

N. 11

**PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 11
(RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)****Commesse a lungo termine**

Il presente Principio contabile internazionale così come rivisto sostituisce lo IAS 11, La contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato dal Board nel marzo 1978. Il Principio rivisto è entrato in vigore per i bilanci a partire dagli esercizi con inizio dal 1° gennaio 1995 o da data successiva.

Nel maggio 1999, lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999), Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio, ha modificato il paragrafo 45. Il testo così modificato entra in vigore nel momento in cui lo IAS 10 (rivisto nella sostanza nel 1999) entra in vigore — ossia a partire dai bilanci annuali degli esercizi con inizio dal 1° gennaio 2000 o da data successiva.

SOMMARIO

	Paragrafi
Finalità	
Ambito di applicazione	1-2
Definizioni	3-6
Combinazioni e suddivisioni di commesse a lungo termine	7-10
Ricavi di commessa	11-15
Costi di commessa	16-21
Rilevazione di ricavi e costi di commessa	22-35
Rilevazione di perdite attese	36-37
Cambiamenti nelle stime	38
Informazioni integrative	39-45
Data di entrata in vigore	46

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

FINALITÀ

La finalità del presente Principio è quella di definire il trattamento contabile dei ricavi e dei costi relativi alle commesse a lungo termine. Data la natura delle operazioni svolte nelle commesse a lungo termine, la data in cui inizia l'attività prevista dal contratto e la data di completamento della commessa hanno luogo in esercizi differenti. Il problema principale nella contabilizzazione di commesse a lungo termine è, perciò, l'attribuzione dei ricavi e dei costi agli esercizi contabili nei quali il lavoro della commessa è svolto. Il presente Principio utilizza i criteri di rilevazione stabiliti nel Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio d'esercizio per determinare quando i ricavi e i costi di commessa devono essere imputati come ricavi e costi nel conto economico. Esso fornisce anche una indicazione pratica per l'applicazione di questi criteri.

AMBITO DI APPLICAZIONE

1. ***Il presente Principio deve essere applicato per la contabilizzazione delle commesse a lungo termine nei bilanci degli appaltatori.***
2. Il presente Principio sostituisce lo IAS 11, La contabilizzazione delle commesse a lungo termine, approvato nel 1978.

DEFINIZIONI

3. ***I termini seguenti vengono usati nel presente Principio con i significati indicati:***

La commessa a lungo termine è un contratto stipulato specificamente per la costruzione di un bene o di una combinazione di beni strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale.

La commessa a prezzo predeterminato è una commessa a lungo termine nella quale l'appaltatore pattuisce un prezzo predeterminato, o una quota predeterminata per unità di prodotto soggetto, in alcuni casi, a clausole di revisione dei prezzi.

La commessa a margine garantito è una commessa a lungo termine nella quale all'appaltatore vengono rimborsati costi concordati o altrimenti definiti, con l'aggiunta di una percentuale su questi costi o di un compenso predeterminato.

4. Una commessa a lungo termine può essere stipulata per la costruzione di un singolo bene, quale un ponte, un edificio, una diga, una conduttura, una strada, una nave o una galleria. Una commessa a lungo termine può anche riguardare la costruzione di un insieme di beni che sono strettamente connessi o interdipendenti in termini di progettazione, tecnologia e funzione o della loro destinazione o utilizzazione finale; esempi di tali commesse comprendono quelle stipulate per la costruzione di raffinerie e altre parti complesse di impianti o macchinari.
5. Per le finalità del presente Principio, le commesse a lungo termine comprendono:
- (a) commesse per la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione del bene, quali quelle per i servizi di capoprogetto e di architetti; e
 - (b) commesse per la distruzione o per il rifacimento di beni, e la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.
6. Le commesse a lungo termine possono essere pattuite in vari modi che, per le finalità del presente Principio, si classificano come commesse a prezzo predeterminato e commesse a margine garantito. Alcune commesse a lungo termine possono avere caratteristiche sia della commessa a prezzo predeterminato sia di quella a margine garantito; è il caso, per esempio, di una commessa a margine garantito con un prezzo massimo concordato. In tali casi, l'appaltatore deve prendere in considerazione tutte le condizioni previste nei paragrafi 23 e 24 per determinare quando rilevare i ricavi e i costi di commessa.

COMBINAZIONI E SUDDIVISIONI DI COMMESSE A LUNGO TERMINE

7. Le disposizioni del presente Principio sono normalmente applicate distintamente per ciascuna commessa a lungo termine. In certi casi, comunque, è necessario applicare il Principio agli elementi di una singola commessa separatamente identificabili, o a un gruppo di commesse, allo scopo di riflettere il contenuto di una commessa o di un gruppo di commesse.
8. ***Quando una commessa si riferisce a vari beni, la costruzione di ciascun bene deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:***
- (a) ***sono state presentate offerte distinte per ciascun bene;***
 - (b) ***ciascun bene è stato oggetto di negoziazione distinta e l'appaltatore e il committente erano in grado di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa a ciascun bene; e***
 - (c) ***si possono identificare i costi e i ricavi di ciascun bene.***
9. ***Un gruppo di commesse, sia con un singolo sia con più di un committente, deve essere trattato come una singola commessa a lungo termine quando:***
- (a) ***il gruppo di commesse è negoziato come un unico pacchetto;***
 - (b) ***le commesse sono così strettamente connesse che fanno parte, di fatto, di un progetto singolo con un margine di profitto globale; e***

N. 11

(c) *le commesse sono realizzate simultaneamente o in sequenza continua.*

10. *Una commessa può prevedere la costruzione di un bene ulteriore a discrezione del committente o può essere modificata per includere la costruzione di un bene ulteriore. La costruzione del bene ulteriore deve essere trattata come una distinta commessa a lungo termine quando:*

(a) *il bene differisce significativamente nella progettazione, nella tecnologia o nella funzione dal bene o dai beni, previsti nella commessa originaria; o*

(b) *il prezzo del bene è stabilito senza considerare il prezzo della commessa originaria.*

RICAVI DI COMMESSA

11. *I ricavi di commessa devono comprendere:*

(a) *il valore iniziale di ricavi concordati nel contratto; e*

(b) *le varianti nel lavoro di commessa, le revisioni prezzi richieste e i pagamenti di incentivi:*

(i) *nella misura in cui è probabile che essi rappresentino ricavi veri e propri; e*

(ii) *se questi possono essere valutati con attendibilità.*

12. I ricavi di commessa devono essere valutati sulla base del fair value (valore equo) della remunerazione percepita o spettante. La determinazione dei ricavi di commessa è influenzata da varie situazioni di incertezza che dipendono dall'esito di eventi futuri. Le stime, spesso, devono essere riviste nel momento in cui gli eventi si verificano e le incertezze si chiariscono. L'ammontare dei ricavi di commessa, perciò, può aumentare o diminuire da un esercizio al successivo. Per esempio:

(a) un appaltatore e un committente possono concordare variazioni o revisioni prezzi che aumentano o diminuiscono i ricavi di commessa in un esercizio successivo a quello nel quale la commessa venne inizialmente concordata;

(b) l'ammontare dei ricavi stabiliti in una commessa stipulata a prezzo predeterminato può aumentare come risultato di clausole di revisione prezzi;

(c) l'ammontare dei ricavi di commessa può diminuire come risultato delle penalità derivanti da ritardi causati dall'appaltatore nel completamento della commessa; o

(d) quando una commessa a prezzo predeterminato prevede un prezzo predeterminato per unità di prodotto i ricavi di commessa aumentano all'aumentare del numero di unità prodotte.

13. Una variante è una richiesta del committente che modifica l'oggetto del lavoro che deve essere svolto in base al contratto. Una variazione può portare a un aumento o a una diminuzione nei ricavi di commessa. Esempi di variazioni sono i cambiamenti di specifiche o di progettazione del bene e cambiamenti nella durata della commessa. Una variazione deve essere inclusa nei ricavi di commessa se:

(a) è probabile che il committente approverà la variazione e l'ammontare del ricavo che ne deriva; e

(b) l'ammontare del ricavo può essere determinato con attendibilità.

14. Con una richiesta di revisione prezzi l'appaltatore cerca di ottenere dal committente, o da terzi, un ammontare a titolo di rimborso per costi non compresi nel prezzo contrattuale. Una richiesta di revisione prezzi può derivare, per esempio, da ritardi causati dal committente, da errori nelle specifiche o nella progettazione e da variazioni contestate nei lavori di commessa. La determinazione dell'ammontare dei ricavi derivanti da richiesta di revisione prezzi è soggetta a un elevato grado di incertezza e spesso dipende dall'esito di negoziazioni. Perciò, le richieste di revisione vengono incluse nei ricavi di commessa solo quando:

(a) le negoziazioni hanno raggiunto una fase avanzata tale che è probabile che il committente accetti le richieste di revisione; e

(b) il probabile ammontare che sarà accettato dal committente può essere determinato con attendibilità.

15. Gli incentivi sono ammontari addizionali corrisposti all'appaltatore se sono stati raggiunti o superati livelli prefissati di prestazioni. Per esempio, un contratto può prevedere il pagamento di un incentivo all'appaltatore in caso di completamento anticipato della commessa. Gli incentivi vengono inclusi nei ricavi di commessa quando:
- (a) la commessa è così avanzata che è probabile che i risultati fissati saranno raggiunti o superati; e
 - (b) l'ammontare degli incentivi può essere determinato con attendibilità.

COSTI DI COMMESSA

16. ***I costi di commessa devono comprendere:***
- (a) ***i costi che si riferiscono direttamente alla commessa specifica;***
 - (b) ***i costi che sono attribuibili all'attività di commessa in generale e che possono essere allocati alla commessa stessa; e***
 - (c) ***qualunque altro costo che può essere specificatamente addebitato al committente sulla base delle clausole contrattuali.***
17. I costi che si riferiscono direttamente a una particolare commessa comprendono:
- (a) i costi inerenti al cantiere, inclusa la supervisione del luogo;
 - (b) i costi dei materiali utilizzati nella costruzione;
 - (c) l'ammortamento degli impianti e macchinari impiegati nella commessa;
 - (d) i costi di spostamento degli impianti, macchinari e materiali al e dal luogo d'esecuzione della commessa;
 - (e) i costi di locazione di impianti e macchinari;
 - (f) i costi di progettazione e assistenza tecnica che sono direttamente connessi alla commessa;
 - (g) i costi stimati per lavori di modifica, compresi i costi di garanzia attesi; e
 - (h) le richieste danni da parte di terzi.

Questi costi possono essere ridotti da eventuali proventi non inclusi nei ricavi di commessa, quali, per esempio, i proventi dalla vendita di eccedenze di materiali e la cessione di impianti e macchinari al termine della commessa.

18. I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a particolari commesse comprendono:
- (a) l'assicurazione;
 - (b) i costi di progettazione e assistenza tecnica non direttamente connessi a una specifica commessa; e
 - (c) le spese generali di commessa.

Tali costi devono essere imputati impiegando criteri sistematici e razionali e devono essere applicati coerentemente a tutti i costi che hanno caratteristiche simili. L'imputazione deve basarsi sul livello ordinario dell'attività di costruzione. Le spese generali di commessa devono comprendere costi quali la preparazione e la gestione delle remunerazioni del personale di commessa. I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a specifiche commesse devono includere anche gli oneri finanziari quando l'appaltatore adotta il trattamento contabile alternativo consentito di cui allo IAS 23, Oneri finanziari.

19. I costi che sono specificamente addebitabili al committente come previsto nelle clausole contrattuali possono includere alcuni costi generali di amministrazione e i costi di sviluppo il cui rimborso sia stabilito nelle clausole contrattuali.

N. 11

20. I costi che non possono essere attribuiti all'attività di commessa o che non possono essere imputati a una commessa devono essere esclusi dai costi di una commessa a lungo termine. Tali costi comprendono:
- (a) i costi generali amministrativi il cui rimborso non sia previsto nel contratto;
 - (b) i costi di vendita;
 - (c) i costi di ricerca e sviluppo il cui rimborso non sia previsto nel contratto; e
 - (d) l'ammortamento di impianti e macchinari non utilizzati in una particolare commessa.
21. I costi di commessa devono comprendere i costi attribuibili a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. Tuttavia, anche i costi che sono direttamente connessi a una commessa e che sono sostenuti per assicurarsi la commessa devono essere inclusi come parte dei costi di commessa se possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità e se è probabile che la commessa sarà ottenuta. Quando i costi sostenuti per ottenere una commessa sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale sono sostenuti, essi non devono essere compresi nei costi di commessa quando la commessa è ottenuta in un esercizio successivo.

RILEVAZIONE DI RICAVI E COSTI DI COMMESSA

22. **Quando il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità, i ricavi e i costi di commessa riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati rispettivamente come ricavo e costo in relazione allo stato di avanzamento dell'attività di commessa alla data di riferimento del bilancio. Una perdita attesa dalla commessa a lungo termine deve essere rilevata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.**
23. **Nel caso di commesse a prezzo predeterminato, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:**
- (a) **i ricavi totali della commessa possono essere determinati con attendibilità;**
 - (b) **è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa;**
 - (c) **sia i costi di commessa necessari per completare la commessa stessa sia lo stato di avanzamento alla data di riferimento del bilancio possono essere misurati con attendibilità; e**
 - (d) **i costi di commessa attribuibili alla commessa stessa possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti possono essere comparati con le stime precedenti.**
24. **Nel caso di una commessa a margine garantito, il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:**
- (a) **è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa; e**
 - (b) **i costi di commessa attribuibili alla commessa, che siano o no specificamente rimborsabili, possono essere chiaramente identificati e determinati con attendibilità.**
25. La rilevazione dei ricavi e dei costi con riferimento allo stato di avanzamento di una commessa è spesso definito metodo della percentuale di completamento. Secondo questo metodo, i ricavi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti per giungere allo stato di avanzamento, imputando al conto economico i ricavi, i costi e i profitti che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato. Questo metodo fornisce utili informazioni sull'avanzamento dell'attività di commessa e sui risultati ottenuti in un esercizio.
26. Secondo il metodo della percentuale di completamento, il ricavo di commessa deve essere imputato come ricavo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro è svolto. I costi di commessa sono solitamente imputati come costo nel conto economico negli esercizi nei quali il lavoro al quale essi si riferiscono è svolto. Tuttavia, qualsiasi eccedenza attesa di costi totali di commessa sui ricavi totali della commessa deve essere imputata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.
27. Un appaltatore può avere sostenuto costi di commessa relativi ad attività future della commessa. Tali costi di commessa sono rilevati come attività purché sia probabile che essi saranno recuperati. Tali costi rappresentano un importo dovuto dal committente e spesso sono classificati come lavori in corso di commessa.

28. Il risultato di una commessa a lungo termine può essere stimato con attendibilità solo quando è probabile che i benefici economici derivanti dalla commessa affluiranno all'impresa. Tuttavia, quando si manifesta un'incertezza sulla recuperabilità di un ammontare già incluso nei ricavi di commessa e già imputato nel conto economico, l'ammontare inesigibile o l'ammontare riguardo al quale il recupero è divenuto improbabile deve essere rilevato come costo invece che come rettifica dell'ammontare dei ricavi di commessa.
29. L'impresa è generalmente in grado di effettuare stime attendibili dopo avere stipulato un contratto di commessa se esso stabilisce:
- (a) i diritti che ciascuna parte può far valere sul bene che deve essere costruito;
 - (b) il corrispettivo previsto; e
 - (c) i modi e i tempi del pagamento.

È anche solitamente necessario per l'impresa avere un efficace sistema interno di previsione finanziaria e di controllo di gestione. L'impresa deve esaminare e, se necessario, rivedere le stime dei ricavi e dei costi di commessa ai diversi stadi di avanzamento della commessa stessa. La necessità di tali revisioni non implica necessariamente che il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità.

30. Lo stato di avanzamento di una commessa può essere determinato in vari modi. L'impresa deve adottare il metodo che misuri attendibilmente il lavoro svolto. A seconda della natura della commessa, i metodi possono includere:
- (a) la proporzione tra i costi di commessa sostenuti per lavori svolti fino alla data di riferimento e i costi totali stimati di commessa;
 - (b) ispezioni del lavoro svolto;
 - (c) il completamento di una quantità fisica del lavoro di commessa.

Gli acconti e gli anticipi ricevuti dai committenti spesso non riflettono il lavoro svolto.

31. Quando lo stato di avanzamento è determinato con riferimento ai costi di commessa sostenuti a quella data, solo costi di commessa riferibili al lavoro svolto possono essere inclusi nei costi sostenuti a quella data. Esempi di costi di commessa che devono essere esclusi sono:
- (a) i costi di commessa che riguardano attività future della commessa, quali i costi di materiali consegnati in un luogo di svolgimento della commessa o immagazzinati per essere impiegati in una commessa ma non ancora installati, utilizzati o applicati nelle prestazioni di commessa, a meno che i materiali siano stati preparati specificatamente per la commessa; e
 - (b) i pagamenti effettuati in anticipo a sub-appaltatori per il lavoro svolto in sub-appalto.

32. **Quando il risultato di una commessa a lungo termine non può essere stimato con attendibilità:**

- (a) ***i ricavi devono essere rilevati solo nei limiti dei costi di commessa sostenuti che è probabile saranno recuperati; e***
- (b) ***i costi di commessa devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti.***

Una perdita attesa su una commessa a lungo termine deve essere immediatamente rilevata come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.

33. Durante le prime fasi di una commessa succede spesso che il risultato della stessa non possa essere stimato con attendibilità. Ciononostante, può essere probabile che l'impresa recupererà i costi di commessa sostenuti. Il ricavo di commessa, perciò, può essere rilevato solo nei limiti dei costi sostenuti che ci si attende saranno recuperati. Dato che il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità, nessun margine deve essere rilevato. Anche se il risultato della commessa non può essere stimato con attendibilità, tuttavia, può essere probabile che i costi totali di commessa eccedano i ricavi totali di commessa. In tali casi, ogni eccedenza attesa dei costi totali di commessa sui ricavi totali di commessa deve essere rilevata immediatamente come costo secondo quanto previsto dal paragrafo 36.

N. 11

34. I costi di commessa che non è probabile possano essere recuperati devono essere rilevati immediatamente come costo. Esempi di casi in cui il recupero dei costi di commessa sostenuti può non essere probabile, e in cui i costi di commessa possono dover essere rilevati immediatamente come costo, includono le commesse:
- (a) che non sono pienamente esecutive, cioè, la cui validità è fortemente in discussione;
 - (b) il completamento delle quali è soggetto all'esito di controversie pendenti o a provvedimenti legislativi in corso di approvazione;
 - (c) relative a immobili che probabilmente saranno requisiti o espropriati;
 - (d) nelle quali il committente non è in grado di adempiere alle sue obbligazioni; o
 - (e) nelle quali l'appaltatore non è in grado di completare la commessa o di adempiere alle obbligazioni contrattuali.
35. **Quando le incertezze che impedivano una stima attendibile del risultato della commessa non esistono più, i ricavi e i costi riferibili alla commessa a lungo termine devono essere rilevati secondo quanto previsto dal paragrafo 22 invece che secondo quanto previsto dal paragrafo 32.**

RILEVAZIONE DI PERDITE ATTESE

36. **Quando è probabile che i costi totali di commessa eccederanno i ricavi totali di commessa, la perdita attesa deve essere immediatamente rilevata come costo.**
37. L'ammontare di tale perdita deve essere determinato senza tener conto:
- (a) se il lavoro della commessa è iniziato;
 - (b) dello stato di avanzamento dell'attività di commessa; o
 - (c) dell'ammontare dei proventi attesi da altre commesse che non vengono trattati come una commessa singola a lungo termine secondo quanto previsto dal paragrafo 9.

CAMBIAMENTI NELLE STIME

38. Il metodo della percentuale di completamento deve essere applicato su base complessiva in ciascun esercizio contabile alle stime correnti dei ricavi e dei costi di commessa. Perciò, l'effetto di un cambiamento nella stima dei ricavi e dei costi di commessa, o l'effetto di un cambiamento nella stima del risultato di una commessa, deve essere contabilizzato come un cambiamento di stima contabile (vedere IAS 8, Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili). Le stime modificate devono essere usate nella determinazione dell'ammontare dei ricavi e dei costi imputati al conto economico dell'esercizio nel quale il cambiamento è avvenuto e negli esercizi successivi.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

39. **L'impresa deve indicare:**
- (a) **l'ammontare dei ricavi di commessa rilevati come ricavo nell'esercizio;**
 - (b) **i criteri utilizzati per determinare i ricavi di commessa rilevati nell'esercizio; e**
 - (c) **i criteri utilizzati per determinare lo stato di avanzamento delle commesse in corso.**
40. **L'impresa deve indicare ciascuna delle seguenti informazioni per le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio:**
- (a) **l'ammontare complessivo dei costi sostenuti e degli utili rilevati (al netto delle perdite rilevate) a quella data;**

- (b) *l'ammontare degli anticipi ricevuti; e*
- (c) *l'ammontare delle ritenute a garanzia.*
41. Le ritenute a garanzia sono quella parte della fatturazione ad avanzamento lavori che non viene corrisposta fino a che le condizioni specificate nel contratto per il pagamento di tali ammontari non siano rispettate o fino a che i difetti non siano stati corretti. Le fatturazioni ad avanzamento lavori sono ammontari fatturati per lavori svolti su commessa, sia che essi siano stati liquidati o no dal committente. Gli anticipi sono importi percepiti dall'appaltatore prima dello svolgimento del relativo lavoro.
42. **L'impresa deve esporre:**
- (a) *come valore dell'attivo, l'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa; e*
- (b) *come valore del passivo, l'ammontare lordo dovuto ai committenti per lavori di commessa.*
43. L'ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa è l'importo netto:
- (a) dei costi sostenuti sommati ai margini rilevati; meno
- (b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori
- per tutte le commesse in corso per le quali i costi sostenuti più i margini rilevati (meno le perdite rilevate) eccedono la fatturazione ad avanzamento dei lavori.
44. L'ammontare lordo dovuto ai committenti per commesse in corso è l'importo netto:
- (a) dei costi sostenuti sommati ai proventi rilevati; meno
- (b) il totale delle perdite rilevate e della fatturazione ad avanzamento dei lavori
- per tutte le commesse in corso per le quali la fatturazione ad avanzamento dei lavori eccede i costi sostenuti più i margini rilevati (meno le perdite rilevate). Passività e attività potenziali possono sorgere da elementi quali costi legati a warrant, reclami, sanzioni o perdite possibili.
45. L'impresa deve indicare qualsiasi passività e attività potenziale che può insorgere quali oneri per garanzia, richieste di risarcimento, penali o perdite possibili in conformità alle disposizioni dello IAS 37, Accantonamenti, passività e attività potenziali.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

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