
Il principio contabile IAS 24

di [Sonia Cascarano](#)

Publicato il 11 Novembre 2010

Continua l'armonizzazione dei principi contabili internazionali alle normative "europee"... (Sonia Cascarano)

Le modifiche allo IAS 24

Si segnalano due importanti Regolamenti della Commissione Europea sulle modifiche apportate allo IAS 24 e all'IFRIC 14, pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L. 186 del 20 luglio 2010.

In particolare si fa riferimento:

1. Regolamento n. 632/2010 del 19 luglio 2010 che porta modifiche al Regolamento n. 1126/2008, così come modificato dal Regolamento n. 1261/2008, relativo al principio contabile IAS 24, IFRS 2, IFRS 7 e IFRS 8;
2. al Regolamento n.633/2010 che ha apportato modifiche al Regolamento CE n. 1126/2008 circa l'interpretazione IFRIC 14.

Sub 1), il 20 luglio 2010 è stato pubblicato sulla GUUE il Regolamento n. 1126/2008 riportante le modifiche al principio contabile IAS 24 e IFRS 2, che si applicheranno dalla data di inizio dell'esercizio finanziario in inizio dopo il 31 dicembre 2010.

Il primo provvedimento citato sostituisce lo IAS 24, per rendere la normativa europea conforme alla nuova versione del principio contabile internazionale, pubblicata dallo IASB in data 4 novembre 2009.

Le novità semplificano la definizione di "parte correlata", creando maggiore praticità e dispensando le entità pubbliche da alcuni requisiti informativi relativi alle operazioni con parti correlate.

L'adozione dello IAS 24 rivisto comporta peraltro, come conseguenza, alcune modifiche all'IFRS 8, volte a garantire la coerenza fra i principi contabili internazionali.

Il principio contabile dello IAS 24 garantisce la presenza nel bilancio delle informazioni integrative necessarie idonee ad evidenziare la possibilità che la sua situazione patrimoniale e finanziaria e il suo risultato economico siano stati influenzati dall'esistenza di parti correlate (una persona fisica o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio) e da operazioni e saldi in essere con tali parti, inclusi gli impegni.

L'analisi del termine "correlati" comporta l'affermazione secondo la quale, una persona fisica o uno stretto familiare sono correlati ad un'entità che redige il bilancio se tale persona ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio, se ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o su di una sua controllante.

L'analisi dei termini assume un valore fondamentale nell'approccio alla disciplina internazionale e quindi si precisa che,

- per controllo si intende il potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'entità per ottenere benefici dalle sue attività;
- per controllo congiunto si intende la condivisione, attraverso contratto, del controllo su di un'attività economica;
- per influenza dominante si intende il potere di partecipare alla determinazione delle politiche finanziarie e gestionali di un'entità tralasciando l'aspetto del controllo;
- per influenza notevole si intende il possesso di azioni, tramite clausole statutarie o accordi.

In base alle disposizioni transitorie previste dallo stesso regolamento di omologazione, il principio si applica retroattivamente a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2011 o da data successiva, anche se è ammessa la facoltà di applicazione anticipata, con la conseguenza che si potrà applicare la versione 2003 o 2009.

Si procede alla delimitazione delle differenze, per chiarire la nuova formulazione sull'obbligo di informativa previsto dall'art. 2427 comma 1 n. 22-bis c.c., tra la definizione fornita dallo IAS 24 del 2009 rispetto alla versione del 2003.

In particolare:

- Rapporti tra le società collegate alla capogruppo e le società controllate dalla stessa.

Nella formulazione 2003 le controllate sono considerate parti correlate della collegata ma non viceversa, nello IAS 24 si considerando le società "parti correlate" tra loro con il nascere dell'adempimento informativo in capo a ciascuna di esse.

Sono identici i rapporti tra società soggette al controllo di persone fisiche, tra loro stretti familiari, considerate reciprocamente correlate sia secondo la versione 2003 che 2009, anche se si ricorda come nel caso di persona fisica con influenza notevole sulla società capogruppo, quest'ultima e la collegata non sarebbero considerate "parti correlate" tra loro secondo lo IAS 24 (2009).

I dirigenti aventi responsabilità strategiche sono considerati parti correlate delle società in cui prestano la propria opera e delle loro controllate da entrambe le discipline anche se lo IAS 24 del 2009 introduce un rapporto di correlazione simmetrica tra la società controllata dal dirigente avente responsabilità strategica in una terza società e quest'ultima. Lo IAS 24 versione 2009, non prevede l'esistenza di un rapporto di correlazione in presenza di un'influenza notevole esercitata da un dirigente avente responsabilità strategica.

Dopo aver precisato i termini di riferimento, si procede con l'indicazione del campo di attività dello IAS 24 ed in particolare si afferma che il principio viene ad essere applicato nella individuazione dei rapporti con parti correlate, nell'individuazione dei saldi in essere, inclusi gli impegni, tra l'entità e le sua parti correlate, nell'individuazione delle circostanza in cui sono richieste informazioni integrative sugli elementi di cui sopra, nella determinazione delle informazioni integrative da fornire in merito elementi di cui alle sopra.

In particolare, il Regolamento n. 1261/2008 della Commissione del 16 dicembre 2008 che modifica il Regolamento n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al

Regolamento n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 2, ha fornito chiarimenti sulle condizioni di maturazione, su come contabilizzare le condizioni di non maturazione e gli annullamenti di accordi di pagamenti basati su azioni da parte dell'entità o della controparte.

Le modifiche all'IFRS 2 soddisfano i criteri tecnici di adozione previsti dall'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002, in base al quale è stato opportuno modificare di conseguenza il regolamento (CE) n. 1126/2008 attraverso la redazione di tre articoli.

In particolare:

- Articolo 1- l'allegato del regolamento (CE) n. 1126/2008, l'International Financial Reporting Standard IFRS 2 Pagamenti basati su azioni è modificato conformemente alle modifiche all'International Financial Reporting Standard (IFRS) 2;
- Articolo 2- Le imprese applicano le modifiche all'IFRS 2 che figurano nell'allegato del presente regolamento al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci dopo il 31 dicembre 2008;
- Articolo 3- Il presente regolamento entra in vigore il terzo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea.

Procedendo all'analisi delle modifiche dell'IFRS 2, si evidenzia che:

- Pagamenti basati su azioni.

Le modifiche rendono definitive le proposte contenute nell'exposure draft relativa alle modifiche proposte all'IFRS 2 secondo le condizioni di maturazione e annullamenti pubblicata nel mese di febbraio del 2006.

Le entità devono applicare tali modifiche a tutti i pagamenti basati su azioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 2 per gli esercizi che hanno inizio dal 1o gennaio 2009 o da data successiva.

- Condizioni di non maturazione

Nel Principio si aggiungono l'intestazione e il paragrafo 21A che riporta il trattamento contabile delle condizioni di non maturazione "21A Analogamente, una entità deve considerare tutte le condizioni di non maturazione nell'effettuare la stima del fair value (valore equo) degli strumenti rappresentativi di capitale assegnati.

Per cui, ai fini dell'assegnazione di strumenti rappresentativi di capitale con condizioni di non maturazione, l'entità deve rilevare i beni o servizi ricevuti da una controparte che soddisfa tutte le condizioni di maturazione che non riguardano condizioni di mercato (per esempio, i servizi ricevuti da un dipendente che rimane in servizio per il periodo di servizio specificato), indipendentemente dal conseguimento di tali condizioni di non maturazione.

- Annullamenti

Il paragrafo 28 è così modificato:

"Se una assegnazione di strumenti rappresentativi di capitale è annullata o regolata durante il periodo di maturazione (eccetto che non si tratti di una assegnazione revocata per annullamento quando non vengono soddisfatte le condizioni di maturazione)".

E' stato aggiunto il paragrafo 28°:

"Se una entità o una controparte può scegliere se soddisfare o meno una condizione di non maturazione, l'entità deve trattare contabilmente il mancato conseguimento, da parte dell'entità o della controparte stessa, di quella condizione di non maturazione nel periodo di maturazione come annullamento."

Il paragrafo 28(b) è modificato come segue:

"Ogni eccedenza del genere deve essere rilevata come un costo. Tuttavia, se l'accordo di pagamento basato su azioni include delle componenti di passività, l'entità deve rideterminare il fair value (valore equo) della passività alla data di annullamento o regolamento. Qualsiasi pagamento effettuato per regolare la componente di passività deve essere contabilizzato come estinzione della passività."

Sempre nella stessa ottica, l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato una modifica dell'International Financial Reporting Standard 1 "Esenzione limitata dall'informativa comparativa prevista dall'IFRS 7 per i neo-utilizzatori", considerando che le imprese che applicano gli IFRS per la prima volta non beneficiano dell'esenzione dall'obbligo di riesporre l'informativa comparativa secondo l'IFRS 7 per quanto riguarda le misurazioni del valore equo (fair value) e il rischio di liquidità per i periodi comparativi aventi fine il 31 dicembre 2009, la modifica apportata all'IFRS 1 mira a consentire ai predetti soggetti di beneficiare di un'esenzione opzionale.

Con queste precisazioni è stato necessario modificare in conformità il regolamento (CE) n. 1126/2008 attraverso la presentazione di tre articoli:

- **Articolo 1** - L'allegato del regolamento (CE) n. 1126/2008 è così modificato:

1) l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 è modificato conformemente all'allegato al presente regolamento;

2) l'IFRS 7 è modificato conformemente all'allegato II del presente regolamento.;

- **Articolo 2** - Le imprese applicano le modifiche dell'IFRS 1 e dell'IFRS 7, di cui all'allegato al presente regolamento, al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci dopo il 30 giugno 2010;

- **Articolo 3** - Il presente regolamento entra in vigore il terzo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea.

Sub 2), il Regolamento n. 633/2010 ha apportato le modifiche all'interpretazione IFRIC 14 relativo ai "Pagamenti anticipati relativi a una previsione di contribuzione minima", per eliminare una conseguenza involontaria derivante dal trattamento dei pagamenti anticipati dei contributi futuri in presenza di una previsione di contribuzione minima, attraverso un adeguamento della disciplina europea alla nuova versione dell'interpretazione, pubblicata dall'IFRIC il 15 novembre 2009.

Le modifiche, come già annunciato, sono tutte tese ad eliminare una conseguenza indesiderata dell'IFRIC 14 presente nei casi in cui un'entità soggetta ad una previsione di contribuzione minima effettuava un pagamento anticipato di contributi: si ricorda che secondo la precedente versione si imponeva di contabilizzare un costo, mentre adesso si prevede che il pagamento anticipato debba

essere trattato come un'attività.

La novità fondamentale risiede nella considerazione che se non esistono previsioni di contribuzione minima per i contributi per prestazioni di lavoro future, il beneficio economico letto come riduzione dei contributi è il costo previdenziale futuro a carico dell'entità per ciascun esercizio per il periodo più breve tra la vita attesa del piano e quella dell'entità.

Dunque, il costo previdenziale futuro per l'entità esclude gli importi a carico dei dipendenti.

Per quanto riguarda gli effetti di una previsione di contribuzione minima sul beneficio economico disponibile come riduzione di contributi futuri, si evidenzia che un'entità deve analizzare qualsiasi previsione di contribuzione minima ad una determinata data in merito ai contributi che sono necessari a coprire tutte le carenze esistenti per le prestazioni di lavoro precedenti in base alla contribuzione minima e le prestazioni di lavoro future.

Grazie alla presenza di una previsione di contribuzione minima per contributi per prestazioni di lavoro future, il beneficio economico come riduzione di contributi futuri è dato dalla somma tra qualsiasi ammontare che riduca i contributi futuri relativi a previsioni di contribuzione minima per prestazioni di lavoro future perché un'entità ha effettuato pagamenti anticipati ed il costo previdenziale futuro stimato in ciascun esercizio, al netto dei contributi stimati relativi a previsioni di contribuzione minima che sarebbero richiesti per prestazioni di lavoro future erogate in quegli esercizi in assenza del pagamento anticipato.

Con riferimento ad entrambi i Regolamenti, l'EFRAG ha espresso parere favorevole sull'omologazione, confermando che lo IAS 24 rivisto e le modifiche all'IFRS 8 e all'IFRIC 14 soddisfano i criteri tecnici di adozione previsti dal Regolamento CE n. 1606/2002.

Le modifiche devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2011 o da data successiva anche se è consentita l'applicazione anticipata fornendo adeguata informativa nelle note.

11 novembre 2010

Sonia Cascarano