

ITAS 13

Fondi, passività potenziali e attività potenziali

18 dicembre 2023

ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

Sommario

Premessa	1
Definizioni	1
Ambito di applicazione	2
Rilevazione iniziale	2
Valutazione	4
Indennizzi	5
Rettifiche di fondi	5
Utilizzo di fondi	5
Risultati negativi della gestione operativa	5
Contratti onerosi	6
Ristrutturazioni	6
Fondi per ristrutturazioni	7
Informazione integrativa	7

ITAS 13 – Fondi, passività potenziali e attività potenziali

Premessa

1 Il presente standard disciplina il trattamento contabile dei fondi, delle passività potenziali e delle attività potenziali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Definizioni

2 I seguenti termini sono utilizzati nel presente ITAS con i significati indicati:

Un **fondo** è una passività certa o probabile, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono incerti.

Un **accantonamento** rappresenta la contropartita economica (onere) correlata alla rilevazione di un fondo.

Una **passività potenziale** è:

- a) un'obbligazione possibile che risulta da eventi passati, la cui esistenza sarà confermata solo se si verificheranno o non si verificheranno uno o più eventi futuri incerti che non sono pienamente sotto il controllo dell'amministrazione; *oppure*
- b) un'obbligazione attuale che risulta da eventi passati, ma non è rilevata come passività poiché:
 - i. non è probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse al fine di adempiere all'obbligazione; *oppure*
 - ii. l'ammontare dell'obbligazione non può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.

Un'**attività potenziale** è un'attività che risulta da eventi passati, la cui esistenza sarà confermata solo se si verificheranno o non si verificheranno uno o più eventi futuri incerti che non sono pienamente sotto il controllo dell'amministrazione.

Un **evento vincolante** è un evento passato che crea un'obbligazione al cui adempimento l'amministrazione non può realisticamente sottrarsi.

Un evento o un altro fatto è considerato:

- a) **probabile** quando è più verosimile che accada piuttosto che il contrario;
- b) **possibile** quando è meno verosimile che accada piuttosto che il contrario;
- c) **remoto** quando la possibilità che accada è scarsissima.

Un'**obbligazione attuale** è il risultato di un evento passato ed è vincolante per l'amministrazione, derivando da:

- a) una legge o un atto avente forza di legge;
- b) un contratto (attraverso le sue clausole esplicite o implicite) o altro rapporto giuridico obbligatorio;
- c) altre disposizioni giuridicamente vincolanti;
- d) situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non disponga di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse a terzi, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza.

Un **contratto oneroso** è un contratto per lo scambio di beni o servizi in cui i costi inevitabili che l'amministrazione deve sostenere per soddisfare le obbligazioni contrattualmente assunte sono superiori

ai benefici economici o al potenziale di servizio che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto.

Una **ristrutturazione** è un programma pianificato e controllato dall'amministrazione, che cambia in modo rilevante:

- a) l'ambito delle attività svolte dall'amministrazione; *oppure*
- b) la modalità con cui tali attività sono svolte.

Un **trasferimento di risorse** è un flusso in uscita o in entrata di risorse che hanno un potenziale di servizio o la capacità di generare benefici economici.

Ambito di applicazione

3 L'amministrazione applica il presente standard nel trattamento contabile dei fondi, delle passività potenziali e delle attività potenziali, tranne quando si adotta un diverso trattamento contabile in conformità a un altro standard.

Il presente standard si applica anche agli accantonamenti per ristrutturazioni (incluse le attività in via di cessazione).

Lo standard non si applica a:

- a) prestazioni sociali che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 16 - *Prestazioni sociali*;
- b) strumenti finanziari (incluse le garanzie) che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 11 - *Strumenti finanziari*;
- c) contratti assicurativi;
- d) fondi che si rilevano in contropartita a imposte sul reddito o equivalenti;
- e) fondi relativi ai benefici per i dipendenti (per i quali si rimanda all'ITAS 15 - *Benefici per i dipendenti*), eccetto i benefici derivanti dalla cessazione del rapporto di lavoro che sorgono quali risultato di una ristrutturazione, che invece rientrano nel presente standard;
- f) fondi e passività potenziali derivanti da operazioni di aggregazioni del settore pubblico.

4 I fondi rilevati per rettificare i valori contabili di attività (fondi ammortamento, fondi svalutazione e simili) non sono trattati nel presente standard.

5 Il bilancio d'esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa dell'amministrazione al termine di un esercizio e non della sua possibile situazione futura. Per tale motivo, nessun accantonamento a fondo deve essere rilevato in relazione a costi che l'amministrazione sosterrà per il futuro svolgimento delle proprie attività.

Rilevazione iniziale

6 Un fondo è rilevato quando sussistono tutte le seguenti condizioni:

- a) l'amministrazione ha un'obbligazione attuale risultante da un evento passato vincolante;
- b) è probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse per adempiere all'obbligazione stessa;
- c) può essere effettuata una stima dell'ammontare dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.

Se anche solo una di queste condizioni non è soddisfatta, non si rileva alcun fondo.

Ai fini della rilevazione di un fondo, non è necessario conoscere l'identità dei soggetti verso i quali l'obbligazione è dovuta. L'obbligazione può sussistere anche nei confronti della collettività in generale.

Obbligazione attuale

7 L'amministrazione utilizza tutte le evidenze disponibili per valutare se un evento passato abbia dato luogo a una obbligazione attuale. Le evidenze considerate includono tutte le informazioni aggiuntive derivanti da fatti accaduti dopo la data di chiusura del bilancio dell'esercizio precedente.

8 Sulla base delle evidenze disponibili, l'amministrazione:

- a) rileva un fondo nei casi in cui è probabile che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio;
- b) fornisce informativa in nota integrativa di una passività potenziale nei casi in cui è possibile che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio, a meno che la probabilità che si verifichi un trasferimento di risorse sia remota.

Evento passato vincolante

9 Un evento passato è vincolante se l'amministrazione non ha alcuna alternativa realistica all'adempimento dell'obbligazione conseguente all'evento. Sussiste tale caso soltanto se l'adempimento dell'obbligazione è previsto da un contratto o altro rapporto giuridicamente vincolante, dalla legge o da altro atto avente forza di legge, da altre disposizioni giuridicamente vincolanti, o da situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non dispone di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse.

Probabile trasferimento di risorse

10 Un fondo è rilevato quando sussiste una obbligazione attuale per cui sia probabile il trasferimento di risorse.

Nel caso in cui un trasferimento di risorse è possibile, si forniscono solo informazioni in nota integrativa sulla passività potenziale.

Nel caso in cui un trasferimento di risorse è remoto non è prevista alcuna informazione in nota integrativa.

Stima di un'obbligazione

11 Un'amministrazione effettua la stima dell'obbligazione nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio da utilizzare per la rilevazione di un fondo.

12 Nei casi estremamente rari in cui non può essere effettuata una stima che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio, si è in presenza di una passività che non può essere rilevata. Tale passività è trattata come una passività potenziale secondo le disposizioni del paragrafo 51.

Passività potenziali

13 Le passività potenziali non sono iscritte nello stato patrimoniale.

14 Si dà informativa di una passività potenziale come richiesto nella sezione "Informazione integrativa" al paragrafo 51.

15 Quando un'amministrazione è responsabile congiuntamente e in solido per un'obbligazione, la parte dell'obbligazione che si ritiene debba essere adempiuta da terzi è trattata come una passività potenziale. L'amministrazione rileva un fondo per quella parte di obbligazione per la quale un trasferimento di risorse è probabile, a eccezione di quelle rare circostanze in cui non possa essere effettuata alcuna stima che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.

16 Le passività potenziali sono valutate in sede di predisposizione del bilancio di esercizio per stabilire se un trasferimento di risorse è divenuto probabile, nel qual caso si rileva un fondo nel bilancio dell'esercizio in cui si verifica tale cambiamento.

Attività potenziali

17 Le attività potenziali non sono iscritte nello stato patrimoniale.

18 Le attività potenziali solitamente originano da eventi non pianificati o non previsti: a) che non sono interamente sotto il controllo dell'amministrazione, e b) in dipendenza dei quali vi è la possibilità di un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione.

19 Quando un provento o ricavo soddisfa i requisiti di rilevazione definiti in ITAS 9 – *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, l'attività connessa non è un'attività potenziale e la sua rilevazione è appropriata.

20 Si dà informativa di un'attività potenziale, come richiesto nella sezione "Informazione integrativa", al paragrafo 54, quando è probabile che vi sarà un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione.

21 Le attività potenziali sono valutate in sede di predisposizione del bilancio di esercizio. Se il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione diventa ragionevolmente certo e il valore dell'attività può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio, l'attività e il relativo provento o ricavo sono rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui ciò si verifica. Se un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione è diventato probabile, l'amministrazione dà informativa circa l'attività potenziale in nota integrativa (vedi sezione "Informazione integrativa", paragrafo 54).

Valutazione

Migliore stima

22 L'importo del fondo riflette la migliore stima della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio.

23 La migliore stima della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale è l'importo che l'amministrazione dovrebbe ragionevolmente pagare per estinguere l'obbligazione o per trasferirla a terzi alla data di chiusura del bilancio.

24 La stima del fondo è basata sul giudizio dei competenti organi dell'amministrazione, integrato dall'esperienza maturata in transazioni analoghe e, in alcuni casi, da relazioni di esperti indipendenti. L'evidenza considerata include ogni elemento aggiuntivo fornito dagli eventi verificatisi dopo la data di chiusura del bilancio.

Rischi e incertezze

25 I rischi e le incertezze che inevitabilmente caratterizzano molti fatti e circostanze devono essere tenuti in considerazione nella determinazione della migliore stima di un fondo.

26 Una modifica del rischio può determinare l'aumento dell'ammontare di un fondo. Tuttavia, l'incertezza non giustifica l'intenzionale sovrastima dei fondi.

Valore attuale

27 Laddove l'effetto del valore temporale della moneta sia rilevante, l'ammontare del fondo è rappresentato dal valore attuale del trasferimento di risorse che ci si aspetta sia necessario per estinguere l'obbligazione.

28 Il tasso da utilizzare per l'attualizzazione riflette le valutazioni correnti di mercato del valore temporale della moneta nonché i rischi specifici associati alla passività. Nella determinazione del tasso non si tiene conto dei rischi già considerati in rettifica delle stime dei futuri flussi monetari.

Eventi futuri

29 Gli eventi futuri che possono incidere sull'ammontare necessario per estinguere un'obbligazione devono essere riflessi nell'ammontare del fondo solo in presenza di una sufficiente evidenza oggettiva che tali eventi si verificheranno.

Dismissioni attese di attività

30 Gli utili derivanti dalla dismissione attesa di attività non sono considerati nella valutazione dell'ammontare del fondo, anche se la dismissione attesa è strettamente collegata all'evento che dà luogo al fondo. L'amministrazione rileva gli utili derivanti dalle dismissioni di attività secondo quanto specificato dallo standard che disciplina tali attività.

Indennizzi

31 Laddove si preveda che alcune o tutte le spese richieste per estinguere un'obbligazione vengano rimborsate da una terza parte, l'amministrazione rileva l'indennizzo solo quando la sua erogazione è ragionevolmente certa.

Nella stima del fondo, l'amministrazione deve considerare tutte le evidenze disponibili, incluso l'indennizzo che sarà riconosciuto se l'amministrazione adempie all'obbligazione.

L'amministrazione fornisce informazioni in nota integrativa sull'attività potenziale relativa all'indennizzo e ne evidenzia il collegamento con l'ammontare del fondo.

32 Se l'obbligazione dell'amministrazione deve essere adempiuta da terzi e il mancato adempimento non comporta una responsabilità a carico dell'amministrazione, quest'ultima non rileva alcun fondo.

Rettifiche di fondi

33 I fondi devono essere riesaminati alla data di chiusura del bilancio di ciascun esercizio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente. Se non è più probabile che sarà necessario un trasferimento di risorse per adempiere all'obbligazione, il fondo deve essere stornato.

34 Se l'importo del fondo è attualizzato, il relativo ammontare iscritto in bilancio aumenta in ciascun esercizio per riflettere il decorso del tempo. Tale incremento è rilevato come un onere finanziario nel conto economico.

Utilizzo di fondi

35 Il fondo deve essere utilizzato solo in relazione all'evento per il quale era stato inizialmente rilevato.

Risultati negativi della gestione operativa

36 Non devono essere rilevati fondi a fronte di futuri risultati negativi della gestione operativa.

37 I futuri risultati negativi della gestione operativa non soddisfano la definizione di passività e le generali condizioni di rilevazione previste per i fondi al paragrafo 6.

Contratti onerosi

38 Questo standard definisce il contratto oneroso come un contratto per lo scambio di beni o servizi in cui i costi inevitabili che l'amministrazione deve sostenere per soddisfare le obbligazioni contrattualmente assunte sono superiori ai trasferimenti di risorse che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto.

Molti contratti comprovanti transazioni di scambio possono essere annullati senza pagare un corrispettivo all'altra parte per cui, in tal caso, non sussiste un'obbligazione. I contratti che non sono onerosi non rientrano nell'ambito di applicazione del presente standard.

Altri contratti stabiliscono sia diritti sia doveri per le parti coinvolte nel contratto. Laddove le circostanze implicino che tali contratti siano onerosi, essi rientrano nell'ambito di applicazione del presente standard e sussiste un'obbligazione che va rilevata.

39 Se l'amministrazione ha un contratto oneroso, l'obbligazione attuale derivante dai costi inevitabili originati dal contratto comporta la rilevazione di un fondo.

Il fondo è rilevato con riferimento all'obbligazione attuale al netto dei trasferimenti di risorse che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto. I costi inevitabili originati dal contratto riflettono il costo netto minimo di risoluzione del contratto, cioè il minore tra il costo necessario all'adempimento dello stesso e qualsiasi corrispettivo o penale risultante dal mancato adempimento dello stesso.

40 Il costo di adempimento di un contratto comprende i costi direttamente imputabili al contratto stesso, ossia:

- a) i costi direttamente imputabili al contratto stesso, ossia costi incrementali di adempimento del contratto, quali lavoro diretto e materie prime;
- b) l'imputazione di altri costi per la quota ragionevolmente imputabile all'adempimento del contratto, quali l'ammortamento di immobilizzazioni utilizzate per l'adempimento del contratto.

41 Prima di rilevare un fondo per un contratto oneroso, l'amministrazione rileva qualsiasi perdita per riduzione durevole di valore delle attività utilizzate per l'adempimento del contratto.

Ristrutturazioni

42 Rientrano nella definizione di ristrutturazione:

- a) la cessazione o la dismissione di un'attività svolta o di un servizio erogato;
- b) la chiusura o la cessazione delle attività dell'amministrazione in una specifica ubicazione o area geografica;
- c) significative riorganizzazioni che hanno un effetto rilevante sulla natura e sugli indirizzi strategici delle attività dell'amministrazione.

43 Un fondo per i costi di ristrutturazione è rilevato solo se sono soddisfatte le condizioni generali per la rilevazione dei fondi disciplinate nel paragrafo 6.

44 Un fondo per ristrutturazioni è rilevato anche in situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non può realisticamente evitare un futuro trasferimento di risorse, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza. A tal fine, l'amministrazione deve avere

predisposto un dettagliato piano formale per la ristrutturazione che sia stato reso pubblico e che identifichi almeno:

- a) l'attività/unità operativa o parte dell'attività/unità operativa interessata;
- b) le principali sedi interessate;
- c) la categoria e il numero approssimativo di dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;
- d) le spese che verranno sostenute; e
- e) i tempi di implementazione del piano di ristrutturazione.

45 Se l'amministrazione intraprende l'attuazione di un piano di ristrutturazione—dopo la data di riferimento del bilancio d'esercizio, tale informazione deve essere presentata secondo quanto previsto dall'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*, se la ristrutturazione è rilevante e la mancata divulgazione potrebbe influenzare la formulazione del giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche e l'assunzione di decisioni da parte degli utilizzatori del bilancio d'esercizio.

Fondi per ristrutturazioni

46 Il fondo per ristrutturazioni include unicamente i costi:

- a) necessariamente derivanti dalla ristrutturazione; e
- b) non associati con le attività che l'amministrazione continua a svolgere.

47 I futuri risultati negativi della gestione operativa identificabili sino alla data della ristrutturazione non sono inclusi nel fondo, tranne nel caso in cui siano correlati a un contratto oneroso.

48 Come richiesto dal paragrafo 30, gli utili derivanti da una dismissione attesa di attività non sono considerati nella valutazione di un fondo per ristrutturazione, anche se la vendita delle attività è prevista come parte della ristrutturazione.

Informazione integrativa

49 L'amministrazione classifica i fondi in base alla loro tipologia. Per ciascuna tipologia di fondo, l'amministrazione indica:

- a) il valore all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- b) gli incrementi rilevati nell'esercizio, sia tramite la costituzione di nuovi fondi sia tramite ulteriori accantonamenti ai fondi esistenti;
- c) gli importi utilizzati durante l'esercizio;
- d) gli importi inutilizzati e stornati durante l'esercizio;
- e) l'incremento durante l'esercizio degli importi attualizzati per effetto del trascorrere del tempo e di eventuali cambiamenti nel tasso di attualizzazione.

50 Inoltre, per ogni tipologia di fondo, l'amministrazione fornisce:

- a) una breve descrizione della natura dell'obbligazione e della data prevista per il conseguente trasferimento di risorse;
- b) un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla data del suddetto trasferimento di risorse. Laddove necessario per fornire un'informativa adeguata, l'amministrazione evidenzia le principali ipotesi sottostanti in merito a eventi futuri;
- c) un'indicazione dei pareri ricevuti da esperti, quando l'amministrazione vi abbia fatto ricorso;
- d) l'ammontare degli eventuali indennizzi previsti e il relativo impatto sulla stima del fondo.

51 L'amministrazione fornisce le seguenti informazioni in merito alle passività potenziali:

- a) una stima del loro ammontare, determinato secondo le disposizioni dei paragrafi da 22 a 30;
- b) un'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla data del trasferimento di risorse derivante dalla passività potenziale; e
- c) la eventualità di ricevere un indennizzo.

L'informativa non è richiesta se il trasferimento di risorse per l'adempimento dell'obbligazione è considerato remoto.

52 Nel determinare quali fondi o passività potenziali possano essere aggregati in una medesima tipologia, è necessario considerare se la natura dei singoli elementi sia sufficientemente simile da consentire di raggrupparli in osservanza delle disposizioni dei paragrafi 50 lettere a) e b) e 51 lettere a) e b).

53 Se un fondo e una passività potenziale derivano dallo stesso insieme di circostanze, l'amministrazione ne dà evidenza secondo quanto previsto nei paragrafi da 49 a 51 in maniera tale da mostrare il collegamento tra il fondo e la passività potenziale.

54 In presenza di attività potenziali, laddove si ritenga probabile il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione, quest'ultima presenta una breve descrizione della natura delle attività potenziali alla data di chiusura del bilancio, e, se fattibile, una stima del loro ammontare, determinato utilizzando i criteri previsti per i fondi nei paragrafi da 22 a 30.

55 Laddove il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione non sia ritenuto probabile, non è necessario fornire informazioni sulle relative attività potenziali in nota integrativa. Nel caso tali informazioni vengano comunque inserite in nota integrativa, inoltre, è importante non fornire indicazioni fuorvianti sulla probabilità del relativo provento o ricavo.

56 Laddove non sia praticabile fornire alcune delle informazioni richieste nei paragrafi 51 e 54, tale circostanza deve essere esplicitamente menzionata e motivata in nota integrativa.

57 In casi estremamente rari, l'indicazione di alcune o di tutte le informazioni richieste dai paragrafi da 49 a 55 potrebbe pregiudicare seriamente la posizione dell'amministrazione in una controversia con terzi sull'oggetto del fondo, della passività potenziale o dell'attività potenziale. In tali circostanze, l'amministrazione non ha l'obbligo di fornire l'informazione, ma deve indicare la natura generale della controversia, il fatto che l'informazione non è stata fornita e i motivi per cui non è stata fornita.