

REGOLAMENTO (CE) N. 1910/2005 DELLA COMMISSIONE

dell'8 novembre 2005

che modifica il regolamento (CE) n. 1725/2003 della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, per quanto riguarda gli International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 e 6, i principi contabili internazionali (IAS) 1, 16, 19, 24, 38 e 39, e le interpretazioni dell'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 4 e 5

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

zare nei propri bilanci separati i piani a benefici definiti relativi al gruppo e prevede ulteriori obblighi di pubblicità.

visto il trattato che istituisce la Comunità europea,

visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali ⁽¹⁾, in particolare l'articolo 3, paragrafo 1,

(4) Il 2 dicembre 2004 l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ha pubblicato l'interpretazione IFRIC 4 *Determinare se un accordo contiene un leasing* (di seguito «IFRIC 4»). L'IFRIC 4 stabilisce criteri per determinare se un accordo sia o contenga un leasing, come ad esempio alcuni contratti «take or pay». L'IFRIC 4 chiarisce in quali circostanze tali accordi, pur non assumendo la forma legale di un leasing, dovrebbero tuttavia essere contabilizzati secondo quanto previsto dallo IAS 17 *Leasing*.

considerando quanto segue:

(1) Con il regolamento (CE) n. 1725/2003 ⁽²⁾ della Commissione sono stati adottati taluni principi e interpretazioni contabili internazionali esistenti al 14 settembre 2002, compreso lo IAS 19 *Benefici per i dipendenti*.

(5) Il 16 dicembre 2004 l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) ha pubblicato l'interpretazione IFRIC 5 *Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali* (di seguito «IFRIC 5»). L'IFRIC 5 stabilisce in che modo un partecipante dovrebbe contabilizzare le proprie interessenze in un fondo e come dovrebbe contabilizzare i contributi aggiuntivi.

(2) Il 9 dicembre 2004 l'International Accounting Standard Board (IASB) ha pubblicato l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 *Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie* (di seguito «IFRS 6»), come soluzione provvisoria per consentire alle entità del settore di rispettare le disposizioni degli IFRS senza dover apportare modifiche sostanziali alla propria prassi contabile. L'IFRS 6 accorda alle entità che sostengono costi di esplorazione e valutazione l'esenzione da alcune disposizioni di altri IFRS. In determinate circostanze, tali entità possono continuare ad applicare ai costi di esplorazione e valutazione il trattamento contabile vigente. L'IFRS 6 contiene inoltre orientamenti sugli indicatori per la riduzione di valore delle attività di esplorazione e di valutazione nonché sull'individuazione del livello al quale dette attività sono valutate per riduzione di valore.

(6) La consultazione degli esperti tecnici del settore ha confermato che l'IFRS 6, lo IAS 19 e l'IFRIC 4 e l'IFRIC 5 soddisfano i criteri tecnici di adozione previsti dall'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002.

(3) Il 16 dicembre 2004 lo IASB ha pubblicato una modifica dello IAS 19 *Benefici per i dipendenti*. Tale modifica prevede un'ulteriore opzione per quanto riguarda gli utili e le perdite attuariali per piani pensionistici a benefici definiti. È pertanto possibile rilevare interamente utili e perdite attuariali in un conto di proventi e oneri rilevati al di fuori del conto economico, ossia gli utili e le perdite attuariali possono essere rilevati direttamente nel patrimonio netto. La modifica specifica inoltre il modo in cui le entità appartenenti ad un gruppo devono contabiliz-

(7) L'adozione dell'IFRS 6, dello IAS 19 e dell'IFRIC 4 e dell'IFRIC 5 comporta di conseguenza modifiche all'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*, allo IAS 1 *Presentazione del bilancio*, allo IAS 16 *Immobilii, impianti e macchinari*, allo IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*, allo IAS 38 *Attività immateriali* e allo IAS 39 *Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione*, al fine di garantire la coerenza fra i principi contabili internazionali.

(8) Il regolamento (CE) n. 1725/2003 deve pertanto essere modificato di conseguenza.

(9) Le misure previste dal presente regolamento sono conformi al parere del comitato di regolamentazione contabile,

⁽¹⁾ GU L 243 dell'11.9.2002, pag. 1.

⁽²⁾ GU L 261 del 13.10.2003, pag. 1. Regolamento modificato dal regolamento (CE) n. 1751/2005 (GU L 282 del 25.10.2005, pag. 3).

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

L'allegato al regolamento (CE) n. 1725/2003 è modificato come segue:

- 1) è inserito il testo dell'International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 *Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie* che figura all'allegato del presente regolamento;
- 2) lo IAS 19 *Benefici per i dipendenti* viene modificato conformemente alla modifica che figura all'allegato del presente regolamento;
- 3) è inserito il testo dell'interpretazione dell'International Financial Reporting Interpretations Committee (interpretazione IFRIC) 4 *Determinare se un accordo contiene un leasing* che figura all'allegato del presente regolamento;
- 4) è inserito il testo dell'interpretazione IFRIC 5 *Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali* che figura all'allegato del presente regolamento;

5) l'IFRS 1, lo IAS 16 e lo IAS 38 vengono modificati conformemente all'appendice B dell'IFRS 6 che figura all'allegato del presente regolamento;

6) l'IFRS 1, lo IAS 1 e lo IAS 24 vengono modificati conformemente all'appendice F dello IAS 19 che figura all'allegato del presente regolamento;

7) l'IFRS 1 viene modificato conformemente all'appendice dell'interpretazione IFRIC 4 che figura all'allegato del presente regolamento;

8) lo IAS 39 viene modificato conformemente all'appendice dell'interpretazione IFRIC 5 che figura all'allegato del presente regolamento.

Articolo 2

Le imprese applicano i principi e le interpretazioni che figurano all'allegato al più tardi a partire dalla data di inizio dell'esercizio finanziario 2006.

Articolo 3

Il presente regolamento entra in vigore il terzo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

Fatto a Bruxelles, l'8 novembre 2005.

Per la Commissione

Charlie McCREEVY

Membro della Commissione

ALLEGATO

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS)

IFRS 6	International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 <i>Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie</i>
IAS 19	Modifica allo IAS 19 <i>Benefici per i dipendenti</i>
IFRIC 4	Interpretazione IFRIC 4 <i>Determinare se un accordo contiene un leasing</i>
IFRIC 5	Interpretazione IFRIC 5 <i>Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali</i>

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Esplorazione e valutazione delle risorse minerarie

FINALITÀ

1. La finalità del presente IFRS è di specificare la rappresentazione in bilancio dell'*esplorazione e valutazione delle risorse minerarie*.
2. In particolare, il presente IFRS richiede:
 - a) limitati miglioramenti alle vigenti prassi contabili per i *costi di esplorazione e valutazione*;
 - b) alle entità che iscrivono le *attività di esplorazione e valutazione* di valutare tali attività per riduzione di valore secondo quanto previsto dal presente IFRS e di misurare eventuali riduzioni di valore secondo quanto previsto dallo IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*;
 - c) informativa che individua e illustra gli importi nel bilancio dell'entità derivanti dall'esplorazione e dalla valutazione di risorse minerarie e aiuta gli utilizzatori di tali bilanci a comprendere l'importo, i tempi e la certezza dei flussi finanziari futuri relativi a qualsiasi attività di esplorazione e valutazione rilevata.

AMBITO DI APPLICAZIONE

3. Un'entità deve applicare il presente IFRS ai costi di esplorazione e valutazione che sostiene.
4. Il presente IFRS non tratta altri aspetti contabili per le entità impegnate nell'esplorazione e valutazione di risorse minerarie.
5. Un'entità non deve applicare il presente IFRS ai costi sostenuti:
 - a) prima dell'esplorazione e della valutazione di risorse minerarie, quali i costi sostenuti prima che l'entità abbia ottenuto i diritti legali ad esplorare un'area specifica;
 - b) dopo che la fattibilità tecnica e la realizzabilità commerciale dell'estrazione di una risorsa mineraria risultino dimostrabili.

RILEVAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI ESPLORAZIONE E DI VALUTAZIONE

Esenzione temporanea dallo IAS 8, paragrafi 11 e 12

6. Quando definisce i propri principi contabili, un'entità che iscrive le attività di esplorazione e valutazione deve applicare il paragrafo 10 dello IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime ed errori*.
7. I paragrafi 11 e 12 dello IAS 8 specificano le fonti delle disposizioni e delle guide applicative autorevoli che la direzione è tenuta a considerare nel definire un principio contabile per un elemento, qualora nessun IFRS trovi applicazione specifica a tale elemento. Subordinatamente ai successivi paragrafi 9 e 10, il presente IFRS esenta un'entità dall'applicare quei paragrafi ai propri principi contabili per la rilevazione e la valutazione delle attività di esplorazione e valutazione.

MISURAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI ESPLORAZIONE E DI VALUTAZIONE

Misurazione al momento della rilevazione iniziale

8. Le attività di esplorazione e di valutazione devono essere rilevate al costo.

Elementi del costo delle attività di esplorazione e di valutazione

9. Un'entità deve determinare un principio che specifichi quali costi sono rilevati come attività di esplorazione e di valutazione e applicare conformemente il principio. Nell'effettuare questa determinazione, un'entità considera la misura in cui tali costi sono associabili alla scoperta di risorse minerarie specifiche. Quelli che seguono sono esempi di costi che possono essere inclusi nella rilevazione iniziale delle attività di esplorazione e di valutazione (la lista non è esaustiva).
- a) acquisizione di diritti all'esplorazione;
 - b) studi topografici, geologici, geochimici e geofisici;
 - c) perforazioni esplorative;
 - d) effettuazione di scavi;
 - e) campionatura; e
 - f) attività relative alla valutazione della fattibilità tecnica e realizzabilità commerciale dell'estrazione di una risorsa mineraria.
10. I costi relativi allo sviluppo delle risorse minerarie non devono essere rilevati come attività di esplorazione e di valutazione. Il *Quadro sistematico* e lo IAS 38 *Attività immateriali* forniscono una guida applicativa in merito alla rilevazione di attività derivanti dallo sviluppo.
11. Secondo quanto previsto dallo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, un'entità rileva eventuali obblighi di rimozione e ripristino sorti durante un particolare periodo come conseguenza dell'aver intrapreso l'esplorazione e la valutazione di risorse minerarie.

Misurazione successiva alla rilevazione iniziale

12. Dopo la rilevazione, un'entità deve applicare il modello del costo o il modello della rideterminazione del valore per le attività di esplorazione e di valutazione. Se è applicato il modello della rideterminazione del valore (il modello nello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* ovvero il modello nello IAS 38), esso deve essere coerente con la classificazione delle attività (vedere paragrafo 15).

Cambiamento di principi contabili

13. **Un'entità può cambiare i propri principi contabili per i costi di esplorazione e di valutazione, se il cambiamento comporta un bilancio più significativo per le esigenze decisionali di tipo economico degli utilizzatori e non meno rilevante per tali esigenze. Un'entità deve valutare la rilevanza e l'attendibilità utilizzando i criteri di cui allo IAS 8.**
14. Per giustificare il cambiamento dei principi contabili adottati per i costi di esplorazione e di valutazione, un'entità deve dimostrare che il cambiamento comporta una maggiore conformità del proprio bilancio ai criteri definiti nello IAS 8, ma non è necessario che tale cambiamento comporti una conformità completa con tali criteri.

PRESENTAZIONE

Classificazione delle attività di esplorazione e di valutazione

15. Un'entità deve classificare le attività di esplorazione e di valutazione come materiali o immateriali secondo la natura delle attività acquisite e applicare conformemente la classificazione.
16. Alcune attività di esplorazione e di valutazione sono trattate come immateriali (per esempio diritti di perforazione), mentre altre sono materiali (per esempio veicoli e impianti di trivellazione). Nella misura in cui un'attività materiale è utilizzata nello sviluppare un'attività immateriale, l'importo che riflette tale utilizzo è parte del costo dell'attività immateriale. Tuttavia, l'utilizzo di un'attività materiale per sviluppare un'attività immateriale, non trasforma l'attività materiale in un'attività immateriale.

Riclassificazione delle attività di esplorazione e di valutazione

17. Un'attività di esplorazione e di valutazione non deve più essere classificata come tale quando la fattibilità tecnica e la realizzabilità commerciale dell'estrazione di una risorsa mineraria sono dimostrabili. Le attività di esplorazione e di valutazione devono essere valutate per riduzione di valore ed eventuali perdite per riduzioni di valore devono essere rilevate prima della riclassificazione.

RIDUZIONE DI VALORE

Rilevazione e valutazione

18. **Le attività di esplorazione e di valutazione devono essere valutate per riduzione di valore quando i fatti e le circostanze suggeriscono che il valore contabile di un'attività di esplorazione e di valutazione può superare il proprio importo recuperabile. Quando i fatti e le circostanze suggeriscono che il valore contabile supera il valore recuperabile, un'entità deve valutare, presentare e dare informativa di eventuali perdite per riduzioni di valore risultanti secondo quanto previsto dallo IAS 36 ad eccezione di quanto disposto dal successivo paragrafo 21.**
19. Ai fini delle sole attività di esplorazione e di valutazione, nell'identificazione di attività di esplorazione e di valutazione che potrebbero aver subito una riduzione di valore, deve essere applicato il paragrafo 20 del presente IFRS piuttosto che i paragrafi da 8 a 17 dello IAS 36. Il paragrafo 20 utilizza il termine «attività» ma esso è applicato ugualmente a singole attività distinte di esplorazione e di valutazione o ad un'unità generatrice di flussi finanziari.
20. Uno o più dei seguenti fatti e circostanze indicano che un'entità dovrebbe verificare le attività di esplorazione e di valutazione per riduzione di valore (l'elenco non è esaustivo):
- a) il periodo per il quale l'entità ha il diritto di esplorare nell'area specifica è scaduto durante l'esercizio o scadrà nel prossimo futuro e non è previsto il rinnovo;
 - b) non è preventivato né pianificato l'effettivo sostenimento di costi per ulteriori esplorazioni e valutazioni di risorse minerarie nell'area specifica;
 - c) l'esplorazione e la valutazione di risorse minerarie nell'area specifica non hanno portato alla scoperta di quantità di risorse minerarie commercialmente realizzabili e l'entità ha deciso di interrompere tali attività nell'area specifica;
 - d) esistono dati sufficienti per indicare che, per quanto uno sviluppo nell'area specifica possa continuare, è improbabile che il valore contabile dell'attività di esplorazione e di valutazione sia recuperato completamente da uno sviluppo positivo o dalla vendita.

In ognuno di tali casi, o in casi simili, l'entità deve effettuare una verifica per riduzione di valore secondo quanto previsto dallo IAS 36. Eventuali perdite per riduzione di valore sono rilevate a conto economico secondo quanto previsto dallo IAS 36.

Individuazione del livello al quale le attività di esplorazione e di valutazione sono valutate per riduzione di valore

21. **Un'entità deve determinare un principio contabile per attribuire le attività di esplorazione e di valutazione a unità generatrici di flussi finanziari o gruppi di unità generatrici di flussi finanziari, al fine di valutare tali attività per riduzione di valore. Ogni unità generatrice di flussi finanziari o gruppo di unità a cui un'attività di esplorazione e di valutazione è attribuita non deve essere maggiore di un settore basato sullo schema primario o secondario di informativa per settori determinato secondo lo IAS 14 *Informativa di settore*.**
22. Il livello identificato dall'entità al fine della verifica per riduzione di valore delle attività di esplorazione e di valutazione può comprendere uno o più unità generatrici di flussi finanziari.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

23. **Un'entità deve indicare l'informativa che individua e illustra gli importi rilevati in bilancio derivanti dall'esplorazione e dalla valutazione di risorse minerarie.**
24. Per uniformarsi alle disposizioni di cui al paragrafo 23, l'entità deve indicare:
- a) i propri principi contabili per i costi di esplorazione e di valutazione inclusa l'iscrizione di attività di esplorazione e di valutazione;
 - b) gli importi di attività, passività, ricavo e costo e flussi finanziari operativi e di investimento derivanti dall'esplorazione e dalla valutazione di risorse minerarie.
25. Un'entità deve trattare le attività di esplorazione e di valutazione come una classe distinta di attività e dare l'informativa prevista dallo IAS 16 o dallo IAS 38 coerentemente con la classificazione delle attività.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

26. **L'entità deve applicare il presente IFRS a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'entità applica il presente IFRS per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2006, tale fatto deve essere indicato.**

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

27. Se non è fattibile applicare una specifica disposizione del paragrafo 18 alle informazioni comparative riferite a esercizi con inizio precedente al 1° gennaio 2006, l'entità deve evidenziare tale fatto. Nello IAS 8 è fornita la definizione del termine «non fattibile».
-

*Appendice A***Definizione dei termini**

Questa appendice è parte integrante dell'IFRS.

Attività di esplorazione e di valutazione

Costi di esplorazione e di valutazione rilevati come attività secondo il principio contabile dell'entità.

Costi di esplorazione e di valutazione

Costi sostenuti da un'entità in relazione **all'esplorazione e valutazione di risorse minerarie** prima che la fattibilità tecnica e la realizzabilità commerciale dell'estrazione di una risorsa mineraria siano dimostrabili.

Esplorazione e valutazione di risorse minerarie

La ricerca di risorse minerarie, inclusi minerali, petrolio, gas naturale e risorse naturali simili non rinnovabili, effettuata dopo che l'entità ha ottenuto diritti legali per l'esplorazione in un'area specifica, così come la determinazione della fattibilità tecnica e della realizzabilità commerciale dell'estrazione della risorsa mineraria.

Appendice B

Modifiche apportate ad altri IFRS

Le modifiche riportate nella presente appendice devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. Qualora un'entità applichi il presente IFRS a partire da un esercizio precedente, queste modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

B1. Nell'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*, un titolo e il paragrafo 36B sono aggiunti come segue.

Esenzione dalla disposizione di fornire informazioni comparative per l'IFRS 6

36B. Un'entità che adotta gli IFRS prima del 1° gennaio 2006 e sceglie di adottare l'IFRS 6 *Esplorazione e valutazione di risorse minerarie* prima del 1° gennaio 2006 non è tenuta a presentare l'informativa prevista dall'IFRS 6 per esercizi comparativi nel primo bilancio IFRS.

B2. Nello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel 2003 e rettificato dall'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*), il paragrafo 3 è rettificato come segue:

3) Il presente principio non si applica a:

- a) immobili, impianti e macchinari classificati come posseduti per la vendita in conformità all'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*;
- b) attività biologiche connesse all'attività agricola (vedere IAS 41 *Agricoltura*);
- c) la rilevazione e la misurazione delle attività relative all'esplorazione e alla valutazione (vedere IFRS 6 *Esplorazione e valutazione di risorse minerarie*); o
- d) diritti e riserve minerari quali petrolio, gas naturale e simili risorse non rinnovabili.

Tuttavia, il presente principio si applica a immobili, impianti e macchinari utilizzati per sviluppare o mantenere le attività descritte in b)-d).

B3. Nello IAS 38 *Attività immateriali* (rivisto nella sostanza nel 2004) il paragrafo 2 è modificato come segue:

2) **Il presente principio deve essere applicato per la contabilizzazione di attività immateriali, eccetto che per:**

- a) **le attività immateriali che rientrano nell'ambito di applicazione di un altro principio;**
- b) **le attività finanziarie, come definite nello IAS 39 *Strumenti finanziari*: rilevazione e valutazione;**
- c) **la rilevazione e la misurazione delle attività relative all'esplorazione e alla valutazione (vedere IFRS 6 *Esplorazione e valutazione di risorse minerarie*); e**
- d) **costi di sviluppo ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse simili non rinnovabili.**

Modifiche allo IAS 19 Benefici per i dipendenti**Piani pensionistici relativi a più datori di lavoro**

Il paragrafo 32A e l'esempio illustrativo sono stati aggiunti e il paragrafo 35 è stato spostato e rinumerato 32B, come di seguito riportato.

- 32A. Tra il piano pensionistico relativo a più datori di lavoro e i suoi partecipanti ci può essere un accordo contrattuale che determina come sarà distribuita ai partecipanti l'eccedenza (surplus) del piano (o il deficit coperto). Un partecipante a un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro contabilizzato come un piano a contribuzione definita secondo quanto previsto dal paragrafo 30 con tale accordo deve rilevare l'attività o la passività derivante dall'accordo contrattuale e i conseguenti proventi od oneri a conto economico.

Esempio illustrativo del paragrafo 32A

Un'entità partecipa a un piano pensionistico a benefici definiti relativo a più datori di lavoro che non predispone valutazioni del piano sulla base dello IAS 19. L'entità quindi contabilizza il piano come se fosse un piano a contribuzione definita. Una valutazione delle attività a servizio del piano non secondo lo IAS 19 mostra un deficit di 100 milioni nel piano. Il piano prevede, da contratto, una serie di versamenti da parte dei datori di lavoro partecipanti che eliminerà il deficit nei prossimi cinque anni. I contributi totali dell'entità secondo il contratto sono 8 milioni.

L'entità rileva una passività per contributi attualizzata per il valore temporale del denaro e un equivalente onere a conto economico.

- 32B. Lo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali* richiede che l'entità rilevi le determinate passività potenziali o fornisca informazioni integrative in merito. Nel contesto di un piano pensionistico relativo a più datori di lavoro, può sorgere una passività potenziale, per esempio, per:
- perdite attuariali relative ad altre entità partecipanti al piano, per il fatto che ogni entità che partecipa a un piano relativo a più datori di lavoro condivide i rischi attuariali delle altre entità partecipanti; o
 - qualsiasi responsabilità, derivante dalle condizioni del piano, a finanziare possibili deficit del piano, qualora altre entità si ritirino dal piano.

35. [Abrogato]

Piani a benefici definiti che condividono i rischi tra le diverse entità sotto controllo comune

Il paragrafo 34 è modificato e i paragrafi 34A e 34B sono stati aggiunti, come di seguito.

34. I piani a benefici definiti che condividono i rischi tra varie entità sotto controllo comune, per esempio, una controllante e le sue controllate, non sono piani relativi a più datori di lavoro.
- 34A. Un'entità che partecipa a tale piano deve ottenere informazioni in merito al piano nel suo complesso, valutate secondo lo IAS 19 sulla base di ipotesi che si applicano al piano nel suo complesso. Se esiste un accordo contrattuale o una prassi consolidata per addebitare il costo netto del piano a benefici definiti nel suo complesso, secondo quanto previsto dallo IAS 19 a singole entità del gruppo, l'entità deve rilevare nel bilancio individuale o separato il costo netto del piano a benefici definiti così addebitato. Se non esiste tale accordo o prassi, il costo netto del piano a benefici definiti deve essere rilevato nel bilancio individuale o separato dell'entità del gruppo che è legalmente il datore di lavoro che sponsorizza il piano. Le altre entità del gruppo devono, nei loro bilanci separati o individuali, rilevare un costo pari al loro contributo dovuto per l'esercizio.
- 34B. Una partecipazione in tale piano è un'operazione con parti correlate per ogni singola entità del gruppo. Un'entità quindi, deve riportare le seguenti informazioni nel suo bilancio separato o individuale:
- l'accordo contrattuale o le definite procedure per cui si addebita il costo netto del piano a benefici definiti o il fatto che non vi siano tali procedure;
 - la procedura per determinare il contributo che l'entità deve corrispondere;

- c) tutte le informazioni relative al piano nel suo insieme secondo quanto previsto dai paragrafi 120-121, se l'entità contabilizza una ripartizione del costo netto del piano a benefici definiti secondo quanto previsto dal paragrafo 34A;
- d) le informazioni relative al piano nel suo insieme secondo quanto previsto dai paragrafi 120A(b)-(e), (j), (n), (o) e (q) e 121, se l'entità contabilizza il contributo dovuto per l'esercizio secondo quanto previsto dal paragrafo 34A. Le altre informazioni richieste dal paragrafo 120A non si forniscono.

Rilevazione a conto economico dei componenti del costo relativo a piani a benefici definiti

Il titolo sopra il paragrafo 61 è modificato e il paragrafo 61 è modificato come segue.

Conto economico

61. *Un'entità deve rilevare il totale netto dei seguenti importi a conto economico, tranne nel caso e nella misura in cui un altro principio non richieda o consenta la loro inclusione nel costo di un'attività:*

- a) *il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 63-91);*
- b) *gli interessi passivi (vedere paragrafo 82);*
- c) *il rendimento atteso da qualsiasi attività a servizio del piano (vedere paragrafi 105-107) e da qualsiasi diritto di rimborso (vedere paragrafo 104A);*
- d) *utili e perdite attuariali, come disposto secondo il criterio contabile dell'entità (vedere paragrafi 92-93D);*
- e) *il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate (vedere paragrafo 96);*
- f) *l'effetto di eventuali riduzioni o estinzioni (vedere paragrafi 109 e 110); e*
- g) *l'effetto del limite indicato nel paragrafo 58(b), a meno che non sia rilevato al di fuori del conto economico secondo quanto previsto dal paragrafo 93C.*

Utili e perdite attuariali

I paragrafi 92, 93 e 95 sono modificati e i paragrafi 93A-93D sono aggiunti, come di seguito riportato.

92. *Per la valutazione della passività dei piani a benefici definiti secondo quanto previsto dal paragrafo 54, l'entità deve, in base a quanto disposto dal paragrafo 58A, rilevare una parte (come specificato nel paragrafo 93) dei suoi utili e perdite attuariali come provento o costo, se il valore totale netto degli utili e delle perdite attuariali non rilevato al termine del precedente esercizio eccedeva il maggiore tra:*
- a) *il 10 % del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti a quella data (prima della deduzione delle attività a servizio del piano); e*
- b) *il 10 % del fair value (valore equo) di qualsiasi attività a servizio del piano a quella data.*

Questi limiti devono essere calcolati e applicati distintamente per ciascun piano a benefici definiti.

93. *La parte degli utili e delle perdite attuariali che deve essere rilevata per ogni piano a benefici definiti è l'eccedenza determinata secondo quanto previsto dal paragrafo 92, divisa per la rimanente vita lavorativa media prevista dei dipendenti che partecipano a quel piano. Tuttavia, l'entità può adottare qualsiasi metodo sistematico che comporti una più rapida determinazione degli utili e delle perdite attuariali da contabilizzare, a condizione che lo stesso criterio sia applicato sia agli utili sia alle perdite e coerentemente tra i diversi esercizi. L'entità può applicare tali metodi sistematici agli utili e alle perdite attuariali anche se essi ricadono nei limiti indicati nel paragrafo 92.*
- 93A. *Se, come consentito dal paragrafo 93, un'entità adotta il criterio di rilevare gli utili e le perdite attuariali nell'esercizio in cui si verificano, essa può rilevarli al di fuori del conto economico, secondo quanto previsto dai paragrafi 93B-93D, a condizione che li rilevi per:*
- a) *tutti i piani a benefici definiti; e*
 - b) *tutti gli utili e le perdite attuariali.*
- 93B. Gli utili e le perdite attuariali rilevati al di fuori del conto economico come consentito dal paragrafo 93A devono essere presentati in un prospetto delle variazioni del patrimonio netto intitolato «Prospetto dei proventi ed oneri rilevati» che comprende soltanto gli elementi specificati nel paragrafo 96 dello IAS 1 (rivisto nella sostanza nel 2003). L'entità non deve presentare gli utili e le perdite attuariali in un prospetto delle variazioni del patrimonio netto nel formato a colonne a cui si fa riferimento nel paragrafo 101 dello IAS 1 o in eventuali altri formati che includono gli elementi specificati nel paragrafo 97 dello IAS 1.
- 93C. Un'entità che rileva gli utili e le perdite attuariali secondo quanto previsto dal paragrafo 93A deve inoltre rilevare qualsiasi rettifica derivante dal limite indicato nel paragrafo 58(b) al di fuori del conto economico nel prospetto dei proventi ed oneri rilevati.
- 93D. Gli utili e le perdite attuariali e le rettifiche derivanti dal limite indicato nel paragrafo 58(b) che sono stati rilevati direttamente nel prospetto dei proventi ed oneri rilevati devono essere rilevati immediatamente negli utili portati a nuovo. Questi non devono essere rilevati nel conto economico di un esercizio successivo.
95. Nel lungo termine, gli utili e le perdite attuariali possono compensarsi tra loro. È quindi opportuno considerare le stime relative alle obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro come un intervallo (o «corridoio») intorno alla stima più corretta. All'entità è consentito, ma non richiesto, di contabilizzare gli utili e le perdite attuariali che ricadono in tale intervallo.

Informazioni integrative

È inserito un nuovo paragrafo 120 e il vecchio paragrafo 120, rinumerato 120A, ed il paragrafo 121 sono modificati come segue.

120. *Un'entità deve indicare le informazioni che permettono agli utilizzatori del bilancio di valutare la natura dei suoi piani a benefici definiti e gli effetti sul bilancio dei cambiamenti in tali piani durante l'esercizio.*
- 120A. *L'entità deve presentare le seguenti informazioni relative ai piani a benefici definiti:*
- a) *i principi contabili utilizzati dall'entità per la rilevazione contabile di utili e perdite attuariali;*
 - b) *una descrizione generale del tipo di piano;*
 - c) *una riconciliazione dei saldi d'apertura e di chiusura del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti indicando separatamente, se applicabile, gli effetti durante l'esercizio attribuibili ad ognuna delle seguenti voci:*
 - i) *costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti;*
 - ii) *interessi passivi;*

- iii) *contributi da parte dei partecipanti al piano;*
 - iv) *utili e perdite attuariali;*
 - v) *variazioni nel tasso di cambio relative ai piani valutati in una valuta diversa dalla moneta di presentazione dell'entità;*
 - vi) *benefici pagati;*
 - vii) *costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate;*
 - viii) *aggregazioni aziendali;*
 - ix) *riduzioni; ed*
 - x) *estinzioni;*
- d) *un'analisi dell'obbligazione a benefici definiti, distinguendo tra importi derivanti da piani che sono interamente non finanziati e importi derivanti da piani che sono interamente o parzialmente finanziati;*
- e) *una riconciliazione dei saldi di apertura e di chiusura del fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano e dei saldi di apertura e di chiusura di qualsiasi diritto al rimborso rilevato come un'attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A, indicando separatamente, se applicabile, gli effetti durante l'esercizio attribuibile ad ognuna delle seguenti voci:*
- i) *rendimento atteso delle attività a servizio del piano;*
 - ii) *utili e perdite attuariali;*
 - iii) *variazioni nel tasso di cambio relative ai piani valutati in una valuta diversa dalla moneta di presentazione dell'entità;*
 - iv) *contributi da parte del datore di lavoro;*
 - v) *contributi da parte dei partecipanti al piano;*
 - vi) *benefici pagati;*
 - vii) *aggregazioni aziendali, e*
 - viii) *estinzioni;*
- f) *una riconciliazione del valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti in (c) e il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano in (e) rispetto alle attività e passività rilevate nel bilancio indicando almeno:*
- i) *gli utili o le perdite attuariali netti non rilevati nello stato patrimoniale (vedere paragrafo 92);*
 - ii) *il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate non rilevato nello stato patrimoniale (vedere paragrafo 96);*
 - iii) *qualsiasi ammontare non rilevato come attività, a causa del limite di cui al paragrafo 58(b);*
 - iv) *il fair value (valore equo) alla data di riferimento del bilancio di qualsiasi diritto al rimborso rilevato come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A (con una sintetica descrizione della relazione tra il diritto al rimborso e la relativa obbligazione); e*
 - v) *gli altri importi rilevati (contabilizzati) nello stato patrimoniale;*

- g) *il costo totale rilevato a conto economico per ciascuno dei seguenti elementi e le relative voci in cui sono inclusi:*
- i) costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti;*
 - ii) interessi passivi;*
 - iii) rendimento atteso delle attività a servizio del piano;*
 - iv) rendimento atteso degli eventuali diritti di rimborso rilevati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A;*
 - v) utili e perdite attuariali;*
 - vi) costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate;*
 - vii) l'effetto di qualsiasi riduzione o estinzione; e*
 - viii) l'effetto del limite indicato nel paragrafo 58(b);*
- h) *l'importo totale rilevato nel prospetto dei proventi ed oneri rilevati per ognuna delle seguenti voci:*
- i) utili e perdite attuariali; e*
 - ii) l'effetto del limite indicato nel paragrafo 58(b);*
- i) *per le entità che rilevano gli utili e le perdite attuariali nel prospetto dei proventi ed oneri rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 93A, l'importo cumulativo degli utili e delle perdite attuariali rilevati nel prospetto dei proventi ed oneri rilevati;*
- j) *per ogni categoria principale di attività a servizio del piano, che devono includere, ma non si limitano a, strumenti rappresentativi di capitale, strumenti di debito, immobili, e tutte le altre attività, la percentuale o importo che ogni categoria principale rappresenta del fair value (valore equo) delle attività totali a servizio del piano;*
- k) *gli importi inclusi nel fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano per:*
- i) ogni categoria di strumenti finanziari propri dell'entità; e*
 - ii) qualsiasi immobile occupato da, o altre attività utilizzate da, l'entità;*
- l) *una descrizione della base utilizzata per determinare il tasso complessivo atteso di rendimento delle attività, incluso l'effetto delle principali categorie delle attività a servizio del piano;*
- m) *il rendimento effettivo delle attività a servizio del piano, così come il rendimento effettivo di qualsiasi diritto di rimborso contabilizzato come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A;*
- n) *le principali ipotesi attuariali utilizzate alla data di riferimento del bilancio, includendo, se ricorrono le condizioni:*
- i) i tassi di sconto;*
 - ii) i tassi di rendimento attesi delle attività a servizio del piano per gli esercizi presentati in bilancio;*

- iii) i tassi di rendimento attesi, con riferimento agli esercizi presentati in bilancio, degli eventuali diritti di rimborso contabilizzati come attività secondo quanto previsto dal paragrafo 104A;
- iv) i tassi attesi di incrementi retributivi (e di variazione di un indice o di altre variabili specificate nelle condizioni formali o implicite di un piano come base per i futuri incrementi di benefici);
- v) i tassi tendenziali dei costi per assistenza medica; e
- vi) qualsiasi altra ipotesi attuariale significativa utilizzata.

L'entità deve indicare ciascuna ipotesi attuariale in termini assoluti (per esempio, come percentuale assoluta) e non come una differenza tra percentuali diverse o altre variabili;

- o) l'effetto di un incremento di un punto percentuale e l'effetto di una diminuzione di un punto percentuale nei tassi tendenziali presunti dei costi per assistenza medica su:
 - i) la sommatoria delle componenti, il costo delle prestazioni di lavoro correnti e gli interessi passivi, relativa alle spese mediche periodiche nette successive al rapporto di lavoro; e
 - ii) l'obbligazione a benefici accumulati successivi al rapporto di lavoro per spese mediche.

Ai fini della presente informativa, tutti gli altri presupposti devono essere mantenuti invariati. Per i piani che operano in un ambiente caratterizzato da un'alta inflazione, l'informativa deve essere l'effetto di un aumento o diminuzione percentuale del tasso tendenziale presunto dei costi per assistenza medica di un'ampiezza pari a un punto percentuale in un ambiente caratterizzato da inflazione bassa;

- p) gli importi per l'esercizio in corso e per i quattro precedenti esercizi di:
 - i) il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti, il fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano e l'eccedenza o deficit del piano; e
 - ii) le rettifiche dovute all'esperienza derivanti da:
 - A. le passività del piano espresse come 1) un importo o 2) una percentuale delle passività del piano alla data di riferimento del bilancio, e
 - B. le attività a servizio del piano espresse come 1) un importo o 2) una percentuale delle attività a servizio del piano alla data di riferimento del bilancio;
- q) la migliore stima del datore di lavoro, non appena può essere ragionevolmente determinata, dei contributi attesi che ci si aspetta di versare al piano durante l'esercizio con inizio dopo la data di riferimento del bilancio.

121. Il paragrafo 120A(b) richiede una descrizione generale del tipo di piano. Una descrizione di questo genere distingue, per esempio, i piani pensionistici basati su una retribuzione fissa dai piani pensionistici basati sull'ultima retribuzione e dai piani medici successivi alla fine del rapporto di lavoro. La descrizione del piano deve includere le prassi informali che danno origine a obbligazioni implicite incluse nella valutazione dell'obbligazione a benefici definiti secondo quanto previsto dal paragrafo 52. Non sono richiesti ulteriori dettagli.

Data di entrata in vigore

Sono stati aggiunti i paragrafi 159B e 159C e il paragrafo 160 è stato modificato, come di seguito riportato.

159B. Un'entità deve applicare le modifiche dei paragrafi 32A, 34-34B, 61 e 120-121 a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se l'entità applica queste modifiche per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2006, tale fatto deve essere indicato.

159C. *L'opzione indicata nei paragrafi 93A-93D può essere utilizzata per i bilanci degli esercizi che si chiudono il 16 dicembre 2004 o in data successiva. Un'entità che utilizza l'opzione per i bilanci degli esercizi con inizio prima del 1° gennaio 2006 deve inoltre applicare le modifiche dei paragrafi 32A, 34-34B, 61 e 120-121.*

160. Lo IAS 8 si applica quando un'entità cambia i propri principi contabili per riflettere i cambiamenti specificati nei paragrafi 159-159C. Nell'applicare tali variazioni retroattivamente, come disposto dallo IAS 8, l'entità tratta tali cambiamenti come se essi fossero stati applicati allo stesso tempo come il resto del principio, salvo che l'entità può indicare gli importi richiesti dal paragrafo 120A(p), in quanto gli importi sono determinati prospetticamente per ogni esercizio a partire dal primo esercizio presentato in bilancio in cui l'entità ha applicato per la prima volta le modifiche del paragrafo 120A.

Altre modifiche apportate al principio

Come conseguenza delle modifiche di cui sopra, sono stati modificati i riferimenti incrociati di seguito riportati.

Nel paragrafo 29(b), «**paragrafo 120**» è modificato in «**paragrafo 120A**».

Nel paragrafo 60, «paragrafo 120(c)(vi)» è modificato in «paragrafo 120A(f)(iii)».

Nell'esempio illustrativo del paragrafo 60, «paragrafo 120(c)(vi)» è modificato in «paragrafo 120A(f)(iii)».

Nel paragrafo 104C, «paragrafo 120(c)(vii)» è modificato in «paragrafo 120A(f)(iv)».

Nel paragrafo 159(b),

«**paragrafi 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) e 120(h)(iii)**»

è modificato in

«**paragrafi 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) e 120A(n)(iii)**».

È inserita la seguente appendice F.

«APPENDICE F

Modifiche apportate ad altri principi

Le modifiche riportate nella presente appendice devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. Qualora un'entità applichi le modifiche allo IAS 19 a partire da un esercizio precedente, queste modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.

A1. Lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* (rivisto nella sostanza nel 2003) è modificato come indicato di seguito.

Il paragrafo 96 è stato modificato come segue:

96. Un'entità deve presentare un prospetto delle variazioni di patrimonio netto, che evidenzi:

a) ...

d) ...

Un prospetto delle variazioni del patrimonio netto che include soltanto queste voci deve essere intitolato prospetto dei proventi ed oneri rilevati.

A2. Nello IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate* (rivisto nella sostanza nel 2003), il paragrafo 20 è modificato come segue:

20. Di seguito si riportano degli esempi di operazioni delle quali è data informativa, se effettuate con parti correlate:

a) ...

i) ...

La partecipazione da parte di una controllante o di una controllata in un piano a benefici definiti che condivide i rischi tra entità del gruppo è un'operazione con parti correlate (vedere paragrafo 34B dello IAS 19).

A3. Nell'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*, è aggiunto il seguente paragrafo 20A:

20A. Un'entità può indicare gli importi previsti dal paragrafo 120A(p) in quanto gli importi sono determinati per ogni esercizio prospetticamente dalla data di passaggio.»

INTERPRETAZIONE DELL'IFRIC N. 4**Determinare se un accordo contiene un leasing**

RIFERIMENTI

IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed errori*

IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* (rivisto nella sostanza nel 2003)

IAS 17 *Leasing* (rivisto nella sostanza nel 2003)

IAS 38 *Attività immateriali* (rivisto nella sostanza nel 2004)

PREMESSA

1. Un'entità può concludere un accordo, che include un'operazione o una serie di operazioni correlate, che, pur non assumendo la forma legale di un leasing, trasmettono un diritto a utilizzare un'attività (ossia un elemento di immobili, impianti e macchinari) in cambio di un pagamento o una serie di pagamenti. Esempi di accordi in cui un'entità (il fornitore) può trasmettere tale diritto a utilizzare un'attività ad un'altra entità (l'acquirente), spesso insieme a servizi correlati, includono:
 - accordi di outsourcing (per esempio, un outsourcing delle funzioni di elaborazione dei dati di un'entità);
 - accordi nell'industria delle telecomunicazioni, in cui i fornitori di capacità di rete (network capacity) sottoscrivono contratti per fornire agli acquirenti diritti a tale capacità;
 - contratti «take or pay» e contratti simili, in cui gli acquirenti devono effettuare pagamenti specifici indipendentemente dal fatto che accettino la fornitura di prodotti o servizi concordati (per esempio, un contratto «take or pay» per acquistare sostanzialmente tutta la produzione di un generatore di elettricità di un fornitore).
2. La presente interpretazione fornisce una guida per determinare se tali accordi sono, o contengono, leasing che dovrebbero essere contabilizzati secondo quanto previsto dallo IAS 17. Essa non fornisce una guida per determinare come il leasing dovrebbe essere classificato secondo tale principio.
3. In alcuni accordi, l'attività sottostante che è oggetto del leasing è una parte di una più ampia attività. La presente interpretazione non tratta come si determina quando una parte di una più ampia attività è essa stessa l'attività sottostante ai fini dell'applicazione dello IAS 17. Tuttavia, gli accordi in cui l'attività sottostante rappresenti un'unità da rilevare secondo lo IAS 16 o lo IAS 38 rientrano nell'ambito di applicazione della presente interpretazione.

AMBITO DI APPLICAZIONE

4. La presente interpretazione non si applica agli accordi che sono, o contengono, leasing esclusi dall'ambito di applicazione dello IAS 17.

PROBLEMI

5. I problemi trattati dalla presente interpretazione sono:
 - a) come determinare se un accordo è, o contiene, un leasing come definito nello IAS 17;
 - b) quando dovrebbe essere effettuata la determinazione o la rideterminazione che un accordo è, o contiene, un leasing; e
 - c) se un accordo è, o contiene, un leasing, come i pagamenti per il leasing dovrebbero essere separati dai pagamenti per eventuali altri elementi nell'accordo.

INTERPRETAZIONE

Determinare se un accordo è, o contiene, un leasing

6. Determinare se un accordo è, o contiene, un leasing deve basarsi sulla sostanza dell'accordo e richiede di verificare se:
- l'adempimento dell'accordo dipende dall'utilizzo di un'attività specifica o più attività (l'attività); e
 - l'accordo trasmette il diritto di utilizzare l'attività.

L'adempimento dell'accordo dipende dall'utilizzo di un'attività specifica

7. Per quanto un'attività specifica possa essere esplicitamente identificata in un accordo, essa non è l'oggetto di un leasing se l'adempimento dell'accordo non dipende dall'utilizzo dell'attività specificata. Per esempio, se il fornitore è obbligato a fornire una determinata quantità di beni o servizi e ha il diritto e la capacità di fornire tali beni o servizi utilizzando altre attività non specificate nell'accordo, allora l'adempimento dell'accordo non dipende dall'attività specificata e l'accordo non contiene un leasing. Un'obbligazione di garanzia che consenta o disponga la sostituzione delle stesse attività o attività simili quando l'attività specificata non funziona correttamente non preclude il trattamento come leasing. Inoltre, una disposizione contrattuale (potenziale o non), che consenta o disponga che il fornitore sostituisca altre attività per qualsiasi ragione alla data specificata o in data successiva, non preclude il trattamento come leasing prima della data della sostituzione.
8. Un'attività è stata implicitamente specificata se, per esempio, il fornitore possiede o concede in leasing soltanto un'attività con la quale adempie all'obbligazione e non è economicamente idoneo o fattibile per il fornitore adempiere alla propria obbligazione tramite l'utilizzo di attività alternative.

L'accordo trasmette il diritto di utilizzare l'attività

9. Un accordo trasmette il diritto di utilizzare l'attività, se l'accordo trasmette all'acquirente (locatario) il diritto di controllo sull'utilizzo dell'attività sottostante. Il diritto di controllo sull'utilizzo dell'attività sottostante è trasmesso se una delle condizioni sottostanti è stata soddisfatta:
- l'acquirente ha la capacità o il diritto di gestire l'attività o di dirigere altri affinché la gestiscano in una maniera che esso determina, mentre ottiene o controlla più di un ammontare insignificante della produzione o altro beneficio dell'attività;
 - l'acquirente ha la capacità o il diritto di controllare l'accesso fisico all'attività sottostante, mentre ottiene o controlla più di un ammontare insignificante della produzione o altro beneficio dell'attività;
 - i fatti e le circostanze indicano che è un'eventualità remota che una o più parti diverse dall'acquirente acquisiscano più di un ammontare insignificante della produzione o altro beneficio che sarà prodotto o generato dall'attività durante il periodo dell'accordo, e il prezzo che l'acquirente corrisponderà per la produzione non è contrattualmente fissato per unità di prodotto né è pari al prezzo di mercato per unità di prodotto corrente al momento della distribuzione della produzione.

Determinare o rideterminare se un accordo è, o contiene, un leasing

10. La verifica che un accordo contenga un leasing va effettuata all'inizio dell'accordo, ossia alla data più remota tra la data dell'accordo e la data dell'impegno delle parti alle condizioni principali dell'accordo, sulla base di tutti i fatti e circostanze. Una nuova verifica se l'accordo contiene un leasing va effettuata dopo l'inizio dello stesso solamente nel caso in cui si verifichi una delle seguenti condizioni:
- avviene una modifica nelle condizioni contrattuali, a meno che la modifica riguardi solo il rinnovo o il prolungamento dell'accordo;
 - si esercita un'opzione di rinnovo o viene concordato dalle parti il prolungamento dell'accordo, a meno che le condizioni del rinnovo o il prolungamento siano stati inclusi inizialmente nelle condizioni di leasing secondo quanto previsto dal paragrafo 4 dello IAS 17. Un rinnovo o un prolungamento dell'accordo, che non comporti una modifica di una qualsiasi condizione nell'accordo originale prima del termine dello stesso, deve essere valutato secondo i paragrafi da 6 a 9 soltanto in merito al periodo di rinnovo o di prolungamento;

- c) avviene una modifica nel determinare se l'adempimento dipende da un'attività specificata;
 - d) avviene una modifica sostanziale all'attività, per esempio una sostanziale modifica fisica agli immobili, impianti o macchinari.
11. Una nuova verifica di un accordo deve basarsi sui fatti e sulle circostanze alla data della verifica, incluse le rimanenti condizioni dell'accordo. Le modifiche nella stima (per esempio, la stima dell'ammontare di produzione da fornire all'acquirente o ad altri potenziali acquirenti) non comporterebbero una nuova verifica. Se un accordo è nuovamente verificato e risulta contenere un leasing (o non contenere un leasing), la contabilizzazione del leasing deve essere applicata (o cessare di essere applicata) a partire da:
- a) nel caso a), c) o d) del paragrafo 10, quando si verifica il cambiamento delle condizioni che dà origine alla nuova verifica;
 - b) nel caso b) del paragrafo 10, all'inizio del periodo di rinnovo o di prolungamento.

Separazione dei pagamenti destinati al leasing da altri pagamenti

12. Se un accordo contiene un leasing, le parti dell'accordo devono applicare le disposizioni dello IAS 17 all'elemento del leasing dell'accordo, a meno che siano esentate da tali disposizioni secondo il paragrafo 2 dello IAS 17. Di conseguenza, se un accordo contiene un leasing, tale leasing deve essere classificato come un leasing finanziario o un leasing operativo, secondo quanto previsto dai paragrafi da 7 a 19 dello IAS 17. Altri elementi dell'accordo che non rientrano nell'ambito dello IAS 17 devono essere contabilizzati secondo quanto previsto da altri principi.
13. Al fine dell'applicazione delle disposizioni dello IAS 17, i pagamenti e gli altri corrispettivi previsti dall'accordo devono essere separati all'inizio dell'accordo o alla revisione dello stesso, in pagamenti per il leasing e pagamenti per altri elementi sulla base dei relativi fair value (valori equi). I pagamenti minimi dovuti per il leasing come definito nel paragrafo 4 dello IAS 17 includono soltanto pagamenti per il leasing (ossia il diritto all'uso dell'attività) ed escludono i pagamenti diversi da altri elementi dell'accordo (ossia per servizi e il costo dei fattori produttivi).
14. In alcuni casi, separare i pagamenti per il leasing dai pagamenti per altri elementi dell'accordo richiederà che l'acquirente utilizzi una tecnica di stima. Per esempio, un acquirente può stimare i pagamenti del leasing facendo riferimento a un accordo di leasing per un'attività comparabile che non contiene altri elementi, o stimando i pagamenti per altri elementi dell'accordo facendo riferimento ad accordi comparabili e quindi deducendo tali pagamenti dai pagamenti totali secondo quanto previsto dall'accordo.
15. Se un acquirente conclude che non è fattibile separare attendibilmente i pagamenti, esso deve:
- a) nel caso di un leasing finanziario, rilevare un'attività e una passività a un importo pari al fair value (valore equo) dell'attività sottostante che era identificata nei paragrafi 7 e 8 come l'oggetto del leasing. Successivamente la passività deve essere ridotta man mano che i pagamenti sono effettuati e si deve rilevare un onere finanziario figurativo sulla passività utilizzando il tasso di interesse marginale dell'acquirente (*);
 - b) nel caso di un leasing operativo, trattare tutti i pagamenti relativi all'accordo come pagamenti di leasing ai fini della conformità con le disposizioni informative dello IAS 17, ma:
 - i) indicare tali pagamenti separatamente da pagamenti minimi di leasing di altri accordi che non includono pagamenti per elementi non di leasing, e
 - ii) dichiarare che i pagamenti indicati includono anche i pagamenti per elementi non di leasing dell'accordo.

(*) Ossia il tasso di finanziamento marginale del locatario come definito nel paragrafo 4 dello IAS 17.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

16. L'entità deve applicare la presente interpretazione a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se un'entità applica la presente interpretazione per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2006, tale fatto deve essere indicato.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

17. Lo IAS 8 specifica come un'entità applichi un cambiamento nel principio contabile risultante dall'applicazione iniziale di un'interpretazione. Un'entità non è tenuta a conformarsi a tali disposizioni quando la presente interpretazione è applicata per la prima volta. Se un'entità utilizza la presente esenzione, deve applicare i paragrafi da 6 a 9 dell'interpretazione agli accordi esistenti all'inizio del primo periodo per il quale le informazioni comparative secondo gli IFRS sono presentate sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti all'inizio di tale periodo.
-

Appendice

Modifiche all'IFRS 1 Prima adozione degli International Financial Reporting Standard

Le modifiche riportate nella presente appendice devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. Qualora un'entità applichi la presente interpretazione a partire da un esercizio precedente, queste modifiche devono essere applicate a quell'esercizio precedente.

A1. L'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard* e i relativi documenti allegati sono modificati come descritto di seguito.

Al paragrafo 12, il riferimento ai paragrafi da 13 a 25E è modificato in «da 13 a 25F».

Nel paragrafo 13, i sottoparagrafi i) e j) sono modificati ed è inserito il sottoparagrafo k) come di seguito riportato:

- i) contratti assicurativi (paragrafo 25D);
- j) passività per smantellamenti incluse nel costo di immobili, impianti e macchinari (paragrafo 25E); e
- k) leasing (paragrafo 25F).

Dopo il paragrafo 25E, si inseriscono un nuovo titolo e il paragrafo 25F, come indicato di seguito:

LEASING

IFRIC 4 *Determinare se un accordo contiene un leasing*

25F Per una prima adozione si possono applicare le disposizioni transitorie dell'IFRIC 4 *Determinare se un accordo contiene un leasing*. Quindi, un neoutilizzatore può determinare se un accordo in essere alla data della transizione agli IFRS contiene un leasing sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti in tale data.

INTERPRETAZIONE DELL'IFRIC N. 5 (inserimento di una rettifica allo IAS 39)**Diritti derivanti da interessenze in fondi per smantellamenti, ripristini e bonifiche ambientali**

RIFERIMENTI

IAS 8	<i>Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori</i>
IAS 27	<i>Bilancio consolidato e separato</i>
IAS 28	<i>Partecipazioni in società collegate</i>
IAS 31	<i>Partecipazioni in joint venture</i>
IAS 37	<i>Accantonamenti, passività e attività potenziali</i>
IAS 39	<i>Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione</i> (rivisto nella sostanza nel 2003)
SIC-12	<i>Consolidamento — Società a destinazione specifica (società veicolo)</i> (rivisto nella sostanza nel 2004)

PREMESSA

1. Il fine dei fondi per smantellamenti (decommissioning), ripristini e bonifiche ambientali (di seguito «fondi di smantellamento» o «fondi») è di accantonare attività per finanziare parte o tutto il costo per lo smantellamento di una centrale (come una centrale nucleare) o di certi macchinari (come le automobili), o nell'intraprendere la bonifica ambientale (quale la decontaminazione dell'acqua o il ripristino di un terreno minato) (complessivamente di seguito «smantellamento».
2. I contributi a questi fondi possono essere volontari o previsti da norme o leggi. I fondi possono avere una delle seguenti strutture:
 - a) fondi che sono stati creati da un singolo partecipante per finanziare le proprie obbligazioni di smantellamento, sia per un sito particolare o per una serie di siti sparsi geograficamente;
 - b) i fondi che sono creati da molteplici partecipanti per finanziare le loro obbligazioni per decontaminazione singole o congiunte, quando i partecipanti hanno il diritto al rimborso per costi di smantellamento nella misura dei loro contributi, più eventuali utili effettivi su tali contributi meno la loro parte dei costi per l'amministrazione del fondo. I partecipanti possono avere un obbligo a versare contributi aggiuntivi, per esempio nel caso di fallimento di un altro partecipante;
 - c) i fondi che sono creati da molteplici partecipanti per finanziare le loro obbligazioni singole o congiunte per smantellamento quando il livello richiesto di contribuzione si basa sull'attività corrente di un partecipante e il beneficio ottenuto da tale partecipante si basa sulla sua attività passata. In tali casi esiste una potenziale diversità nell'importo dei contributi versati da un partecipante (basato su un'attività corrente) e il valore realizzabile dal fondo (basato su attività passate).
3. Tali fondi generalmente hanno le seguenti caratteristiche:
 - a) il fondo viene amministrato separatamente da fiduciari indipendenti;
 - b) le entità (partecipanti) versano contributi nel fondo, che sono investiti in una gamma di attività che possono includere strumenti rappresentativi sia di debito sia di capitale, e sono disponibili ad aiutare i contribuenti a pagare lo smantellamento. I fiduciari determinano come investire i contributi, nel limite dei vincoli imposti dai regolamenti che disciplinano l'attività del fondo, dall'eventuale legislazione applicabile o da altre normative;

- c) i partecipanti mantengono l'obbligazione a pagare lo smantellamento. Tuttavia, i partecipanti sono in grado di ottenere un rimborso di smantellamento dal fondo, con un massimo pari al minore tra i costi di smantellamento sostenuti e la quota parte di attività del fondo del partecipante;
- d) i partecipanti possono avere titolo limitato o nessun titolo a eventuali eccedenze (surplus) di attività del fondo su quelle utilizzate per soddisfare i costi di smantellamento.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 4. La presente interpretazione si applica per la contabilizzazione nel bilancio di un partecipante delle interessenze derivanti da fondi per lo smantellamento che hanno le due seguenti caratteristiche:
 - a) le attività sono amministrate separatamente (essendo possedute in un'entità legale separata o come attività accantonate in un'altra entità); e
 - b) un partecipante ha un diritto limitato di accedere alle attività.
- 5. Un'interessenza residua in un fondo che eccede il diritto di rimborso, quale un diritto contrattuale alle distribuzioni una volta che lo smantellamento è stato completato o alla liquidazione del fondo, può essere uno strumento rappresentativo di capitale nell'ambito dello IAS 39 e non rientra nell'ambito di applicazione della presente interpretazione.

PROBLEMI

- 6. I problemi trattati dalla presente interpretazione sono:
 - a) come dovrebbe contabilizzare la propria interessenza in un fondo un partecipante?
 - b) quando un partecipante ha un'obbligazione a versare contributi aggiuntivi, per esempio nel caso di fallimento di un altro partecipante, come dovrebbe essere contabilizzata tale obbligazione?

INTERPRETAZIONE

Contabilizzazione di un'interessenza nel fondo

- 7. Il partecipante deve rilevare la propria obbligazione a pagare i costi di smantellamento come una passività e rilevare la propria interessenza nel fondo separatamente, a meno che il partecipante non sia responsabile del pagamento dei costi di smantellamento anche nel caso in cui il fondo non sia in grado di pagare.
- 8. Il partecipante deve determinare se ha il controllo, il controllo congiunto o un'influenza notevole sul fondo in base a quanto contenuto negli IAS 27, IAS 28, IAS 31 e SIC-12. Se così fosse, deve contabilizzare la propria interessenza nel fondo secondo quanto previsto da tali Principi.
- 9. Se un contribuente non ha il controllo, il controllo congiunto o un'influenza notevole sul fondo, il partecipante deve rilevare il diritto a ricevere il rimborso dal fondo come un rimborso secondo quanto previsto dallo IAS 37. Questo rimborso deve essere valutato al minore tra:
 - a) l'importo dell'obbligazione di smantellamento rilevata; e
 - b) l'interessenza del partecipante nel *fair value* (valore equo) delle attività nette del fondo attribuibile ai partecipanti.

Le variazioni nel valore contabile del diritto a ricevere un rimborso diverso dai contributi al, e dai pagamenti dal, fondo devono essere rilevati a conto economico nell'esercizio in cui queste variazioni si verificano.

Contabilizzazione delle obbligazioni per il versamento di contributi aggiuntivi

10. Quando un partecipante ha un'obbligazione a versare contributi aggiuntivi potenziali, per esempio nel caso di fallimento di un altro partecipante o quando il valore delle attività dell'investimento possedute dal fondo diminuiscono in misura tale da essere insufficienti a soddisfare le obbligazioni di rimborso del fondo, la presente obbligazione è una passività potenziale che rientra nell'ambito dello IAS 37. Il partecipante deve rilevare una passività soltanto se è probabile che contributi aggiuntivi saranno versati.

Informazioni integrative

11. Un partecipante deve indicare la natura della propria interessenza in un fondo ed eventuali limitazioni sull'accesso alle attività del fondo.
12. Quando un partecipante ha un'obbligazione a effettuare contributi aggiuntivi potenziali che non sono rilevati come una passività (vedere paragrafo 10), deve fornire le informazioni integrative necessarie secondo il paragrafo 86 dello IAS 37.
13. Quando un partecipante contabilizza la propria interessenza nel fondo secondo quanto previsto dal paragrafo 9, deve fornire le informazioni integrative previste dal paragrafo 85(c) dello IAS 37.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

14. L'entità deve applicare la presente interpretazione a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. È incoraggiata un'applicazione anticipata. Se un'entità applica la presente interpretazione per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2006, tale fatto deve essere indicato.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

15. I cambiamenti di principi contabili devono essere contabilizzati secondo quanto previsto dalle disposizioni dello IAS 8.
-

Appendice

Modifica allo IAS 39 Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione

La modifica riportata nella presente appendice deve essere applicata a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2006 o da data successiva. Qualora un'entità applichi la presente interpretazione a partire da un esercizio precedente, questa modifica deve essere applicata a partire da quell'esercizio precedente.

A1. Nel paragrafo 2 dello IAS 39 Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione, sottoparagrafo 2 lettera j), deve essere aggiunto quanto segue:

2. Il presente principio deve essere applicato da tutte le entità a tutti i tipi di strumenti finanziari fatta eccezione per:

...

j) i diritti dell'entità ad essere rimborsata per spese che deve sostenere per regolare una passività che essa rileva come un accantonamento secondo quanto previsto dallo IAS 37 Accantonamenti, passività e attività potenziali, o per la quale, in un periodo precedente, essa ha rilevato un accantonamento secondo quanto previsto dallo IAS 37.
