

## Principi contabili IAS e IFRS: cosa cambia dal 1° gennaio 2022

*Gianluca Rossi - Dottore commercialista e revisore legale - Studio Rossi e Associati Massa Carrara*

Con due regolamenti UE del 2021 (n. 2021/25 e n. 2021/1080), la Commissione europea ha modificato alcuni principi contabili internazionali IAS e IFRS: si tratta, in effetti, di modifiche formali che poco aggiungono agli standard contabili interessati; tuttavia, hanno l'effetto di semplificare i processi e chiarire dubbi pratici posti dagli utilizzatori. Basti pensare alle modifiche apportate all'IFRS 1, che faciliteranno la transizione agli IFRS per le controllate riducendo i costi non necessari ed evitando la necessità di mantenere due binari paralleli di registrazioni contabili. Le imprese applicheranno le modifiche al più tardi a partire dalla data di inizio del primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2022, o successivamente, essendo comunque consentita l'applicazione anticipata.

Con il regolamento UE n. 2021/25 della Commissione del 13 gennaio 2021 è stato modificato il regolamento n. 1126/2008, per tenere conto delle modifiche già introdotte il 27 agosto 2020 dall'**International Accounting Standards Board** con la pubblicazione della "Riforma degli indici di riferimento dei tassi di interesse - fase 2 - Modifiche all'IFRS 9, allo IAS 39, all'IFRS 7, all'IFRS 4 e all'IFRS 16", in coordinamento normativo. Successivamente con analogo provvedimento si è avuto ulteriore intervento (regolamento UE n. 2021/1080), al quadro generale di prassi contabile internazionale.

Questa intensa attività di aggiornamento è stata promossa dallo IASB sin dal 14 maggio 2020, con diversi emendamenti ai principi contabili internazionali IFRS. Il pacchetto di emendamenti, a suo tempo adottati, includeva interventi di ambito ristretto a tre standard (IFRS 3, IAS 16 e IAS 37) nonché i miglioramenti annuali dello IASB (Annual Improvements 2018-2020), che consistono in modifiche non sostanziali per chiarire la formulazione o correggere incoerenze minori, sviste o conflitti tra i vari requisiti previsti dagli standards internazionali.

In estrema sintesi:

- le modifiche all'**IFRS 3 - Aggregazioni aziendali** aggiornano il riferimento nell'IFRS 3 al Conceptual Framework for Financial Reporting senza modificare i requisiti contabili per le aggregazioni aziendali;
- le modifiche allo **IAS 16 - Immobili, impianti e macchinari** vietano a un'impresa di dedurre dal costo di immobili, impianti e macchinari gli importi ricevuti dalla vendita di articoli prodotti mentre l'impresa sta preparando l'attività per l'uso previsto (come, ad esempio, i proventi dalla vendita dei prototipi). Invece, una società dovrà rilevare tali proventi e il relativo costo nel conto economico;
- le modifiche allo **IAS 37 - Accantonamenti, passività e attività potenziali** specificano quali costi dovrà includere un'impresa nel valutare se un contratto sarà in perdita (c.d. onerous contract).

I miglioramenti annuali 2018-2020 apportano modifiche minori all'**IFRS 1** - Prima adozione degli International Financial Reporting Standard, all'**IFRS 9** - Strumenti finanziari e allo **IAS 41** - Agricoltura.

Tutte le modifiche saranno efficaci dal 1° gennaio 2022 ma ne è consentita, previa specifica indicazione nelle note esplicative, un'applicazione anticipata.

**Le modifiche introdotte con il regolamento UE n. 2021/25**

La Commissione europea ha tenuto conto anche delle modifiche introdotte il 27 agosto 2020 dall'International Accounting Standards Board con la pubblicazione "Riforma degli indici di riferimento dei tassi di interesse - fase 2 - Modifiche all'IFRS 9, allo IAS 39, all'IFRS 7, all'IFRS 4 e all'IFRS 16". Le modifiche agli standard in oggetto delineano un **trattamento contabile specifico** capace di **ripartire nel tempo** le variazioni di valore di strumenti finanziari o di contratti di leasing, conseguenti all'effettiva **sostituzione degli indici di riferimento** per la determinazione dei **tassi di interesse esistenti con tassi di riferimento alternativi**.

In questo modo, anche nella transizione ai nuovi tassi di riferimento, dovrebbero **evitarsi ripercussioni immediate sull'utile**, o perdita d'esercizio, e **possibili cessazioni di relazioni di copertura** (c.d. hedge accounting).

Le imprese devono applicare le modifiche al più tardi a **partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario** che cominci il **1° gennaio 2021**, o successivamente.

Nella Tabella n. 1 sono riportate le macro-aree tematiche oggetto di modifica e integrazione da parte del regolamento UE n. 2021/25, riferite agli Standard internazionali interessati dalla riforma dei tassi di riferimento.

**Tabella n. 1**

<b>Principio contabile</b>	<b>Modifica</b>
IAS 39 "Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione" - IFRS 9 "Strumenti finanziari"	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Variazioni base di determinazione dei flussi finanziari contrattuali</li> <li>- Coperture dei flussi finanziari e coperture di un investimento netto</li> <li>- Designazione delle componenti di rischio</li> <li>- Contabilizzazione delle operazioni di copertura</li> <li>- Valutazione dell'efficacia retroattiva</li> </ul>
IFRS 7 "Strumenti finanziari: informazioni integrative"	<p>Sono previste informazioni integrative aggiuntive quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- natura e portata dei rischi derivanti dagli strumenti finanziari</li> <li>- progressi nel completamento della transizione verso i tassi di riferimento alternativi</li> </ul>
IFRS 4 "Contratti assicurativi"	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Disposizioni per l'assicuratore che applica l'esenzione temporanea dall'IFRS 9</li> <li>- Variazioni della base per determinare i flussi finanziari contrattuali</li> </ul>
IFRS 16 "Leasing"	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Variazione della base per determinare i futuri pagamenti dovuti per il leasing e contabilizzazione del leasing</li> </ul>

## Le modifiche introdotte con il regolamento UE n. 2021/1080

Con il regolamento UE n. 2021/1080 del 28 giugno 2021, la Commissione è intervenuta per modificare, a partire **dal 1° gennaio 2022**, una serie di ulteriori principi contabili: i principi contabili internazionali (IAS) 16, 37 e 41 e gli International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, 3 e 9.

Il regolamento stabilisce che le imprese dovranno applicare a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1° gennaio 2022 o, successivamente, i principi contabili modificati e indicati nell'allegato al regolamento, ovvero:

- lo **IAS 16** - Immobili, impianti e macchinari;
- lo **IAS 37** - Accantonamenti, passività e attività potenziali;
- lo **IAS 41** - Agricoltura;
- l'**IFRS 1** - Prima adozione degli International Financial Reporting Standard;
- l'**IFRS 3** - Aggregazioni aziendali;
- l'**IFRS 9** - Strumenti finanziari;
- **IAS 16** - Immobili, impianti e macchinari.

Con particolare riferimento allo **IAS 16 - Immobili, impianti e macchinari**, il bilancio deve indicare:

- l'importo delle spese rilevate nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari nel corso della sua costruzione; e
- l'ammontare degli impegni contrattuali in essere per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari.

Oltre a ciò, se non presentati **separatamente** nel prospetto del **conto economico complessivo**, il bilancio deve inoltre indicare:

- a) l'importo del risarcimento da parte di terzi imputato nell'utile (perdita) d'esercizio per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione di valore, sono stati persi o dismessi; e
- b) gli importi dei proventi e dei costi imputati nell'utile (perdita) d'esercizio che sono relativi a elementi prodotti che non sono il risultato di attività ordinarie dell'entità, e quali voci del prospetto di conto economico complessivo includono tali proventi e costi.

Intervenendo, poi, sullo **IAS 37 - Accantonamenti, passività e attività potenziali**, la modifica definisce oneroso un contratto in cui i costi non discrezionali necessari per l'adempimento delle obbligazioni assunte superino i benefici economici che si suppone si otterranno dallo stesso contratto. I costi non discrezionali previsti da un contratto riflettono il costo netto minimo di risoluzione del contratto, cioè il minore tra il costo necessario all'adempimento e qualsiasi risarcimento o sanzione derivante dall'inadempienza.

Quanto alle modifiche assunte sull'**IFRS 3 - Aggregazioni aziendali**, viene stabilito che alla data di acquisizione, l'acquirente deve **rilevare, separatamente** dall'avviamento, le attività acquisite e le passività assunte identificabili e qualsiasi partecipazione di minoranza nell'acquisita.

Venendo alle Passività e passività potenziali rientranti nell'ambito di applicazione dello **IAS 37** o dell'**IFRIC 21**, lo **IAS 37** definisce una passività potenziale come:

- a) una possibile obbligazione che deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi, o meno, di uno o più eventi futuri incerti non interamente sotto il controllo

dell'entità; o

b) un'obbligazione attuale che deriva da eventi passati, ma che non è rilevata perché:

- non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione; o

- l'importo dell'obbligazione non può essere determinato con sufficiente attendibilità.

L'acquirente deve rilevare, alla data di acquisizione, una passività potenziale assunta in un'aggregazione aziendale se si tratta di un'obbligazione attuale derivante da eventi passati, e il cui **fair value** (il valore equo) può essere attendibilmente determinato.

## Novità per l'informativa di bilancio

A livello di informazioni integrative il bilancio, in coordinata esposizione con i principi che presidiano alla sua stesura, dovrà indicare:

- l'importo delle spese rilevate nel valore contabile di un elemento di immobili, impianti e macchinari nel corso della sua costruzione;

- l'ammontare degli impegni contrattuali in essere per l'acquisto di immobili, impianti e macchinari;

- l'importo del risarcimento da parte di terzi imputato nell'utile (perdita) d'esercizio per elementi di immobili, impianti e macchinari che hanno subito una riduzione di valore, sono stati persi o dismessi;

- gli importi dei proventi e dei costi imputati nell'utile (perdita) d'esercizio in conformità al paragrafo 20 A che sono relativi a elementi prodotti che non sono il risultato di attività ordinarie dell'entità, e quali voci del prospetto di conto economico complessivo, includono tali proventi e costi.

Per lo IAS 37 (**accantonamenti**) a livello di contratti onerosi vanno considerati i costi direttamente correlati al contratto, quali la manodopera e le materie prime dirette, nonché la ripartizione della quota d'ammortamento afferente ad un cespite.

Per quanto concerne l'IFRS 3 (**aggregazioni aziendali**) è chiarito che i costi che l'acquirente prevede di sostenere in futuro, ma che non è obbligato a sostenere, per realizzare il proprio piano di ritirarsi da un'attività di un'acquisita, di dismettere i dipendenti di un'acquisita, oppure di trasferirli, non sono passività alla data di acquisizione. L'acquirente non rileva quei costi nell'ambito dell'applicazione del metodo dell'acquisizione. Invece, l'acquirente rileva quei costi nel bilancio successivo all'aggregazione, secondo quanto previsto da altri ifrs. Vi sono, poi, talune eccezioni che riguardano le passività e le passività potenziali rientranti nell'ambito di applicazione dello IAS 37 o dell'IFRIC 21 (relativo ai tributi).

## In conclusione

Ancorché gli emendamenti qui sommariamente esaminati **non** abbiano apportato **modifiche sostanziali** alle modalità di rilevazione e valutazione previste dai principi contabili internazionali emendati, si può concludere che il Board IASB ha voluto sia **semplificare alcuni processi** sia **chiarire alcuni dubbi pratici** posti dagli utilizzatori nell'ambito dell'applicazione dei principi contabili internazionali (ora modificati): basti pensare per quanto attiene ai miglioramenti agli IFRS 2018-2020, alle modifiche apportate all'IFRS 1, che faciliteranno la transizione agli IFRS per le controllate che applicano questa esenzione facoltativa riducendone i costi non necessari, ed evitando la necessità di mantenere due binari paralleli di registrazioni contabili.

Inoltre, per quanto riguarda lo IAS 41, la modifica chiarisce che, quando viene utilizzata una tecnica del **valore attuale** per misurare il **valore equo**, le ipotesi utilizzate per i flussi di cassa e i tassi di sconto dovrebbero essere coerenti internamente, ovvero utilizzare per

entrambi dei flussi al netto o al lordo delle imposte.