM o di aggiunta o cessazione di un MPM, l'entità è tenuta a divulgare informazioni comparative rideterminate, salvo che farlo sia impraticabile (IFRS 18.124). L'entità è tenuta ad applicare i requisiti dello IAS 8.50-53 per valutare se sia impraticabile rideterminare le informazioni comparative.

Restrizioni al calcolo degli MPMs

L'IASB ha deciso di non imporre restrizioni specifiche sul calcolo dei totali parziali di proventi e oneri che sono MPM (IFRS 18.BC357). Tuttavia, gli MPM devono rispettare i requisiti generali per le informazioni incluse in bilancio, tra cui:

- a) un MPM deve rappresentare fedelmente l'aspetto della performance finanziaria di un'entità che sostiene di rappresentare;
- b) le informazioni che supportano un MPM devono soddisfare i requisiti di aggregazione e disaggregazione (ad es. quando si comunicano elementi di riconciliazione); e
- c) un'entità è tenuta a fornire informazioni comparative per un MPM e informativa connessa (IFRS 18.BC358).

Il requisito della rappresentazione fedele

Un'entità è tenuta a descrivere in modo chiaro e comprensibile l'aspetto della performance che l'MPM comunica, inclusi i significati dei termini utilizzati nelle sue descrizioni. L'entità è quindi tenuta ad applicare i termini e le descrizioni per produrre una rappresentazione fedele—completa, neutrale e priva di errori (IFRS 18.BC359).

Commento BDO - Un MPM va calcolato utilizzando i principi contabili applicati dall'entità in bilancio o i principi contabili in conformità agli IFRS Accounting Standards?

L'IFRS 18 non specifica quali principi contabili un'entità debba applicare nel calcolo degli MPM.

Tuttavia, l'IFRS 18.B134(b) prevede obblighi d'informativa aggiuntivi se l'MPM è calcolato utilizzando principi contabili diversi da quelli utilizzati nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria o da quelli richiesti o consentiti dagli IFRS Accounting Standards.

Ciò indica che all'entità non è vietato utilizzare principi contabili diversi da quelle applicate in bilancio o da quelli richiesti/consentiti dagli IFRS Accounting Standards.

Significa forse che la direzione ha assoluta discrezionalità nel determinare il metodo di calcolo di un MPM?

No.

L'MPM da divulgare deve rispettare i requisiti generali per le informazioni incluse in bilanci, incluso che rappresenti fedelmente l'aspetto della performance finanziaria dell'entità che sostiene di rappresentare (IFRS 18.BC357-361). Tuttavia, un MPM è per definizione sempre definito dalla gestione, quindi la 'rappresentazione fedele' è considerata alla luce del fatto che fornisca o meno di informazioni sul punto di vista della direzione.

Inoltre, le autorità della giurisdizione spesso pubblicano linee guida sulla natura di APM o misure non GAAP il cui utilizzo può essere consentito o meno nelle comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio. Ad esempio, un'autorità può vietare specificamente alle entità di rendere comunicazioni pubbliche che comportano determinate modifiche ai totali parziali presentati in bilancio. Le entità soggette alla vigilanza regolamentare di queste autorità sono tenute a rispettare tali linee guida. Le misure incluse nelle comunicazioni pubbliche in conformità con tali linee guida devono essere comunicate in bilancio in conformità all'IFRS 18, se soddisfano la definizione di MPM.

Commento BDO - La definizione di MPM è soddisfatta se la misura rettifica l'utile o perdita includendo proventi e oneri non rilevati in bilancio invece di escludere proventi e oneri rilevati in bilancio?

Gli MPM più comuni includono totali parziali che escludono alcune costi che devono essere inclusi nell'utile o perdita. Ad esempio, l' «utile adjusted» che esclude alcuni costi, come 'elementi non ricorrenti', pagamenti basati su azioni, riduzioni di valore, ecc. Gli importi esclusi da tali MPM sono tipicamente gli importi rilevati nel prospetto di conto economico in conformità agli IFRS Accounting Standards.

Un'entità può, talvolta, utilizzare una misura che rettifica l'utile o perdita includendo proventi e oneri non rilevati in bilancio invece di escludere proventi e oneri rilevati in bilancio. Ad esempio, l'Entità A determina che l'utile operativo sia di CU100, in conformità agli IFRS Accounting Standards. Utilizza nelle comunicazioni pubbliche una misura dell' «utile adjusted» di CU125, cui si giunge sommando CU25 di ricavi all'utile operativo, che non sono contabilizzati applicando l'IFRS 15 (ad esempio, rilevando i ricavi in base al momento in cui vengono firmati i contratti anziché al momento in cui il controllo di beni e servizi viene trasferito ai clienti).

L'IFRS 18 non prevede requisiti specifici per determinare se tali misure soddisfino la definizione di MPM.

Nell'IFRS 18.BC331, lo IASB osserva che le misure che rettificano un totale o totale parziale specificato negli IFRS Accounting Standards, come l'utile o la perdita adjusted, sono misure di performance definite dalla direzione. Non specifica se tale rettifica debba includere o escludere importi rilevati in bilancio da un totale o totale parziale calcolato applicando gli IFRS Accounting Standards.

A nostro avviso, in tali casi, la determinazione se la misura soddisfi la definizione di MPM richiede un giudizio.

Quando una misura viene calcolata utilizzando un aggiustamento non ipotetico (ad es. utile adjusted calcolato sommando al ricavo, ipotizzando, per i contratti effettivi con i clienti, la rilevazione dei ricavi nel corso del tempo anziché in un determinato momento, accelerando così la rilevazione dei ricavi), ci aspetteremmo tipicamente che la definizione di MPM sia soddisfatta.

Se la misura è calcolata considerando uno scenario ipotetico (ad es. i ricavi stimati che l'entità avrebbe conseguito se un'alluvione non avesse causato la chiusura della sua fabbrica), determinare se la definizione di MPM sia soddisfatta richiederebbe un giudizio più approfondito. Ciò va analizzato caso per caso, considerando fatti e circostanze specifiche.

In entrambe le situazioni di cui sopra, la misura da divulgare deve soddisfare il requisito della «rappresentazione fedele» dell'aspetto della performance finanziaria che sostiene di rappresentare (IFRS 18.BC358).

Come discusso nel commento BDO di cui sopra, ove applicabile, un'entità sarebbe anche tenuta a rispettare le linee guida emesse dalle autorità della giurisdizione quando propone di includere tali misure nelle sue comunicazioni pubbliche. Nella pratica, molte autorità potrebbero vietare tali rettifiche nelle comunicazioni pubbliche, rendendo questo tema irrilevante.

6.3 Informativa sugli MPMs

L'IFRS 18.121 identifica due obiettivi dell'informativa sugli MPM:

Fornire informazioni che aiutino gli utilizzatori del bilancio a comprendere:

L'aspetto della performance finanziaria che, secondo la direzione, è comunicato da un MPM

Il raffronto dell'MPM con le misure definite dagli IFRS Accounting Standards

Al fine di rispondere agli obiettivi di cui sopra, l'IFRS 18 richiede di indicare le seguenti informazioni per ciascun MPM:

- Una descrizione dell'aspetto della performance finanziaria che, secondo la direzione, è comunicato dall'MPM
- Spiegazioni sul motivo per cui, secondo la direzione, l'MPM fornisce informazioni utili sulla performance finanziaria dell'entità. (IFRS 18.123(a))

- Com'è calcolato l'MPM?
- (IFRS 18.123(b))

Una riconciliazione tra l' MPM e:

- Il totale parziale più direttamente comparabile elencato nell'IFRS 18.118; o
- Un totale o totale parziale specificamente richiesto dagli IFRS Accounting Standards (IFRS 18.123(c)) (Cfr. sezione 6.3.4)

Per ciascun elemento indicato nella riconciliazione:

- L'effetto delle imposte sul reddito
- L'effetto delle partecipazioni di minoranza (NCI)

(IFRS 18.123(d))

(Cfr. sezione 6.3.5)

Una descrizione di come l'IFRS 18.B141(*) è applicato per determinare l'effetto delle imposte sul reddito

(IFRS 18.123(d))

(Cfr. sezione 6.3.5)

Cos'è l'MPM?

Meodo di calcolo

Raffronto con le misure definite dagli IFRS Accounting Standards

Effetti imposte sul reddito e NCI

imposte sul reddito utilizzando l'aliquota fiscale legale applicabile e delle imposte correnti o differite o utilizzando un altro metodo che

Come si determina l'effetto delle imposte sul reddito?

6.3.1 Informativa in un'unica nota

L'IFRS 18 richiede che l'indicazione delle informazioni sugli MPM sia data in un'unica nota (IFRS 18.122), cioè un'entità non è autorizzata a comunicare tali informazioni sugli MPM con riferimenti incrociati ad altre note. L'intenzione dello IASB è prevenire la frammentazione delle informazioni comunicate e migliorare la trasparenza (IFRS 18.BC370).

L'IFRS 18 non vieta a un'entità di comunicare altre informazioni nella nota che includano l'informativa sugli MPM. Ma, in questo caso, l'entità è tenuta a etichettare le informazioni in modo da distinguere chiaramente le divulgazioni relative agli MPM (IFRS 18.B132).

6.3.2 Dichiarazione della direzione sugli MPMs

L'unica nota sull'informativa MPM deve includere una dichiarazione che gli MPMs:

- forniscono il punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel complesso; e
- non sono necessariamente raffrontabili con misure che condividono denominazioni o descrizioni analoghe fornite da altre entità (IFRS 18.122).

6.3.3 Etichettatura delle informazioni

Un'entità è tenuta a etichettare e descrivere ogni MPM in modo chiaro e comprensibile, senza fuorviare gli utilizzatori del bilancio (IFRS 18.123).

Per soddisfare questo requisito, l'entità è tenuta a comunicare informazioni che permettano all'utilizzatore del bilancio di comprendere le voci di proventi e oneri incluse ed escluse dal totale parziale (IFRS 18.B134).

L'IFRS 18 richiede specificamente che un'entità etichetti e descriva la misura in modo da rappresentarne fedelmente le caratteristiche in conformità con i requisiti dell'IFRS 18.43 (cfr. sezione 4.5 per i requisiti dell'IFRS 18.43) (IFRS 18.B134). Per conseguire questa rappresentazione fedele, è necessario che l'entità:

- Etichetti la misura in modo da riflettere le caratteristiche del totale parziale (ad es. utilizzando la dicitura "utile operativo prima dei costi non ricorrenti" solo per un totale parziale che escluda dall'utile operativo tutti i costi indicati dall'entità come non ricorrenti); e
- Spieghi il significato dei termini utilizzati nelle sue descrizioni che sono necessari per comprendere l'aspetto della performance finanziaria comunicato (ad es. spiegare in che modo l'entità definisce i "costi non ricorrenti".) (IFRS 18.B135).

Differenze nel metodo di calcolo degli MPMs dai principi contabili applicati in bilancio - informativa specifica

Se il metodo di calcolo dell'MPM differisce dai principi contabili applicati nel prospetto di conto economico, l'IFRS 18.B134(b) richiede la seguente informativa specifica:

Scenario	Obbligo d'Informativa
Il metodo di calcolo dell'MPM differisce dai principi contabili applicabili alle voci del prospetto di conto economico, ma è permesso dagli IFRS Accounting Standards	<ul style="list-style-type: none"> • Il fatto che il metodo di calcolo dell'MPM differisce dai principi contabili applicabili nel prospetto di conto economico • Il calcolo utilizzato per l'MPM
Il metodo di calcolo dell'MPM differisce dai principi contabili richiesti o consentito dagli IFRS Accounting Standards	<ul style="list-style-type: none"> • Il fatto che il metodo di calcolo non è consentito dagli IFRS Accounting Standards • Il calcolo utilizzato per l'MPM • Se necessario, una spiegazione del significato dei termini utilizzati, come discusso sopra (IFRS 18.B135)

6.3.4 Riconciliazione

L'IFRS 18 richiede che un'entità riconcili ciascun MPM con uno degli elementi seguenti:

- il totale parziale più direttamente comparabile elencato nell'IFRS 18.118 o
- un totale o totale parziale la cui presentazione o comunicazione sia specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards.

Questi totali parziali sono:

Totali parziali elencati nell'IFRS 18.118 (cfr. sezione 6.2.2)	Totali o totali parziali la cui presentazione è specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards (cfr. sezione 5.1)
<ul style="list-style-type: none"> • utile (perdita) lordo (lorda) (ricavi meno costo delle vendite) e totali parziali analoghi; • utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36; • utile (perdita) operativo (operativa) e ricavi e costi derivanti da tutte le partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto; • se l'entità applica il paragrafo 73, un totale parziale che comprende l'utile (perdita) operativo (operativa) e tutti i ricavi e i costi classificati nella categoria "investimenti"; • utile (perdita) al lordo delle imposte sul reddito; e • utile (perdita) derivante da attività operative in esercizio. <p>Nota: Potrebbe essere necessaria una riconciliazione secondaria (cfr. sezione 6.3.4.1 seguente)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • utile o perdita operativo • utile o perdita al lordo di finanziamenti e imposte sul reddito (non consentito per determinate entità - cfr. sezione 5.1.3) • utile o perdita • Totale delle altre componenti di conto economico complessivo • Totale conto economico complessivo

Per ciascun elemento di riconciliazione, l'entità è tenuta a fornire la seguente informativa (IFRS 18.B137):

Obbligo d'Informativa	Applicabilità degli obblighi d'informativa
<p>a) L'importo o gli importi relativi a ciascuna voce del prospetto di conto economico.</p>	<p>Applicabile a ciascun elemento di riconciliazione, indipendentemente dal numero di elementi di riconciliazione.</p>
<p>b) Una descrizione del modo in cui l'elemento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è calcolato • contribuisce a far sì che l'MPM fornisca informazioni utili. 	<p>Applicabile a ciascun elemento di riconciliazione, se ci sono più elementi di riconciliazione e ogni elemento di riconciliazione viene calcolato con un metodo diverso o contribuisce a fornire informazioni utili in modo diverso.</p> <p>Ad esempio, un MPM può essere calcolato escludendo più elementi di spesa a motivo delle due ragioni seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> Sono stati identificati come non dipendenti dalla volontà della direzione Sono stati identificati come non ricorrenti. <p>In tali casi, l'entità sarebbe tenuta a comunicare quale elemento ha contribuito a quale tipo di rettifica per spiegare come l'MPM fornisce informazioni utili.</p>

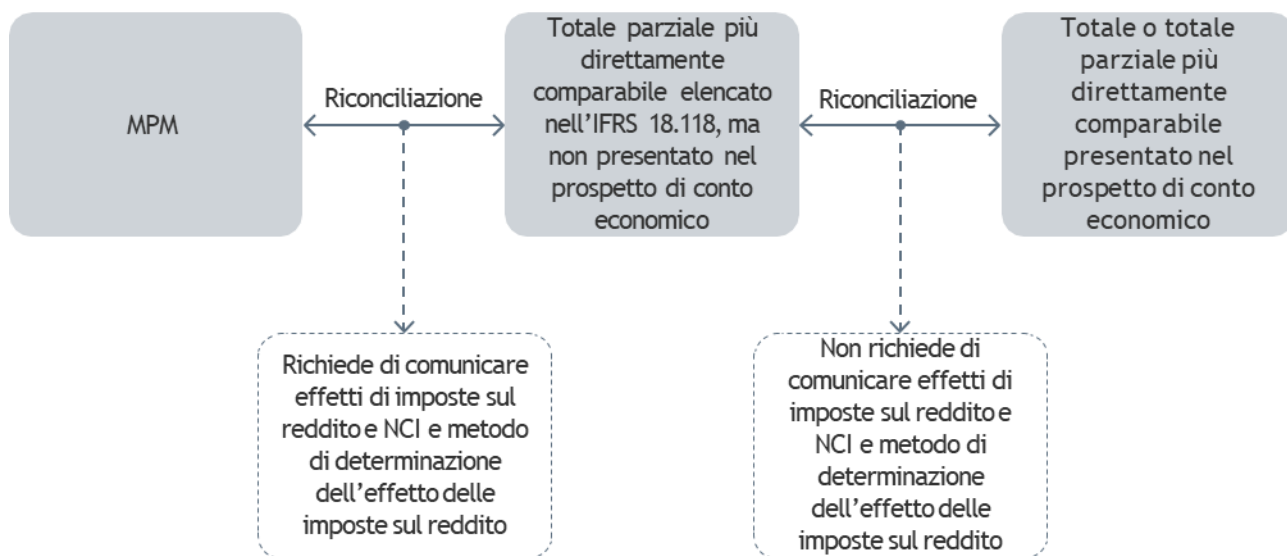
(IFRS 18.B138)

Con riferimento all'informativa (b) di cui sopra, una sola spiegazione potrebbe riguardare più di uno o tutti gli elementi di riconciliazione insieme. Ad esempio, un'entità potrebbe escludere diversi elementi di proventi e oneri dal calcolo di un MPM perché identificati come non ricorrenti. In tal caso, una singola spiegazione che includa la definizione di 'non ricorrente' dell'entità e che si applica a tutti gli elementi di riconciliazione potrebbe soddisfare il requisito (b) di cui sopra (IFRS 18.B139).

6.3.4.1 Requisito di una riconciliazione secondaria

A un'entità è permesso riconciliare un MPM con il totale parziale più direttamente comparabile elencato nell'IFRS 18.118, che può essere un totale o totale parziale non presentato nel/i prospetto/i di conto economico. In tali casi, l'entità è inoltre tenuta a riconciliare quel totale o totale parziale con il totale o totale parziale più direttamente comparabile presentato nel/i prospetto/i di conto economico. L'entità non è tenuta a comunicare le informazioni richieste dall'IFRS 18.123(d)-(e) (ad es. l'effetto di imposte sul reddito, NCI e una descrizione del metodo per determinare l'effetto delle imposte sul reddito) per questa riconciliazione secondaria (IFRS 18.B140).

Il diagramma seguente mostra le due riconciliazioni necessarie se un'entità sceglie di riconciliare un MPM con il totale parziale più direttamente comparabile elencato nell'IFRS 18.118, ma che non è presentato nel conto economico:



Ad esempio, l'Entità A utilizza un MPM 'utile operativo al lordo di svalutazioni, ammortamenti, riduzioni di valore e spese non ricorrenti' nelle sue comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio.

L'Entità A sceglie di riconciliare l'MPM con l' «utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36», che è un sottototale elencato nell'IFRS 18.118. L'Entità A non presenta l' «utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36» nel suo prospetto di conto economico. Tuttavia, è consentito riconciliare l'MPM con questo totale parziale poiché questo totale parziale è elencato nell'IFRS 18.118. Per questa riconciliazione, l'Entità A è tenuta a comunicare l'effetto delle imposte sul reddito, l'effetto di NCI e il metodo per determinare l'effetto delle imposte sul reddito in conformità all'IFRS 18.123(d)-(e).

L'Entità A è poi tenuta a riconciliare l' «utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36» all' «utile o perdita operativo», che è il totale parziale più direttamente comparabile presentato nel prospetto di conto economico. Per questa riconciliazione, l'Entità A non è tenuta a fornire la divulgazione dell'effetto dell'imposta sul reddito, dell'effetto sul NCI e del metodo di determinazione dell'effetto fiscale sul reddito in conformità con l'IFRS 18.123(d)-(e).



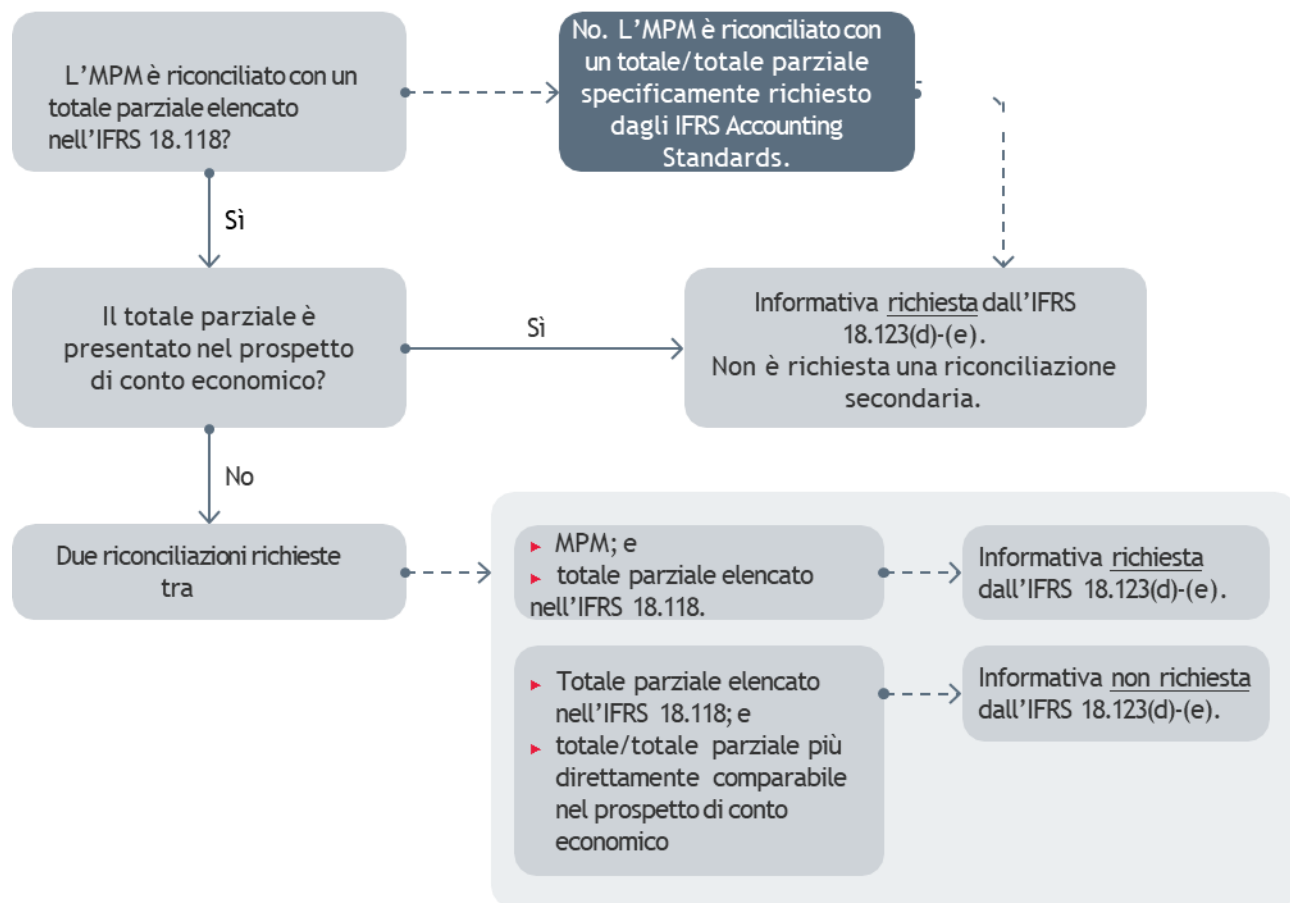
Contrariamente all'esempio di cui sopra, si consideri un altro scenario in cui l'Entità A presenta il totale parziale «utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36» nel prospetto di conto economico come totale parziale aggiuntivo in conformità all'IFRS 18.24.

L'Entità A utilizza il medesimo MPM 'utile operativo al lordo di svalutazioni, ammortamenti, riduzioni di valore e spese non ricorrente' nelle sue comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio.

L'Entità A riconcilia l'MPM con l'«utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36», che è un totale parziale elencato nell'IFRS 18.118. In questo caso, all'Entità A non è richiesto riconciliare questo totale parziale con l'«utile o perdita operativo» perché ha già presentato questo totale parziale 'utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36' nel prospetto di conto economico.

L'Entità A sarà tenuta a fornire informazioni sull'effetto delle imposte sul reddito, l'effetto di NCI e il metodo per determinare l'effetto delle imposte sul reddito in conformità con l'IFRS 18.123(d)-(e) (cfr. sezione 6.3.5) per la riconciliazione tra l'MPM e l'«utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36».

Il seguente diagramma di flusso sintetizza questi requisiti:



Commento BDO - Indicazione della riconciliazione secondaria

A nostro avviso, la riconciliazione 'secondaria' tra il totale parziale IFRS 18.118 e il totale/totale parziale più direttamente comparabile nel prospetto di conto economico può essere comunicata come parte della riconciliazione dell'MPM con il totale parziale IFRS 18.118, che sarà generalmente presentata in formato tabellare. Ciò può essere ottenuto aggiungendo colonne o righe aggiuntive alla riconciliazione. Si veda la sezione 6.5 per un'illustrazione dell'informativa MPM, tra cui la riconciliazione tabellare. Si noti che l'esempio non include un'illustrazione della riconciliazione secondaria di cui sopra.

Commento BDO - L'IFRS 18 specifica un particolare formato per la riconciliazione dell'MPM?

No.

Lo IASB ha valutato se fornire un formato specifico, ma ha deciso di non farlo perché il formato più appropriato per la riconciliazione dipenderà dall'MPM in questione (IFRS 18.BC382).

Gli esempi illustrativi sull'IFRS 18 includono un esempio della nota sugli MPM, che include una riconciliazione illustrativa.

6.3.5 Effetto delle imposte sul reddito ed effetto sulle partecipazioni di minoranza

L'IFRS 18.123(d) richiede all'entità di comunicare l'effetto delle imposte sul reddito e l'effetto sulle partecipazioni di minoranza (NCI) per ciascun elemento indicato nella riconciliazione tra l'MPM e il totale parziale più direttamente comparabile elencato nell'IFRS 18.118 o un totale o totale parziale la cui presentazione e comunicazione è specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards.

L'effetto delle imposte sul reddito e l'effetto su NCI non possono essere indicati su base cumulativa per tutti gli elementi di riconciliazione assieme. L'effetto delle imposte sul reddito e l'effetto su NCI possono essere diversi per ciascun elemento di riconciliazione. Ad esempio, XYZ Group usa un MPM 'utile operativo al lordo di riduzioni di valore e spese di ristrutturazione'. Nel bilancio consolidato, XYZ Group ha rilevato perdite per riduzione di valore e spese di ristrutturazione in più entità del gruppo in varie giurisdizioni. Le regole fiscali applicabili a queste rettifiche possono variare in base alla giurisdizione o alla natura della rettifica all'interno della stessa giurisdizione. Analogamente, l'effetto su NCI può essere diverso per ciascuna entità del gruppo a seconda della proporzione delle partecipazioni di minoranza nell'entità. Pertanto, l'effetto delle imposte sul reddito e quello su NCI devono essere indicati separatamente per ciascun elemento di riconciliazione.

Lo IASB ha deciso di richiedere questa informativa per consentire agli utilizzatori del bilancio di calcolare l'utile per azione rettificato. La comunicazione dell'effetto delle imposte sul reddito e dell'effetto su NCI per ogni elemento di riconciliazione fornisce agli utilizzatori le informazioni necessarie per calcolare l'utile per azione rettificato basandosi solo sulle rettifiche che desiderano considerare nella loro analisi (IFRS 18.BC384-385).

L'IFRS 18.B141 consente a un'entità di utilizzare uno qualsiasi dei seguenti approcci per determinare l'effetto delle imposte sul reddito:

Approccio semplificato	Approcci alternativi	
Alla/e aliquota/a fiscale/i legale/i applicabile/i all'operazione/i nell'ordinamento fiscale o negli ordinamenti fiscali pertinenti	Sulla base di una ragionevole ripartizione proporzionale delle imposte correnti e differite dell'entità nell'ordinamento fiscale pertinente	Utilizzando un altro metodo che consenta una ripartizione più appropriata alle circostanze

L'entità è inoltre tenuta a comunicare il modo in cui applica le disposizioni dell'IFRS 18.B141 per determinare l'effetto delle imposte sul reddito (IFRS 18.123(e)).

Se l'entità utilizza più di un metodo per calcolare gli effetti delle imposte sul reddito per gli elementi di riconciliazione, deve indicare come ha determinato gli effetti fiscali per ciascun elemento di riconciliazione (IFRS 18.B142).

Va osservato che l'effetto delle imposte sul reddito deve essere indicato anche se l'MPM è un totale parziale ante imposte, poiché l'intento alla base del requisito è fornire agli utilizzatori informazioni sugli effetti fiscali delle rettifiche effettuati nella determinazione dell'MPM.

6.3.6 Obblighi d'informativa in caso di modifiche agli MPMs

L'entità può modificare il metodo di calcolo di un MPM, aggiungere un nuovo MPM, cessare di utilizzare un MPM precedentemente indicato o modificare l'approccio utilizzato per determinare gli effetti fiscali sugli elementi di riconciliazione. In tali casi, l'entità è tenuta a comunicare quanto segue:

- una spiegazione che consenta agli utilizzatori del bilancio di comprendere la modifica, l'aggiunta o la cessazione dell'utilizzo e i relativi effetti;
- i motivi della modifica, dell'aggiunta o della cessazione dell'utilizzo; e
- informazioni comparative rideterminate in modo da riflettere il cambiamento, l'aggiunta o la cessazione dell'utilizzo, salvo qualora ciò non sia fattibile (IFRS 18.124).

Se l'entità non fornisce le informazioni comparative rideterminate perché non è fattibile farlo, tale fatto deve essere indicato (IFRS 18.125).

La selezione di un MPM così come il metodo di calcolo dell'MPM e il metodo di determinazione dell'effetto delle imposte sul reddito sugli elementi di riconciliazione non sono scelte di principi contabili come definite nello IAS 8. Pertanto, gli obblighi d'informativa dello IAS 8 in materia di modifiche ai principi contabili non si applicano in caso di modifiche, aggiunte o cessazioni di un MPM.

Tuttavia, nel valutare se non sia fattibile rideterminare le informazioni comparative, l'entità è tenuta ad applicare i requisiti dello IAS 8.50-53 relativi alla non fattibilità per quanto riguarda l'applicazione retrospettiva o la rideterminazione retrospettiva (IFRS 18.124).

6.4 Altre considerazioni

6.4.1 Presentazione di un MPM nel prospetto di conto economico

Lo IASB ha preso in considerazione di vietare a un'entità di presentare MPM nel prospetto di conto economico. Tuttavia, l'IFRS 18.24 richiede all'entità di presentare totali parziali aggiuntivi se ciò è necessario a fornire un'utile rappresentazione strutturata (cfr. sezione 5.2). Vietare a un'entità di presentare un MPM nel prospetto di conto economico potrebbe impedire all'entità di conformarsi ai requisiti dell'IFRS 18.24. Pertanto, lo IASB ha deciso di non introdurre tale divieto (IFRS 18.BC374).

Un'entità che presenta un MPM nel prospetto di conto economico sarebbe comunque tenuta a:

- conformarsi alle disposizioni dell'IFRS 18.24 (si veda sotto) per i totali parziali aggiuntivi presentati nel prospetto di conto economico (IFRS 18.BC375); e
- comunicare tutte le informazioni richieste per gli MPMs in un'unica nota (IFRS 18.BC374).

L'IFRS 18.24 richiede che i totali parziali aggiuntivi:

- a) Comprendano importi rilevati e valutati in conformità agli IFRS Accounting Standards;
- b) Siano compatibili con la struttura del prospetto stabilita dall'IFRS 18.22;
- c) Siano coerenti da un esercizio all'altro; e
- d) Non siano posti in maggior rilievo rispetto ai totali e totali parziali richiesti dagli IFRS Accounting Standards. Cfr. sezione 5.2

Commento BDO - Presentazione di MPMs nel prospetto di conto economico - requisiti giurisdizionali

Va notato che, sebbene l'IFRS 18 non vieti a un'entità di presentare un MPM nel prospetto di conto economico, un'entità deve considerare i punti di vista delle autorità di regolamentazione della giurisdizione a riguardo. Alcune autorità potrebbero vietare tale presentazione e le entità soggette alla loro vigilanza dovrebbero rispettare i loro requisiti.

Presentazione/ indicazione di utili per azione base e diluiti aggiuntivi con un MPM come numeratore

Lo IAS 33.73B consente all'entità di indicare utili per azione base e diluiti aggiuntivi quando il numeratore è un MPM. Tuttavia, tali utili per azione aggiuntivi devono essere indicati nelle note e non è permesso presentarli nel prospetto di conto economico (IAS 33.73B).

6.4.2 Considerazioni pratiche

Le entità dovranno sviluppare sistemi e processi per identificare le misure utilizzate nelle comunicazioni pubbliche che soddisfino la definizione di MPM. Le entità disporranno solitamente di sistemi per monitorare le loro comunicazioni pubbliche al fine di garantire la conformità ai requisiti normativi. Le entità potrebbero dover modificare questi sistemi per identificare gli MPM.

In alcuni casi, gli obblighi d'informativa relativi alla riconciliazione degli MPM e degli effetti delle imposte sul reddito e su NCI degli elementi di riconciliazione, possono richiedere uno sforzo aggiuntivo significativo. Le entità devono considerare attentamente questi requisiti prima di utilizzare misure che soddisfino la definizione di MPM nelle loro comunicazioni pubbliche.

6.4.3 Interazione con altri requisiti normativi

In una serie di giurisdizioni, le autorità di regolamentazione hanno emesso specifiche linee guida circa la comunicazione di misure non-GAAP e alternative (APMs).

I seguenti sono alcuni esempi di tali linee guida:

Autorità di regolamentazione	Linee guida
European Securities and Markets Authority (ESMA)	<ul style="list-style-type: none"> • Guidelines on Alternative Performance Measures • Guidelines on Alternative Performance Measures (Questions and answers)
International Organization of Securities Commissions (IOSCO)	<ul style="list-style-type: none"> • Statement on Non-GAAP Financial Measures
US Securities and Exchange Commission (US SEC)	<ul style="list-style-type: none"> • Final Rule: Conditions for Use of Non-GAAP Financial Measures • Compliance and Disclosure Interpretations on Non-GAAP Financial Measures

Gli obblighi d'informativa MPM dell'IFRS 18 possono essere allineati a tali requisiti normativi delle giurisdizioni in molti aspetti, come la descrizione chiara e comprensibile della misura utilizzata, l'etichettatura appropriata, la riconciliazione della misura con il totale o totale parziale più direttamente comparabile presentato in bilancio, ecc. L'IFRS 18 richiede che l'informativa MPM sia presentata in bilancio, mentre i requisiti giurisdizionali richiedono tipicamente che tali informazioni vengano rese fuori dal bilancio.

Il perimetro dei requisiti giurisdizionali per APM o misure non GAAP può differire da quello dell'IFRS 18. Spesso, il perimetro dei requisiti giurisdizionali può essere più ampio rispetto all'IFRS 18, poiché può includere misure che non costituiscono totali parziali di proventi e oneri. A volte, i requisiti giurisdizionali possono imporre divieti specifici sull'uso di determinate misure che possono essere totali parziali di proventi e oneri.

Questi requisiti giurisdizionali continueranno ad applicarsi anche dopo l'entrata in vigore dell'IFRS 18 e le entità soggette dovranno garantirne la conformità.

Le autorità potrebbero stare aggiornando (o aver già aggiornato) queste linee guida per tenere conto degli effetti pratici degli obblighi d'informativa IFRS 18 e MPM. Ad esempio, prima dell'introduzione dell'IFRS 18, un'autorità potrebbe aver emesso obblighi d'informativa per informazioni 'non-GAAP' presentate fuori dal bilancio, che definiscono ciascuna informazione presentata in bilancio come 'GAAP' e quindi non soggetta agli obblighi d'informativa di tale regolamento. Una volta emesso dall'IFRS 18, dal momento che gli MPMs devono essere presentati in bilancio, tale regolamento emesso dall'autorità riterrebbe gli MPMs come 'GAAP' e quindi non soggetti a tali obblighi d'informativa. In tali casi, le autorità hanno generalmente aggiornato (o stanno pianificando di aggiornare) i loro regolamenti per tenere conto degli effetti dell'IFRS 18 e del fatto che quelle che tradizionalmente sono state considerate informazioni 'non-GAAP' verranno ora presentate in bilancio.

Le entità devono inoltre monitorare attentamente eventuali cambiamenti nei requisiti giurisdizionali per APM o misure non GAAP alla luce dei requisiti MPM dell'IFRS 18.

6.5 Illustrazione dell'informativa sugli MPM

La seguente illustrazione è adattata dall'esempio incluso negli Esempi Illustrativi (IE8) sull'IFRS 18. Va notato che l'illustrazione non copre tutti gli obblighi d'informativa relativi agli MPM ai sensi dell'IFRS 18.

Misure di performance definite dalla direzione di ABC Group

Etichettatura dell'MPM (IFRS 18.B134, B135(a))	<p>ABC Group utilizza le seguenti misure di performance definite dalla direzione (MPMs) nelle sue comunicazioni pubbliche:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utile operativo al lordo di spese non ricorrenti e utili o perdite dalla dismissione di controllate, collegate e joint ventures (definito anche 'utile operativo adjusted' per brevità) • Utile da operazioni in corso al lordo di spese non ricorrenti e utili o perdite dalla dismissione di controllate, collegate e joint ventures (definito anche 'utile adjusted da operazioni in corso' per brevità)
Dichiarazione della direzione (IFRS 18.122)	<p>Queste misure forniscono il punto di vista della direzione su alcuni aspetti della performance finanziaria di ABC Group nel complesso. Queste misure non sono specificate dagli IFRS Accounting Standards e quindi potrebbero non essere comparabili a misure apparentemente analoghe usate da altre entità.</p>
Dichiarazione della direzione (IFRS 18.122)	<p>Fornire il punto di vista della direzione di ABC Group sulla performance finanziaria, sono stati effettuati i seguenti due tipi di rettifiche all'utile operativo e all'utile da operazioni in corso:</p>
<p>Una descrizione dell'aspetto della performance finanziaria comunicato dall'MPM e spiegazione del motivo (IFRS 18.123(a), B134, B135)</p> <p>Una descrizione di come la voce fa sì che l'MPM fornisca informazioni utili, separatamente per ciascun tipo di rettifica (IFRS 18.B137(b), B138-B139)</p>	<p>1. Spese non ricorrenti: L'utile operativo e l'utile da operazioni in corso sono stati rettificati per le voci di spesa che ABC Group non prevede si verifichino per svariati esercizi futuri. La direzione di ABC Group ritiene che la rettifica dell'utile operativo e dell'utile da operazioni in corso per tali voci fornisca informazioni utili per comprendere le tendenze della redditività sottostante di ABC Group.</p> <p>2. Utili o perdite dalla dismissione di controllate, collegate e joint ventures: In conformità con il business plan quinquennale, ABC Group prevede di dismettere controllate, collegate e joint venture in alcune giurisdizioni (cfr. Nota X per ulteriori informazioni). La direzione di ABC Group ritiene che rettificare l'utile operativo e l'utile da operazioni in corso per gli utili e perdite derivanti da queste dismissioni fornisca informazioni utili per comprendere la performance finanziaria di ABC Group dall'attività ordinaria. Questa rettifica non è considerata 'non ricorrente' poiché le dismissioni di queste controllate, collegate e joint venture saranno completate nei prossimi due anni.</p>
Rettifiche nel calcolo dell'MPM (IFRS 18.123(b)) Indicazione di quale elemento contribuisce a quale tipo di rettifica (IFRS 18.B138)	<p>I seguenti proventi e oneri sono inclusi nelle rettifiche sopra riportate per l'esercizio corrente e comparativo:</p>

	<p>1. Spese non ricorrenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Perdite per riduzione di valore (o annullamenti) di immobili, impianti e macchinari (incluse attività consistenti nel diritto d'uso) e attività immateriali (per informazioni relative alle riduzioni di valore si veda la Nota X Immobili, impianti e macchinari, la Nota X Attività immateriali e la Nota X Spese per ricerca e sviluppo) ii. Spese non ricorrenti per contenziosi legali (per informazioni relative a spese per contenziosi legali si veda la Nota X Accantonamenti e la Nota X Spese generali e amministrative) iii. Perdite su rimanenze a causa di calamità naturale (per informazioni relative alle perdite su rimanenze si veda la Nota X Perdite su rimanenze a causa dell'alluvione nel Paese C) iv. Utili o perdite dalla dismissione di controllate, collegate e joint ventures: v. Utili o perdite dalla dismissione di collegate e joint ventures (per informazioni relative a utili o perdite dalla dismissione di collegate e joint ventures, si veda la Nota X Dismissione di collegate e joint ventures).
	<p>ABC Group valuta la non ricorrenza delle spese per contenziosi legali caso per caso. ABC Group classifica generalmente le spese per contenziosi legali derivanti da controversie sulla proprietà intellettuale, violazioni normative e richieste di rimborso dei dipendenti come 'non ricorrenti'. Questa classificazione si basa sull'approccio proattivo del ABC Group di adottare misure volte a prevenire tali eventi.</p>



Riconciliazione
(IFRS 18.123(c),
B136-B140)

Riconciliazione degli MPMs con i totali parziali presentati nel prospetto di conto economico:

MPM 20X2			In CU'000		
			Elementi di riconciliazione		
	IFRS	Perdite per riduzione di valore	Perdite su rimanenze a causa di calam. naturale	Utili da dismissione di collegate e joint ventures	MPM
Costo del venduto		-	1,000		
Ricerca e sviluppo		1,500	-	-	
Impairment avviamento		2,000	-	-	
Utile operativo / Utile operativo adjusted	60,000	3,500	1,000	-	64,500
Quota di utile e plusvalenze da dismissione di collegate e joint ventures				(3,200)	
Imposte sul reddito			(200)	480	
Utile da operazioni in corso / Utile adjusted da operazioni in corso	35,000	3,500	800	(2,720)	36,580
Utile attribuibile alle partecipazioni di minoranza		175	56		

Effetto delle imposte sul reddito per ciascun elemento di riconciliazione (IFRS 18.123(d), B141)

Effetto su NCI per ciascun elemento di riconciliazione (IFRS 18.123(d))

Una descrizione della determinazione dell'effetto delle imposte sul reddito (IFRS 18.123(e), B141)

Perdite per riduzione di valore	Le perdite per riduzione di valore incorse nel 20X2 non hanno dato luogo a benefici fiscali perché non soggette a deduzione fiscale nel Paese A e nel Paese B.
Perdite su rimanenze a causa di calamità naturale	L'effetto fiscale di queste perdite è calcolato in base all'aliquota fiscale legale applicabile nel Paese C alla fine del 20X2 , pari al 20%.
Utili dalla dismissione di controllate e joint ventures	L'effetto fiscale sugli utili dalla cessione di collegate e joint ventures è calcolato in base all'aliquota fiscale legale nel Paese D, alla fine del 20X2 , pari al 15%.

MPM 20x1		(in CU'000)		
		Elementi di riconciliazione		
	IFRS	Spese non ricorrenti per contenziosi	Utili dalla dismissione di collegate e joint ventures	MPM
Spese generali e amministrative		2,500	-	
Utile operativo / Utile operativo adjusted	56,00	2,500	-	58,500
Quota di utile e plusvalenze dalla dismissione di collegate e joint ventures		-	(2,500)	
Imposte sul reddito		(375)	500	
Utile da operazioni in corso / Utile adjusted da operazioni in corso	31,00	2,125	(2,000)	31,125
Utile attribuibile a partecipazioni di minoranza		106	-	

Effetto delle imposte sul reddito per ciascun elemento di riconciliazione (IFRS 18.123(d), B141)

Effetto su NCI per ciascun elemento di riconciliazione (IFRS 18.123(d))

Una descrizione della determinazione dell'effetto delle imposte sul reddito (IFRS 18.123(e), B141)

Spese non ricorrenti per contenziosi legali	L'effetto fiscale di queste perdite è calcolato in base all'aliquota fiscale legale applicabile nel Paese F alla fine del 20X1 , che era il 15%.
Utili dalla dismissione di collegate e joint ventures	L'effetto fiscale degli utili dalla dismissione di collegate e joint ventures è calcolato in base all'aliquota fiscale legale applicabile nel Paese G, alla fine del 20X1 , che era il 20%.

7. Entrata in vigore e disposizioni transitorie

7.1 Approccio richiesto per la transizione

L'IFRS 18 è in vigore per gli esercizi che iniziano il 1° gennaio 2027 o in data successiva (IFRS 18.C1). È consentita l'applicazione anticipata; tuttavia, in molte giurisdizioni l'applicazione anticipata può essere subordinata all'omologazione dell'IFRS 18 (ossia l'omologazione da parte dell'Unione europea per le entità che rendicontano in conformità agli IFRS omologati dall'Unione europea).

Ad esempio, le entità con le seguenti date di chiusura d'esercizio dovrebbero applicare l'IFRS 18 al bilancio come segue:

Data di chiusura dell'esercizio	IFRS 18 obbligatoriamente in vigore per la prima volta per l'esercizio che termina il:
31 marzo	31 marzo 2028
30 giugno	30 giugno 2028
30 settembre	30 settembre 2028
31 dicembre	31 dicembre 2027

Si applicano disposizioni specifiche ai bilanci intermedi - cfr. sezione 6.4.

Quando un'entità applica l'IFRS 18, lo deve fare retrospettivamente. L'applicazione retrospettiva comporta che un'entità deve rideterminare tutti gli esercizi comparativi presentati al fine di rispettare i requisiti dell'IFRS 18. La prima adozione dell'IFRS 18 inciderà principalmente sul prospetto di conto economico, tuttavia, è possibile che l'applicazione dell'IFRS 18 incida altresì su altri prospetti del bilancio primario oltre che sulle note al bilancio se, ad esempio, le entità modificano il livello di aggregazione in bilancio.

Tuttavia, un'entità non è tenuta a presentare le informazioni quantitative specificate nello IAS 8.28(f) (l'importo dell'*adjustment* per ciascuna voce interessata e, se lo IAS 33 è applicabile, l'importo dell'*adjustment* per l'utile base e diluito per azione) (IFRS 18.C2). Al contrario, un'entità applica l'informativa transitoria '*IFRS 18-specific*'.

Commento BDO - effetto dell'applicazione retrospettiva

L'impegno richiesto per la transizione all'IFRS 18 non dovrebbe essere sottostimato solo perché l'IFRS 18 non modifica i requisiti di valutazione degli IFRS Accounting Standards, diversamente da IFRS 9, 15, 16 o 17.

A seconda del grado di complessità di un'entità, il tempo e l'impegno necessari per la transizione ai requisiti dell'IFRS 18 possono variare in modo significativo. Per entità con operazioni complesse, in particolare per i gruppi di grandi dimensioni, dovranno essere sviluppati sistemi e processi con riferimento agli ambiti seguenti (questo elenco non è esaustivo):

- Classificare tutte le voci di proventi e oneri in cinque categorie, tra cui la valutazione dell'effetto delle aree più complesse di questo processo (ad es. valutare se un'entità ha principali attività specifiche, disposizioni specifiche applicabili ai contratti ibridi, derivati, ecc.);
- Valutare l'impatto delle nuove disposizioni dell'IFRS 18 applicabili alla presentazione delle differenze di cambio (cfr. sezione 3.9.3), dal momento che i sistemi potrebbero non acquisire dati sul cambio per singole attività e passività;
- Determinare il livello appropriato di aggregazione e disaggregazione nel bilancio primario e nelle note al bilancio;
- Effettuare scelte di principi contabili permesse dall'IFRS 18 laddove applicabile;
- Valutare l'effetto di altre disposizioni modificate dall'IFRS 18 (ad es. *misure di performance definite dalla direzione*, modifiche conseguenti all'utile per azione (IAS 33), rendiconto finanziario (IAS 7)).

Dal momento che l'IFRS 18 richiede l'applicazione retrospettica, le entità dovranno assicurarsi di aver sviluppato i processi appropriati per presentare il loro bilancio ai sensi dei "vecchi requisiti" (IAS 1), e quindi rideterminare tali importi secondo i "nuovi requisiti" (IFRS 18 e modifiche conseguenti) con riferimento all'esercizio che verrà rideterminato come comparativo quando l'IFRS 18 sarà applicato per la prima volta (ad es. l'esercizio chiuso il 31 dicembre 2026 presentato come comparativo nel bilancio al 31 dicembre 2027).

7.2 Informativa richiesta alla transizione

Quando l'IFRS 18 è applicato per la prima volta, le entità sono tenute a comunicare, per l'esercizio comparativo immediatamente precedente all'esercizio in cui l'IFRS 18 è applicato per la prima volta (ad es. il comparativo al 31 dicembre 2026 per il bilancio al 31 dicembre 2027), una riconciliazione tra (IFRS 18.C3):

(a) Gli importi rideterminati presentati applicando l'IFRS 18; e

(b) Gli importi presentati in precedenza applicando lo IAS 1.

Ad esempio, se in precedenza un'entità presentava certe voci al di fuori di come l'entità definiva il "risultato operativo" ai sensi dello IAS 1, ma tali importi vanno classificati nella categoria operativa ai sensi dell'IFRS 18, l'entità dovrebbe riconciliare le voci interessate.

La riconciliazione richiesta dall'IFRS 18.C3 può essere fornita, ma non è richiesta, con riferimento all'esercizio corrente o a esercizi comparativi anteriori a quello immediatamente precedente (IFRS 18.C6).

7.3 Cambiamento nella scelta di politica contabile per collegate e joint venture (IAS 28)

Lo IAS 28.18 consente, per alcune entità, di effettuare una scelta di politica contabile alla rilevazione iniziale di ciascuna collegata o joint venture. Questa scelta di politica contabile è disponibile per società d'investimento in capitale di rischio, fondi comuni, fondi d'investimento ed entità analoghe, inclusi i fondi assicurativi collegati a partecipazioni. La scelta di politica contabile consente all'entità di scegliere di valutare un investimento in una collegata o joint venture al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità all'IFRS 9, anziché applicare il metodo del patrimonio netto in conformità allo IAS 28. Questa scelta di politica contabile è disponibile per ciascuna collegata o joint venture, ma va effettuata separatamente.

Alla data di applicazione dell'IFRS 18 (ad es. 1° gennaio 2026, la prima data dell'esercizio comparativo per entità con chiusura d'esercizio a fine anno solare che forniscono un unico esercizio comparativo), un'entità può cambiare la scelta fatta in precedenza se la modifica è dal metodo del patrimonio netto al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità all'IFRS 9 (IFRS 18.C7). Un'entità non può modificare la sua scelta in senso opposto [ossia dal fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità all'IFRS 9 al metodo del patrimonio netto]. Se un'entità redige un bilancio separato, essa dovrà apportare una modifica corrispondente (IAS 27.11) a tale bilancio separato. Questo cambiamento di politica contabile è riflesso retrospettivamente applicando lo IAS 8.

Commento BDO - motivo per cui è possibile "ri-effettuare" la scelta al momento della transizione all'IFRS 18

Il motivo per cui lo IASB ha consentito all'entità di modificare la sua scelta di politica contabile dal metodo del patrimonio netto al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio, quando di norma tale scelta è possibile solamente al momento della rilevazione iniziale della partecipazione, è perché l'IFRS 18 può modificare le modalità con cui l'entità presenta proventi e oneri associati alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto.

Ad esempio, se in precedenza una società d'investimento in capitale di rischio aveva scelto di utilizzare il metodo del patrimonio netto prima dell'adozione dell'IFRS 18, senza avere la capacità di modificare tale scelta al momento dell'adozione dell'IFRS 18, la società d'investimento in capitale di rischio sarebbe tenuta a presentare proventi e oneri associati alla collegata o joint venture nella categoria d'investimento. Questo perché proventi e oneri associati a collegate o joint venture contabilizzati con il metodo del patrimonio netto

vengono sempre classificati nella categoria d'investimento (IFRS 18.BC131-132). Ciò potrebbe non fornire informazioni utili agli utilizzatori del bilancio di società d'investimento in capitale di rischio (ed entità analoghe) dal momento che la partecipazione in collegate e joint venture potrebbe essere parte delle principali attività operative delle entità.

Consentire all'entità di modificare questa scelta e valutare collegate e joint venture al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità all'IFRS 9 cambierà la classificazione di proventi e oneri dalla categoria d'investimento a quella operativa se l'entità investe in tali attività come attività principale (cfr. sezione 3.8.1).

7.4 Bilanci intermedi

L'effetto generale dell'IFRS 18 sui bilanci intermedi è discusso nella sezione 0; tuttavia, si applicano disposizioni specifiche ai bilanci intermedi abbreviati nel primo anno di applicazione dell'IFRS 18 (ad es. ai bilanci intermedi abbreviati del 1°, 2°, 3° trimestre o alla semestrale del 2027 per entità il cui esercizio inizia il 1° gennaio 2027 o dopo tale data).

Queste disposizioni transitorie sono necessarie poiché lo IAS 34.10 richiede all'entità di includere “i raggruppamenti di voci e i totali parziali che furono esposti nel più recente bilancio annuale”. Ciò implicherebbe, per il bilancio intermedio abbreviato del primo trimestre al 31 marzo 2027, che l'entità utilizzi raggruppamenti di voci e totali parziali esposti nel bilancio annuale al 31 dicembre 2026 dell'entità, redatto in conformità allo IAS 1, non all'IFRS 18.

Tuttavia, l'IFRS 18.C4 modifica questo requisito per i bilanci intermedi abbreviati nel primo anno di applicazione dell'IFRS 18. IFRS 18.C4 richiede alle entità di presentare nei bilanci intermedi abbreviati ciascun raggruppamento di voci che prevede di utilizzare applicando l'IFRS 18 e i totali parziali richiesti dall'IFRS 18, a dispetto del requisito dello IAS 34.10. Di fatto, l'IFRS 18.C4 “prevale” sul requisito dello IAS 34.10.

Il requisito “di default” dello IAS 34.10 di utilizzare gli stessi raggruppamenti di voci e totali parziali del più recente bilancio annuale si applicherà nuovamente solo quando l'entità emetterà il suo primo bilancio annuale redatto in conformità all'IFRS 18.

Esempio 6.1-1 - bilanci intermedi abbreviati (IFRS 18.C4 e IAS 34.10)

L'Entità W chiude l'esercizio a fine anno solare e ha redatto il suo bilancio annuale al 31 dicembre 2026 in conformità con i requisiti dello IAS 1 (non è cioè un *early adopter* dell'IFRS 18).

L'Entità W redige ogni anno un bilancio intermedio abbreviato per il semestre che termina il 30 giugno.

Nell'applicare lo IAS 1, l'Entità W ha escluso dal risultato operativo alcune voci di proventi e oneri che dovranno essere classificate nella categoria operativa in conformità all'IFRS 18 (le voci interessate di proventi e oneri).

L'Entità W sta considerando i criteri di redazione del suo bilancio annuale e bilancio intermedio abbreviato.

Analisi

	Bilancio annuale al 31 dicembre 2026	Bilancio intermedio abbreviato al 30 giugno 2027	Bilancio annuale al 31 dicembre 2027	Bilancio intermedio abbreviato al 30 giugno 2028
Analisi delle voci interessate di proventi e oneri e totali parziali applicabili (ad es. risultato operativo)	Le voci interessate di proventi e oneri sono escluse dal risultato operativo dal momento che l'IFRS 18 non è ancora applicabile.	Si applica l'IFRS 18.C4. Le voci interessate di proventi e oneri sono presentate utilizzando i raggruppamenti di voci che l'Entità W prevede di utilizzare applicando l'IFRS 18 al suo bilancio al 31 dicembre 2027 e presenta totali parziali in conformità con l'IFRS 18. Ciò comporta presentare le voci interessate di proventi e oneri nella categoria operativa.	Le voci interessate di proventi e oneri sono presentate nella categoria operativa come richiesto dall'IFRS 18.	Si applica lo IAS 34.10. L'Entità W redige il suo bilancio intermedio abbreviato utilizzando ciascun raggruppamento di voci e totali parziali esposti nel più recente bilancio annuale (31 dicembre 2027).

7.4.1 Informativa richiesta al momento della transizione - bilanci intermedi

Per i bilanci intermedi redatti nel primo anno d'applicazione dell'IFRS 18, come parte dell'informativa richiesta dallo IAS 34.16A(a) (informazioni sui principi contabili e modifiche degli stessi), le entità sono tenute ad esporre delle riconciliazioni per ciascuna voce presentata nel prospetto di conto economico, con riferimento ai periodi comparativi immediatamente precedenti il periodo corrente e i periodi corrente cumulativi. Sono richieste riconciliazioni tra (IFRS 18.C5):

- (a) gli importi rideterminati presentati applicando i principi contabili con riferimento al periodo comparativo e al periodo comparativo cumulativo quando l'entità applica l'IFRS 18; e
- (b) gli importi presentati in precedenza applicando i principi contabili con riferimento al periodo comparativo e ai periodi comparativi cumulativi quando l'entità applicava lo IAS 1.

È possibile, ma non richiesto, fornire questa riconciliazione con riferimento al periodo corrente o a periodi comparativi anteriori (IFRS 18.C6).

Esempio 6.1-2 - bilanci intermedi abbreviati e informativa richiesta sulle riconciliazioni (IFRS 18.C5)

L'Entità Y chiude l'esercizio a fine anno solare e ha redatto il suo bilancio annuale al 31 dicembre 2026 in conformità con i requisiti dello IAS 1 (non è cioè un *early adopter* dell'IFRS 18).

L'Entità Y redige bilanci intermedi abbreviati per ogni trimestre (Q1 - 31 marzo, Q2 - 30 giugno, Q3 - 30 settembre). In ciascun bilancio intermedio abbreviato, il prospetto di conto economico include il periodo intermedio corrente e il periodo intermedio cumulativo del periodo tra l'inizio dell'esercizio in corso e la chiusura del periodo intermedio di riferimento in conformità con lo IAS 34.20(b). Ad esempio, il bilancio intermedio abbreviato Q3 al 30 settembre 2027 include un prospetto di conto economico relativo a:

- I 3 mesi chiusi al 30 settembre 2027 (il periodo intermedio corrente); e
- I 9 mesi chiusi al 30 settembre 2027 (il periodo intermedio cumulativo).

Informazioni comparative per l'esercizio immediatamente precedente:

- I 3 mesi chiusi al 30 settembre 2026 (il periodo intermedio comparativo dell'anno precedente); e
- I 9 mesi chiusi al 30 settembre 2026 (il periodo intermedio cumulativo dell'anno precedente).

Pertanto, l'Entità Y presenta 4 prospetti di conto economico nel suo bilancio intermedio abbreviato al 30 settembre 2027.

Nell'applicare lo IAS 1, l'Entità Y ha escluso dal risultato operativo alcune voci di proventi e oneri che dovranno essere classificate nella categoria operativa in conformità all'IFRS 18 (le voci interessate di proventi e oneri).

L'Entità Y sta considerando come ottemperare all'informativa sulle riconciliazioni richiesta dall'IFRS 18.C5 nel suo bilancio intermedio abbreviato al 30 settembre 2027.

Analisi

Per conformarsi all'IFRS 18.C5, l'Entità Y deve riconciliare entrambi i prospetti di conto economico su 3 mesi e 9 mesi relativi al periodo comparativo (30 settembre 2026). L'IFRS 18.C5 richiede questa riconciliazione per "ciascuna voce presentata nel prospetto di conto economico, con riferimento ai periodi comparativi immediatamente precedenti il periodo corrente e il periodo corrente cumulativo".

Pertanto, l'Entità Y deve spiegare come queste voci sono variate nei periodi comparativi in conseguenza dell'applicazione retrospettiva dell'IFRS 18. Per quanto riguarda i prospetti di conto economico su 3 mesi e 9 mesi riferiti ai periodi terminati il 30 settembre 2026, l'Entità Y deve riconciliare le voci rideterminate (ad es. le voci interessate di proventi e oneri) con la loro presentazione rivista secondo l'IFRS 18 e come erano state presentate nei precedenti bilanci intermedi abbreviati in conformità allo IAS 1.

7.5 Considerazioni per una corretta implementazione dell'IFRS 18

7.5.1 Considerazioni contabili sull'IFRS 18

Al fine di conseguire una corretta implementazione dell'IFRS 18, le entità dovrebbero considerare molteplici fattori. In generale, l'IFRS 18 richiede che un'entità eserciti giudizio ed effettui valutazioni per determinare come presentare e comunicare le informazioni in modo tale da soddisfare lo scopo del bilancio primario e relative note (cfr. sezione 4.1). L'IFRS 18 fornisce scelte limitate di principi contabili. Queste scelte di principi contabili dipendono spesso dalle capacità dei sistemi e dei processi di un'entità di differenziare tra proventi e oneri derivanti da varie fonti o attività operative all'interno dell'entità.

La tabella seguente è un elenco non esaustivo di considerazioni (con riferimenti alla sezione correlata in questa pubblicazione o agli IFRS Accounting Standard) da tenere a mente nell'implementazione dell'IFRS 18.

Presentazione e informativa generale	Specifiche del prospetto di conto economico e relative note	Misure di performance definite dalla direzione (MPMs)
Presentazione in bilancio vs. informativa nelle note 4.1	Valutazione delle attività principali specifiche 3.7	Identificazione degli MPMs 6.1-6.2
Voci obbligatorie	Categorizzazione di proventi & oneri in cinque categorie 3	Informativa nelle note: 6.3
Totali e totali parziali obbligatori 4.3	Scelte di principi contabili soggette alle capacità del sistema 3.8.2, 3.9.1, 3.9.3	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Etichettatura delle informazioni ▶ Riconciliazione ▶ Effetto imposte sul reddito & NCI
Voci e totali parziali aggiuntivi 5.1	Presentazione dei costi operativi 4.4	Specifiche del rendiconto finanziario Classificazione obbligatoria di interessi e dividendi IAS 7.33A-7.34A Scelta di principio contabile (attività principali specifiche) IAS 7.34B-7.34D
Aggregazione vs. disaggregazione 5.2	Nota sui costi operativi 4.4	
Etichette & descrizioni (uso di «altro») 4.2	Utile per azione 2.2	
Informazioni rilevanti sui principi contabili IAS 8.27		

7.5.2 Altre considerazioni IFRS 18

L'adozione degli IFRS 18 avrà non solo un impatto significativo su contabilizzazione e rendicontazione finanziaria, ma potrebbe anche influenzare, in modo più ampio, processi organizzativi, sistemi e governance. Un'entità dovrebbe anche considerare l'effetto che l'IFRS 18 avrà su:



Responsabili delle attività di governance

L'IFRS 18 influenzerà il modo in cui la performance finanziaria è comunicata agli stakeholder e creerà l'opportunità per le entità di rivalutare nel complesso la presentazione e l'informativa in bilancio.

L'inclusione degli MPM in bilancio e i relativi obblighi d'informativa applicabili agli MPM richiederà alla direzione di considerare attentamente quali misure di performance vengono comunicate pubblicamente, assicurando che questi MPM siano allineati al punto di vista della direzione su un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel complesso. Le entità potrebbero anche dover sviluppare processi di reporting per identificare le comunicazioni pubbliche che rientrano nell'ambito degli obblighi d'informativa MPM dell'IFRS 18.

Inoltre, i responsabili delle attività di governance dovrebbero anche considerare come la modifica della determinazione dei totali parziali inclusi nel prospetto di conto economico (come l'utile operativo) possa influenzare covenant, key performance indicators (KPIs), pagamenti basati su azioni e valutazioni dell'entità. Ad esempio, metriche tradizionali come Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation (EBITDA) potrebbero essere soppiantate da nuove misure come Utile (perdita) operativo (operativa) al lordo degli ammortamenti e delle riduzioni di valore che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 36 (OPDAI), allineate alle disposizioni di classificazione dell'IFRS 18. Di conseguenza, è fondamentale che i responsabili delle attività di governance anticipino e gestiscano le implicazioni più ampie di questi cambiamenti all'interno delle proprie entità.

Per supportare una transizione fluida verso l'IFRS 18, i responsabili delle attività di governance potrebbero dover istituire o aggiornare strutture di governance che ne supervisionino l'implementazione. Questo processo dovrebbe favorire una collaborazione efficace tra i vari dipartimenti, inclusi finanza, risk management e IT, assicurando che tutte le aree coinvolte siano coordinate e preparate per il nuovo panorama di reporting introdotto dall'IFRS 18.

Direzione aziendale

La direzione generalmente guiderà il cambiamento definito dai responsabili delle attività di governance. Ciò comporta sensibilizzazione, pianificazione delle risorse e organizzazione o erogazione di formazione ai dipendenti coinvolti. La direzione sarà molto probabilmente coinvolta anche nella ridefinizione del processo contabile e di reporting e dei relativi controlli interni.

Processo contabile e di reporting

I processi contabili e di reporting dovranno essere rivisti e, dove opportuno, aggiornati.

Il bilancio e le note dovranno essere aggiornati per rispettare i requisiti dell'IFRS 18, come l'inclusione di totali parziali obbligatori, la classificazione di proventi e oneri in una delle cinque categorie e la presentazione di una nota MPM.

Inoltre, la raccolta dei dati richiederà una maggiore granularità. Ad esempio, un'entità dovrà disaggregare la variazione di un accantonamento tra lo smontamento dell'attualizzazione (classificato nella categoria di finanziamento) e altri movimenti (categoria operativa). Gli MPM dovranno essere accuratamente riconciliati con un totale parziale presentato nel prospetto di conto economico.

I gruppi con attività operative diversificate potrebbero dover adeguare i processi di consolidamento esistenti per garantire che proventi e oneri siano adeguatamente classificati. In alcuni casi, possono essere necessarie ulteriori rettifiche di consolidamento per rettificare la classificazione di proventi e oneri.

I controlli interni relativi al reporting dovrebbero inoltre essere rivisti e aggiornati per considerare nuovi rischi derivanti dai cambiamenti nella presentazione e informativa. Ciò include il controllo dei giudizi relative alla classificazione di proventi e oneri, l'identificazione e comunicazioni degli MPM e la comunicazione dei costi operativi per natura.

Sistemi informativi

Sebbene le esigenze del sistema informativo possano variare tra diverse entità, ogni entità dovrebbe valutare se il proprio sistema informativo attuale può supportare i nuovi requisiti dell'IFRS 18.

I sistemi informativi delle entità possono variare e avere diversi livelli di complessità e sofisticazione. Alcune entità possono utilizzare sistemi informativi complessi e altamente automatizzati, mentre altre possono fare affidamento su sistemi meno complessi con automazione minima. Indipendentemente da quanto siano sofisticati il/i sistema/i informativo di un'entità, ciascuna dovrebbe valutare se il proprio sistema informativo attuale può supportare i nuovi requisiti dell'IFRS 18.

L'IFRS 18 richiede un livello maggiore di granularità dei dati. L'IFRS 18 può richiedere all'entità di differenziare tra (elenco non esaustivo):

- Proventi e oneri derivanti da diverse categorie nel prospetto di conto economico;
- Movimenti nelle passività che derivano da operazioni che non comportano solamente la raccolta di finanziamenti come lo smontamento di un'attualizzazione, altri movimenti e differenze di cambio (cfr. sezioni 3.3.3 e 3.9.3.1);
- Passività di finanziamenti, disponibilità liquide e mezzi equivalenti relative alla concessione di finanziamenti ai clienti e quelle non relative alla concessione di finanziamenti ai clienti (cfr. sezioni 3.8.2.1 e 3.9.1);
- Differenze di cambio relative a operazioni derivanti da diverse categorie del prospetto di conto economico (cfr. sezione 3.9.3.1); e
- Diverse categorie di classificazione di proventi e oneri tra bilancio consolidato di gruppo e bilancio individuale.

Il sistema informativo di un'entità potrebbe dover fornire dati più dettagliati rispetto a quelli storicamente richiesti dallo IAS 1.



8. Esempi di prospetti di conto economico redatti in conformità con l'IFRS 18

Gli esempi seguenti utilizzano un set comune di proventi e oneri e dimostrano come verrebbero presentati sulla base dei seguenti scenari che si escludono a vicenda:

- Scenario A: l'Entità S non ha principali attività specifiche
- Scenario B: l'Entità S investe in attività finanziarie come principale attività
- Scenario C: l'Entità S fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività
- Scenario D: l'Entità S fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività e investe in investimenti immobiliari valutati al fair value come principale attività

Questi esempi includono inoltre lo Scenario E, che è indipendente dagli scenari precedenti e illustra come un'impresa assicurativa che investe in attività finanziarie come principale attività può presentare il suo prospetto di conto economico insieme alle voci e ai totali parziali richiesti dall'IFRS 17.

Fattispecie comune per gli Esempi A - D

L'Entità S presenta i seguenti proventi e oneri:

- Ricavi provenienti da contratti con i clienti
- Costo del venduto
- Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto
- Svalutazioni non incluse nel costo del venduto
- Perdite attese su crediti per i crediti commerciali
- Quota di utile da collegate e joint venture (contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto)
- Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale
- Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari
- Interessi passivi su prestiti bancari
- Interessi attivi su attività derivanti da contratto
- Imposte sul reddito
- Perdite da attività operative cessate

L'Entità S ha applicato i requisiti di aggregazione e disaggregazione dell'IFRS 18 e ha determinato che ciascuna di queste classi di proventi e oneri va presentata separatamente nel prospetto di conto economico.

L'Entità S presenta gli oneri operativi per natura, ad eccezione della voce "costo del venduto", che è presentata utilizzando una presentazione mista.

8.1 Esempio A - entità che non ha attività principali specifiche

Scenario A: l'Entità S non ha attività principali specifiche

I proventi e oneri descritti nella fattispecie comune sono classificati come segue:

Provento/onere	Classificazione	Spiegazione
Ricavi provenienti da contratti con i clienti	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. sezione 3.4.
Costo del venduto	Operativa	
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	Operativa	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	Operativa	

Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	Operativa	
Quota di utile da collegate e joint venture (contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto)	Investimento	La quota di utile o perdita da collegate e joint venture contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto è altresì classificata nella categoria d'investimento. Cfr. sezione 3.2.
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	Investimento	Le attività finanziarie e gli investimenti immobiliari generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)); tuttavia, l'Entità S non investe in queste attività come principale attività e dunque proventi e oneri sono classificati nella categoria d'investimento. Cfr. sezioni 3.2 e 3.8.1.
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari	Investimento	
Interessi passivi su prestiti bancari	Finanziamento	I prestiti bancari derivano da transazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(a)) e gli interessi passivi sorgono dalla successiva valutazione della passività (IFRS 18.60). Dal momento che l'Entità S non fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività, gli interessi passivi sono classificati nella categoria di finanziamento. Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.2.
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. sezione 3.4.
Imposte sul reddito	Imposte sul reddito	Proventi e oneri nell'ambito di applicazione dello IAS 12 sono classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Cfr. sezione 3.5.
Perdite da attività operative cessate	Attività operative cessate	I proventi e oneri presentati in un'unica voce conformemente all'IFRS 5.33(a) sono classificati nella categoria delle attività operative cessate. Cfr. sezione 3.6.

L'Entità S considera il requisito di cui all'IFRS 18.24 di presentare totali parziali aggiuntivi oltre a quelli obbligatori (cfr. sezione 5.1) e determina che presenterà tre totali parziali aggiuntivi:

Totale parziale aggiuntivo	Descrizione
Utile lordo	Differenza tra ricavi e costo dei beni venduti.
Utile o perdita ante imposte sul reddito	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Utile o perdita da <i>continuing operations</i>	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.

L'Entità S presenta il suo prospetto di conto economico per l'anno concluso il 31 dicembre 20x7 come segue.

	31/12/20x7	31/12/20x6	Spiegazione
Ricavi	xxx	xxx	

Costo del venduto	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile lordo	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: ricavi al netto del costo del venduto
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	xxx	xxx	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	xxx	xxx	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	xxx	xxx	
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato operativo	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.
Quota di utile (perdita) da collegate e joint venture	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: il totale di utile (perdita) operativo e tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento.
Interessi passivi su prestiti bancari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato ante imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Imposte sul reddito	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita) da <i>continuing operations</i>	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.
Perdita da attività operative cessate	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita)	xxx	xxx	Totale obbligatorio.

8.2 Esempio B - entità che investe in attività finanziarie come principale attività operativa

Scenario B: l'Entità S investe in attività finanziarie come principale attività

Le differenze con l'Esempio A sono evidenziate con il testo sottolineato in rosso.

I proventi e oneri descritti nella fattispecie comune sono classificati come segue:

Provento/onere	Classificazione	Spiegazione
Ricavi provenienti da contratti con i clienti	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente
Costo del venduto	Operativa	

Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	Operativa	indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	Operativa	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	Operativa	
Quota di utile da collegate e joint venture (contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto)	Investimento	La quota di utile o perdita da collegate e joint venture contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto è altresì classificata nella categoria d'investimento. Cfr. Sezione 3.2.
<u>Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale</u>	<u>Operativa</u>	<u>Le attività finanziarie come strumenti rappresentativi di capitale generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)). L'Entità S investe in attività finanziarie come principale attività; pertanto, proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.58). Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.1.</u>
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari	Investimento	Gli investimenti immobiliari generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)); tuttavia, l'Entità S non investe in investimenti immobiliari come principale attività e dunque proventi e oneri sono classificati nella categoria d'investimento. Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.1.
Interessi passivi su prestiti bancari	Finanziamento	I prestiti bancari derivano da transazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(a)) e gli interessi passivi sorgono dalla successiva valutazione della passività (IFRS 18.60). Dal momento che l'Entità S non fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività, gli interessi passivi sono classificati nella categoria di finanziamento. Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.2.
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Imposte sul reddito	Imposte sul reddito	Proventi e oneri nell'ambito di applicazione dello IAS 12 sono classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Cfr. Sezione 3.5.
Perdita da attività operative cessate	Attività operative cessate	I proventi e oneri presentati in un'unica voce conformemente all'IFRS 5.33(a) sono classificati nella categoria delle attività operative cessate. Cfr. sezione 3.6.

L'Entità S considera il requisito di cui all'IFRS 18.24 di presentare totali parziali aggiuntivi oltre a quelli obbligatori (cfr. sezione 5.1) e determina che presenterà tre totali parziali aggiuntivi:

Totale parziale aggiuntivo	Descrizione
Utile lordo	Differenza tra ricavi e costo dei beni venduti.
Utile o perdita ante imposte sul reddito	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Utile o perdita da <i>continuing operations</i>	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.

L'Entità S presenta il suo prospetto di conto economico per l'anno concluso il 31 dicembre 20x7 come segue.

	31/12/20x7	31/12/20x6	Spiegazione
Ricavi	xxx	xxx	
Costo del venduto	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile lordo	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: ricavi al netto del costo del venduto
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	xxx	xxx	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	xxx	xxx	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	xxx	xxx	
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	xxx	xxx	
Risultato operativo	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.
Quota di utile (perdita) da collegate e joint venture	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: il totale di utile (perdita) operativo e tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento.
Interessi passive su prestiti bancari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato ante imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Imposte sul reddito	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita) da <i>continuing operations</i>	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.
Perdita da attività operative cessate	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita)	xxx	xxx	Totale obbligatorio.

8.3 Esempio C - entità che fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività

Scenario C: l'Entità S fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività

Le differenze con l'Esempio A sono evidenziate con il **testo sottolineato in rosso**.

I proventi e oneri descritti nella fattispecie comune sono classificati come segue:

Provento/onere	Classificazione	Spiegazione
Ricavi provenienti da contratti con i clienti	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Costo del venduto	Operativa	
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	Operativa	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	Operativa	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	Operativa	
Quota di utile da collegate e joint venture (contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto)	Investimento	La quota di utile o perdita da collegate e joint venture contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto è altresì classificata nella categoria d'investimento. Cfr. sezione 3.2.
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	Investimento	Le attività finanziarie e gli investimenti immobiliari generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)); tuttavia, l'Entità S non investe in queste attività come principale attività operativa e dunque proventi e oneri sono classificati nella categoria d'investimento. Cfr. sezioni 3.2 e 3.8.1.
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari	Investimento	
<u>Interessi passivi su prestiti bancari</u>	<u>Operativa</u>	<u>I prestiti bancari derivano da transazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(a)) e gli interessi passivi sorgono dalla successiva valutazione della passività (IFRS 18.60). L'Entità S fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività operativa, e l'Entità S determina che proventi e oneri derivanti dal prestito bancario sono relativi alla fornitura di finanziamenti ai clienti (IFRS 18.65(a)(i)). Pertanto, gli interessi passivi sono classificati nella categoria operativa. Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.2.</u>
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. sezione 3.4.
Imposte sul reddito	Imposte sul reddito	Proventi e oneri nell'ambito di applicazione dello IAS 12 sono classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Cfr. sezione 3.5.
Perdita da attività operative cessate	Attività operative cessate	I proventi e oneri presentati in un'unica voce conformemente all'IFRS 5.33(a) sono classificati nella categoria delle attività operative cessate. Cfr. sezione 3.6.

L'Entità S considera il requisito di cui all'IFRS 18.24 di presentare totali parziali aggiuntivi oltre a quelli obbligatori (cfr. sezione 5.1) e determina che presenterà **quattro** totali parziali aggiuntivi:

Totale parziale aggiuntivo	Descrizione
Utile lordo	Differenza tra ricavi e costo dei beni venduti.

<u>Interessi attivi netti</u>	<u>Differenza tra interessi attivi su attività derivanti da contratto e interessi passivi su prestiti bancari.</u>
Utile o perdita ante imposte sul reddito	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Utile o perdita da <i>continuing operations</i>	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.

L'Entità S presenta il suo prospetto di conto economico per l'anno concluso il 31 dicembre 20x7 come segue.

	31/12/20x7	31/12/20x6	Spiegazione
Ricavi	xxx	xxx	
Costo del venduto	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile lordo	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: ricavi al netto del costo del venduto
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	xxx	xxx	
Interessi passivi su prestiti bancari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Interessi attivi netti	xxx	xxx	<u>Totale parziale aggiuntivo: la differenza tra interessi attivi su attività derivanti da contratto e interessi passivi su prestiti bancari.</u>
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	xxx	xxx	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	xxx	xxx	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato operativo	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: Il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.
Quota di utile (perdita) da collegate e joint venture	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: Il totale di utile (perdita) operativo e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento.

			<u>In questo scenario, l'Entità S non ha proventi e oneri classificati nella categoria di finanziamento. Tuttavia, l'IFRS 18.69(b) richiede la presentazione di questo totale parziale per la maggior parte delle entità (cfr. 5.1.3 per una disamina delle situazioni in cui alle entità non è permesso presentare questo totale parziale).</u>
Risultato ante imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Imposte sul reddito	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita) da <i>continuing operations</i>	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.
Perdita da attività operative cessate	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita)	xxx	xxx	Totale obbligatorio

8.4 Esempio D - entità che fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività e investe in investimenti immobiliari valutati al fair value come principale attività

Scenario D: L'Entità S fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività e investe in investimenti immobiliari valutati al fair value come principale attività.

Le differenze con l'Esempio A sono evidenziate con il testo sottolineato in rosso.

I proventi e oneri descritti nella fattispecie comune sono classificati come segue:

Provento/onere	Classificazione	Spiegazione
Ricavi provenienti da contratti con i clienti	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Costo del venduto	Operativa	
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	Operativa	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	Operativa	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	Operativa	
Quota di utile da collegate e joint venture (contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto)	Investimento	La quota di utile o perdita da collegate e joint venture contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto è altresì classificata nella categoria d'investimento. Cfr. sezione 3.2.
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	Investimento	Le attività finanziarie generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)); tuttavia, l'Entità S non investe in queste attività come principale attività operativa e dunque proventi e oneri sono classificati nella categoria d'investimento. Cfr. sezioni 3.2 e 3.8.1.
<u>Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari</u>	<u>Operativa</u>	<u>Attività come gli investimenti immobiliari generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)). L'Entità S investe in investimenti immobiliari come principale attività; pertanto, proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.58). Cfr. sezioni 3.2 e 3.8.1.</u>
<u>Interessi passivi su prestiti bancari</u>	<u>Operativa</u>	<u>I prestiti bancari derivano da transazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(a)) e gli interessi passivi sorgono dalla successiva valutazione della passività (IFRS 18.60). L'Entità S fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività, e l'Entità S determina che proventi e oneri derivanti dal prestito bancario sono relativi alla fornitura di finanziamenti ai clienti (IFRS 18.65(a)(i)). Pertanto, gli interessi passivi sono classificati nella categoria operativa. Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.2.</u>
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Imposte sul reddito	Imposte sul reddito	Proventi e oneri nell'ambito di applicazione dello IAS 12 sono classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Cfr. Sezione 3.5.

Perdita da attività operative cessate	Attività operative cessate	I proventi e oneri presentati in un'unica voce conformemente all'IFRS 5.33(a) sono classificati nella categoria delle attività operative cessate. Cfr. sezione 3.6.
---------------------------------------	----------------------------	---

L'Entità S considera il requisito di cui all'IFRS 18.24 di presentare totali parziali aggiuntivi oltre a quelli obbligatori (cfr. sezione 5.1) e determina che presenterà **quattro** totali parziali aggiuntivi:

Totale parziale aggiuntivo	Descrizione
Utile lordo	Differenza tra ricavi e costo dei beni venduti.
<u>Interessi attivi netti</u>	<u>Differenza tra interessi attivi su attività derivanti da contratto e interessi passivi su prestiti bancari.</u>
Utile o perdita ante imposte sul reddito	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Utile o perdita da <i>continuing operations</i>	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.

L'Entità S presenta il suo prospetto di conto economico per l'anno concluso il 31 dicembre 20x7 come segue.

	31/12/20x7	31/12/20x6	Spiegazione
Ricavi	xxx	xxx	
Costo del venduto	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile lordo	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: ricavi al netto del costo del venduto
Interessi attivi su attività derivanti da contratto	xxx	xxx	
<u>Interessi passivi su prestiti bancari</u>	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
<u>Interessi attivi netti</u>	xxx	xxx	<u>Totale parziale aggiuntivo: la differenza tra interessi attivi su attività derivanti da contratto e interessi passivi su prestiti bancari.</u>
<u>Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti immobiliari</u>	xxx	xxx	
Benefici per i dipendenti non inclusi nel costo del venduto	xxx	xxx	
Svalutazioni non incluse nel costo del venduto	xxx	xxx	
Perdite attese su crediti per i crediti commerciali	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato operativo	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.
Quota di utile (perdita) da collegate e joint venture	xxx	xxx	

Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	xxx	xxx	
Risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale obbligatorio: il totale di utile (perdita) operativo e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento. <u>In questo scenario, l'Entità S non ha proventi e oneri classificati nella categoria di finanziamento. Tuttavia, l'IFRS 18.69(b) richiede la presentazione di questo totale parziale per la maggior parte delle entità (cfr. 5.1.3 per una disamina delle situazioni in cui alle entità non è permesso presentare questo totale parziale).</u>
Risultato ante imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Imposte sul reddito	xxx	xxx	
Utile (perdita) da <i>continuing operations</i>	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.
Perdita da attività operative cessate	xxx	xxx	
Utile (perdita)	xxx	xxx	Totale obbligatorio

8.5 Esempio E - impresa assicurativa che investe in attività finanziarie come principale attività

Scenario E: impresa assicurativa che investe in attività finanziarie come principale attività

Fattispecie

Lo Scenario E è indipendente dagli Scenari A - D.

L'Entità T è un'impresa assicurativa e presenta i seguenti proventi e oneri:

- Ricavi assicurativi
- Costi per servizi assicurativi
- Costi netti da contratti riassicurativi
- Oneri finanziari da contratti assicurativi
- Proventi finanziari da contratti riassicurativi
- Benefici per i dipendenti
- Svalutazioni
- Variazioni del fair value di partecipazioni in collegate e joint venture [valutate al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità allo IAS 28.18⁵]
- Interessi passivi su prestiti bancari
- Interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso d'interesse effettivo

⁵ Lo IAS 28.18 offre all'entità una scelta irrevocabile di valutare certe partecipazioni in collegate e joint venture al fair value rilevato nell'utile (perdita) d'esercizio. Ciò riguarda anche i fondi assicurativi collegati a partecipazioni.

- Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale
- Imposte sul reddito
- Perdita da attività operative cessate

L'Entità T ha applicato i requisiti di aggregazione e disaggregazione dell'IFRS 18 e ha determinato che ciascuna di queste classi di proventi e oneri va presentata separatamente nel prospetto di conto economico. L'Entità T ha inoltre considerato i requisiti di cui all'IFRS 18.75(c) di presentare voci separate per proventi e oneri relativi ai contratti assicurativi (cfr. sezione 4.3).

L'Entità T presenta i costi operativi per natura.

Analisi

I proventi e oneri sono classificati come segue:

Provento/onere	Classificazione	Spiegazione
Ricavi assicurativi	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Costi per servizi assicurativi	Operativa	
Costi netti da contratti riassicurativi	Operativa	
Oneri finanziari da contratti assicurativi	Operativa	L'IFRS 18.64(b) richiede che proventi e oneri di natura finanziaria derivanti da contratti assicurativi siano classificati nella categoria operativa. Cfr. sezione 3.3.
Proventi finanziari da contratti riassicurativi	Operativa	
Benefici per i dipendenti	Operativa	Proventi e oneri da attività che non generano un rendimento singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.B48). Cfr. Sezione 3.4.
Svalutazioni	Operativa	
Variazioni del fair value di partecipazioni in collegate e joint venture	Operativa	Collegate e joint venture non sono contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto; pertanto, è necessario valutare se l'Entità T investe in collegate e joint venture come principale attività operativa. L'Entità T determina che è questo il caso e dunque proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa. Cfr. Sezione 3.8.1.
Interessi passivi su prestiti bancari	Finanziamento	I prestiti bancari derivano da transazioni che comportano solamente la raccolta di finanziamenti (IFRS 18.59(a)) e gli interessi passivi sorgono dalla successiva valutazione della passività (IFRS 18.60). Dal momento che l'Entità S non fornisce finanziamenti ai clienti come principale attività operativa, gli interessi passivi sono classificati nella categoria di finanziamento. Cfr. sezioni 3.3 e 3.8.2.
Interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso d'interesse effettivo	Operativa	Attività finanziarie come strumenti rappresentativi di capitale e attività finanziarie al costo ammortizzato generano rendimenti singolarmente e in modo ampiamente indipendente dalle altre risorse dell'entità (IFRS 18.53(c)). L'Entità T investe in attività finanziarie come principale attività operativa; pertanto, proventi e oneri sono classificati nella categoria operativa (IFRS 18.58). Cfr. sezioni 3.2 e 3.8.1.
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	Operativa	

Imposte sul reddito	Imposte sul reddito	Proventi e oneri nell'ambito di applicazione dello IAS 12 sono classificati nella categoria delle imposte sul reddito. Cfr. Sezione 3.5.
Perdita da attività operative cessate	Attività operative cessate	I proventi e oneri presentati in un'unica voce conformemente all'IFRS 5.33(a) sono classificati nella categoria delle attività operative cessate. Cfr. sezione 3.6.

L'Entità T considera il requisito di cui all'IFRS 18.24 di presentare totali parziali aggiuntivi oltre a quelli obbligatori (cfr. sezione 5.1) e determina che presenterà tre totali parziali aggiuntivi:

Totale parziale aggiuntivo	Descrizione
Proventi totali da investimenti	Tutti i proventi e oneri relativi ad attività finanziarie classificate nella categoria operativa. Viene presentato questo totale parziale dal momento che l'Entità T investe in attività finanziarie come principale attività operativa; quindi, una somma di queste attività è considerata utile per gli utilizzatori del bilancio.
Utile o perdita ante imposte sul reddito	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Utile o perdita da <i>continuing operations</i>	Tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.

L'Entità T considera inoltre i requisiti dell'IFRS 17 circa la disaggregazione delle informazioni, risultanti in questi totali parziali aggiuntivi:

Totale parziale aggiuntivo	Descrizione
Risultato dei servizi assicurativi	Comprende i ricavi assicurativi e i costi per servizi assicurativi, tra cui i costi netti da contratti riassicurativi (IFRS 17.80(a)).
Risultato finanziario netto di assicurazione	Comprende i proventi finanziari di assicurazione da contratti riassicurativi e gli oneri finanziari di assicurazione da contratti assicurativi (IFRS 17.80(b)), 82).

L'Entità T presenta il suo prospetto di conto economico per l'anno concluso il 31 dicembre 20x7 come segue.

	31/12/20x7	31/12/20x6	Spiegazione
Ricavi assicurativi	xxx	xxx	
Costi per servizi assicurativi	xxx	xxx	
Costi netti da contratti riassicurativi	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato dei servizi assicurativi	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	Totale parziale aggiuntivo: comprende i ricavi assicurativi e i costi per servizi assicurativi, tra cui i costi netti da contratti riassicurativi (IFRS 17.80(a)).
Interessi attivi calcolati utilizzando il metodo del tasso d'interesse effettivo	xxx	xxx	

Variazioni del fair value di partecipazioni in collegate e joint venture	xxx	xxx	
Plusvalenze rilevate al fair value da investimenti in strumenti rappresentativi di capitale	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Proventi totali da investimento	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri relativi ad attività finanziarie classificati nella categoria operativa.
Oneri finanziari da contratti assicurativi	xxx	xxx	
Proventi finanziari da contratti riassicurativi	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato finanziario netto di assicurazione	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: comprende i proventi finanziari di assicurazione da contratti riassicurativi e gli oneri finanziari di assicurazione da contratti assicurativi (IFRS 17.80(b)), 82).
Benefici per i dipendenti	xxx	xxx	
Svalutazioni	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato operativo e risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	<p>Totale parziale obbligatorio: il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.</p> <p>Totale parziale obbligatorio: il totale dell'utile (perdita) operativo e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento.</p> <p>L'Entità T non ha proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento; pertanto, questi totali parziali si equivalgono.</p>
Interessi passivi su prestiti bancari	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Risultato ante imposte sul reddito	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nelle categorie delle imposte sul reddito e delle attività operative cessate.
Imposte sul reddito	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita) da <i>continuing operations</i>	xxx	xxx	Totale parziale aggiuntivo: tutti i proventi e oneri diversi da quelli classificati nella categoria delle attività operative cessate.
Perdita da attività operative cessate	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>	
Utile (perdita)	xxx	xxx	Totale obbligatorio

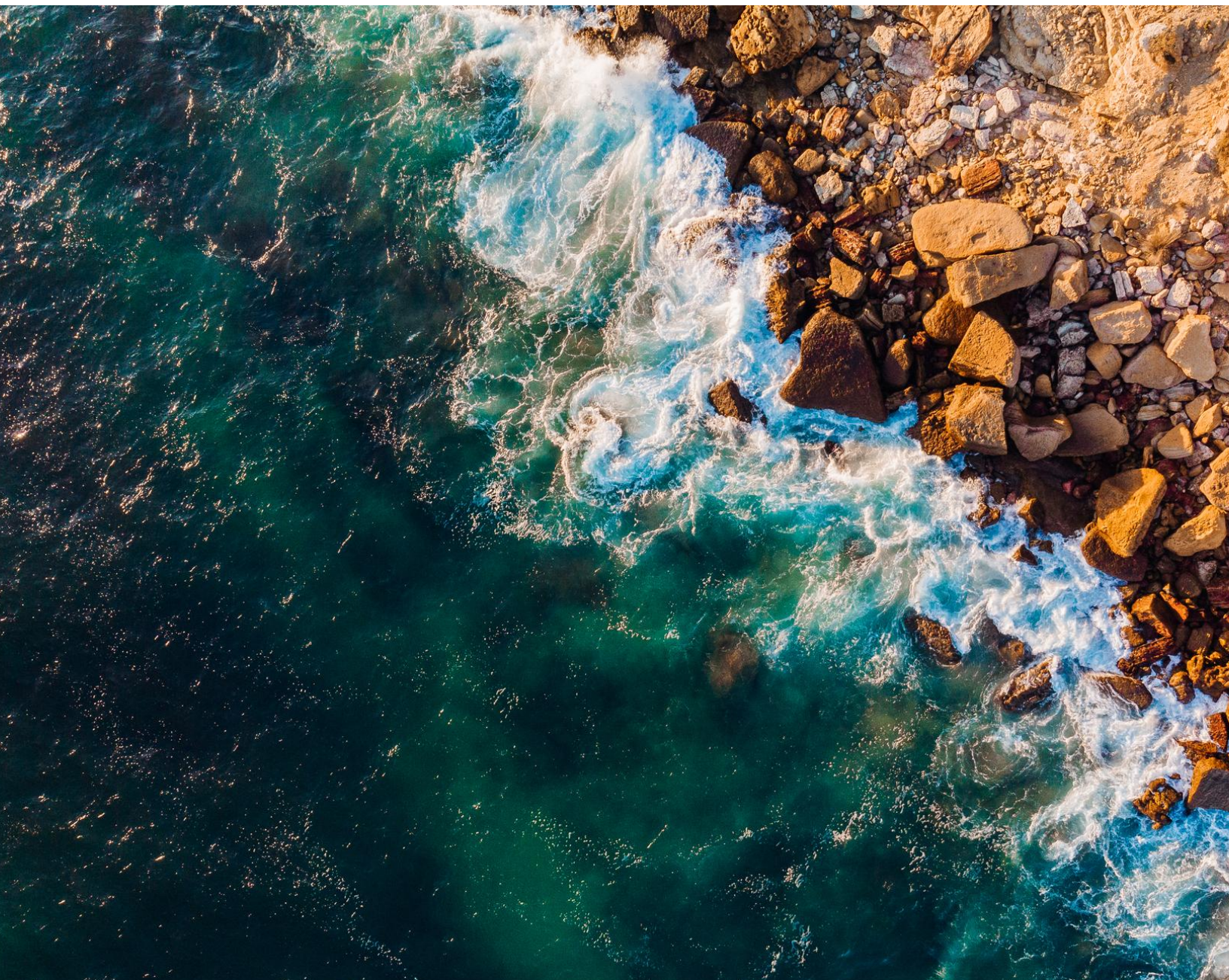
Appendici

8.6 Appendice 1 - Termini definiti

L'Appendice 1 include i termini definiti nell'IFRS 18 che sono utilizzati nella presente pubblicazione. Si veda l'Appendice A dell'IFRS 18 per una lista completa dei termini definiti nell'IFRS 18.

Termine definito	Definizione
aggregazione	La somma di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri o flussi finanziari con caratteristiche simili e che sono inclusi nella medesima classificazione.
classificazione	L'ordinamento di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri e flussi finanziari sulla base di caratteristiche simili.
disaggregazione	La separazione di un elemento in parti che lo compongono con caratteristiche dissimili.
IFRS Accounting Standards	Principi contabili e Interpretazioni emanati dall'International Accounting Standards Board. Essi comprendono: (a) gli International Financial Reporting Standards; (b) i Principi contabili internazionali (IAS); (c) le Interpretazioni IFRIC; e (d) le Interpretazioni SIC. Gli IFRS Accounting Standards erano in precedenza noti come International Financial Reporting Standards, IFRS e Principi contabili IFRS.
Misure di performance definite dalla direzione	Un totale parziale di proventi e oneri che: (a) un'entità utilizza in comunicazioni pubbliche al di fuori del bilancio; (b) un'entità utilizza per comunicare agli utilizzatori del bilancio il punto di vista della direzione aziendale circa un aspetto della performance finanziaria dell'entità nel complesso; e (c) non è elencato nel paragrafo 118 dell'IFRS 18, o la cui presentazione o comunicazione è specificamente richiesta dagli IFRS Accounting Standards.
informazione rilevante	Un'informazione è rilevante se è ragionevole presumere che la sua omissione, errata indicazione od occultamento potrebbe influenzare le decisioni che gli utilizzatori principali dei bilanci redatti per scopi di carattere generale prendono sulla base di questi bilanci, che forniscono informazioni finanziarie circa la specifica entità che redige il bilancio.
note	Informazioni in bilancio aggiuntive rispetto a quelle presentate nel bilancio primario.
utile (perdita) operativo	Il totale di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria operativa.
altre componenti di conto economico complessivo	Voci di ricavo e di costo (incluse le rettifiche da riclassificazione) che non sono rilevate nell'utile (perdita) d'esercizio come richiesto o consentito da altri IFRS Accounting Standards.
bilancio primario	Il/i prospetti di conto economico, il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, il prospetto delle variazioni di patrimonio netto e il rendiconto finanziario.
utile (perdita) d'esercizio	Il totale dei ricavi meno i costi inclusi nel prospetto di conto economico.
risultato ante finanziamenti e imposte sul reddito	Il totale di utile (perdita) operativo e di tutti i proventi e oneri classificati nella categoria d'investimento.

Termine definito	Definizione
rettifiche da riclassificazione	Importi riclassificati nell'utile (perdita) dell'esercizio corrente che sono stati rilevati nelle altre componenti di conto economico complessivo dell'esercizio corrente o di esercizi precedenti.
totale conto economico complessivo	La variazione di patrimonio netto durante un esercizio derivante da operazioni e da altri fatti, oltre alle variazioni derivanti dalle operazioni con soci che agiscono nella loro qualità di soci.
rappresentazione strutturata utile	Una rappresentazione strutturata - fornita nel bilancio primario - di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri e flussi finanziari rilevati dell'entità che redige il bilancio, che sia utile per: (a) ottenere una descrizione comprensibile di attività, passività, patrimonio netto, proventi, oneri e flussi finanziari rilevati dell'entità che redige il bilancio; (b) effettuare confronti tra entità, e tra esercizi della medesima entità; e (c) identificare voci o aree riguardo le quali gli utilizzatori del bilancio possono desiderare di ottenere ulteriori informazioni nelle note.



CONTATTI

BDO Italia, S.p. A.
Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi professionali alle imprese.

Audit | Advisory | Digital | Tax | Law

L'IFRS Accounting Standards In Practice viene pubblicato con l'intento di tenere aggiornati i clienti sull'analisi e commenti degli aspetti fondamentali dei principi contabili IFRS. Nonostante l'attenzione con cui è stata preparata, la presente pubblicazione deve essere considerata soltanto come un'indicazione di massima e non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Non si deve fare affidamento sulla pubblicazione per trattare situazioni specifiche e non si deve agire, o astenersi dall'agire, sulla base delle informazioni ivi contenute senza un parere professionale specifico. Si prega di rivolgersi alla società membro di BDO della propria area geografica per discutere di queste questioni tenendo conto delle proprie particolari circostanze.

BDO IFR Advisory Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO International Limited e altre società membri di BDO e i rispettivi partner, dipendenti e/o agenti non accettano o non si assumono alcuna responsabilità o dovere di diligenza per qualsiasi perdita derivante da un'azione intrapresa o non intrapresa da chiunque sulla base delle informazioni contenute nella presente pubblicazione o per qualsiasi decisione basata su di esse.

Ciascuna società di BDO International Limited (l'entità che guida la rete BDO), Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e le società membri è una persona giuridica separata e non risponde degli atti o delle omissioni di un'altra entità della rete. Nulla negli accordi o nelle regole della rete BDO costituisce o implica un rapporto di agenzia o di partenariato tra BDO International Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e/o le società membri della rete BDO.

© 2026 BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. All rights reserved.

Tradotto in italiano nel mese di aprile 2026 e pubblicato da: BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

BDO Italia S.p.A. si riserva ogni diritto di utilizzo e riproduzione di tutti i contenuti qui riportati. Precisando che è fatto anche divieto di utilizzo degli stessi per addestrare sistemi di intelligenza artificiale.

© 2026 BDO Italia S.p.A. - IFRS Accounting Standards In Practice - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it



Vuoi ricevere aggiornamenti e notizie da BDO direttamente via email?
Iscriviti alle nostre mailing list.

