

The background of the entire page is an aerial photograph of a dark blue ocean. A small white and red motorboat is moving from the bottom right towards the center, leaving a wide, white, foamy wake that forms a large, irregular circle. The water inside the circle is a darker blue, creating a 'hole in the water' effect. The sky is not visible, as the image is a top-down view of the sea.

**IFRS ACCOUNTING STANDARDS
UPDATE
2 | 2025**

**LO IASB PUBBLICA L'EXPOSURE DRAFT
ACCANTONAMENTI - MIGLIORAMENTI MIRATI
(PROPOSTE DI MODIFICA A IAS 37)**

PREMESSA

L'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'Exposure Draft *Accantonamenti - Miglioramenti mirati (Proposte di modifica a IAS 37)* (l'Exposure Draft) il 12 novembre 2024.

L'Exposure Draft propone miglioramenti mirati con riferimento a tre aspetti dello IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, uno relativo alla rilevazione e due relativi alla valutazione:

1. Rilevazione:
L'Exposure Draft propone di modificare il criterio di rilevazione relativo all'esistenza di un'obbligazione attuale, che va soddisfatto al fine di rilevare un accantonamento.
2. Valutazione:
 - (a) L'Exposure Draft propone di modificare i requisiti relativi ai costi che un'entità include nella stima della futura spesa necessaria ad estinguere la sua obbligazione attuale.
 - (b) L'Exposure Draft propone che il tasso di attualizzazione usato per determinare il valore attuale degli accantonamenti non rifletta il rischio di inadempienza, cioè il rischio che l'entità non estingua l'obbligazione.

Lo IASB ha inoltre proposto modifiche alla *Guidance on Implementing IAS 37* (l'"Implementation Guidance"). Queste proposte includono modifiche agli esempi esistenti per allinearli ai requisiti proposti e l'aggiunta di alcuni nuovi esempi.

L'Exposure Draft, le *Basis for Conclusions* e l'"Implementation Guidance" possono essere consultati sulla [pagina del progetto Provisions - Targeted improvements](#), sul sito della IFRS Foundation.

Si possono inviare commenti all'Exposure Draft entro il 12 marzo 2025.

ENTITÀ INTERESSATE DAI REQUISITI PROPOSTI

Le modifiche proposte avrebbero un impatto significativo sulle entità che applicano l'Interpretazione IFRIC[®] 21 *Tributi* (IFRIC 21) in situazioni in cui vengono addebitati tributi se un'entità compie due o più azioni specifiche. La rilevazione di un accantonamento potrebbe avvenire prima in queste situazioni, a seguito delle modifiche proposte.

Le modifiche proposte ai requisiti di valutazione relativi ai costi da includere nella valutazione di una passività e al tasso di attualizzazione da usare, potrebbero comportare un aumento nell'importo degli accantonamenti a seconda delle politiche contabili attualmente adottate dalle entità.

PROPOSTE RELATIVE ALLE DEFINIZIONI E AL CRITERIO DI RILEVAZIONE DELL'OBBLIGAZIONE ATTUALE

Qual è la problematica?

Vi erano principalmente tre ragioni alla base delle proposte di modifica:

A. Difficoltà nel differenziare due condizioni distinte all'interno del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale

B. Insoddisfazione delle parti interessate rispetto all'IFRIC 21 *Tributi*, che interpreta il criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale

C. Difficoltà nell'applicare i requisiti a leggi e regolamenti che prevedono nuovi meccanismi o opzioni di estinzione

STATUS

Exposure Draft

IMPATTO CONTABILE

Le modifiche proposte possono influire significativamente sulle entità che attualmente applicano l'IFRIC 21 in situazioni in cui vengono addebitati tributi se un'entità compie due o più azioni specifiche. Le modifiche proposte incidono altresì sui costi da includere nella valutazione degli accantonamenti e sul tasso di attualizzazione da usare per determinare il valore attuale degli accantonamenti.

A. Difficoltà nel differenziare due condizioni distinte all'interno del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale:

Lo IAS 37.10 definisce una passività come una obbligazione attuale dell'entità derivante da eventi passati, la cui estinzione è attesa risultare in una uscita dall'entità di risorse che incorporano benefici economici.

Il primo criterio per la rilevazione di un accantonamento è che l'entità abbia un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato (IAS 37.14). Vi sono essenzialmente due condizioni all'interno del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale:

- Una condizione legata all'obbligazione: È il requisito che vi sia un meccanismo - ad esempio una legge o una politica aziendale pubblica dell'entità - che imponga responsabilità all'entità e non le lasci alcuna realistica alternativa oltre all'adempiere a queste responsabilità se si verifica un evento specifico.
- Una condizione legata all'evento passato: È il requisito che l'evento specifico abbia avuto luogo e di conseguenza che l'obbligazione sia un'obbligazione attuale.

Dal momento che le due condizioni distinte di cui sopra sono combinate in un'unica condizione, sorgono problemi applicativi perché non è chiaro a quale condizione una spiegazione si riferisca. Ad esempio, il paragrafo 19 dello IAS 37 fa riferimento a un'entità che non ha alcuna obbligazione attuale se può evitare le spese future attraverso proprie azioni future. Non è chiaro se questo riferimento si applichi ad azioni che l'entità potrebbe porre in essere per evitare di creare un'obbligazione attuale (condizione legata all'evento passato) o a comportamenti che potrebbe porre in essere per evitare di estinguere l'obbligazione (condizione legata all'obbligazione).

B. Insoddisfazione delle parti interessate rispetto all'IFRIC 21 Tributi:

In alcuni casi, vengono addebitati tributi se un'entità compie due o più azioni specifiche. In queste circostanze, l'IFRIC 21 richiede all'entità di rilevare la passività solo quando compie l'ultima di queste azioni, che genera il pagamento. Questo requisito fa sì che le entità rilevino alcuni tributi periodicamente ricorrenti come spese in un determinato momento alla fine dell'esercizio per il quale sono addebitati, o anche dopo la fine di tale esercizio. Ciò ha suscitato preoccupazioni in alcune parti interessate rispetto all'utilità delle informazioni fornite.

C. Difficoltà nell'applicare i requisiti a leggi e regolamenti che prevedono nuovi meccanismi o opzioni di estinzione:

Di recente sono state introdotte alcune nuove leggi e regolamenti con caratteristiche diverse da quelle delle leggi convenzionali. Ad esempio, obbligazioni derivanti da alcune normative relative al clima non sono convenzionalmente applicabili; oppure un'entità potrebbe essere in grado di estinguere le proprie obbligazioni in un modo inedito - per esempio, modificando le proprie attività operative future invece che pagando penali.

Alla luce di queste caratteristiche, lo IASB ha ritenuto necessarie una chiara distinzione tra condizione legata all'obbligazione e condizione legata all'evento passato all'interno del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale, e linee guida applicative più chiare circa i fattori da considerare nel valutare se un'entità abbia un'alternativa realistica all'estinzione di un'obbligazione.

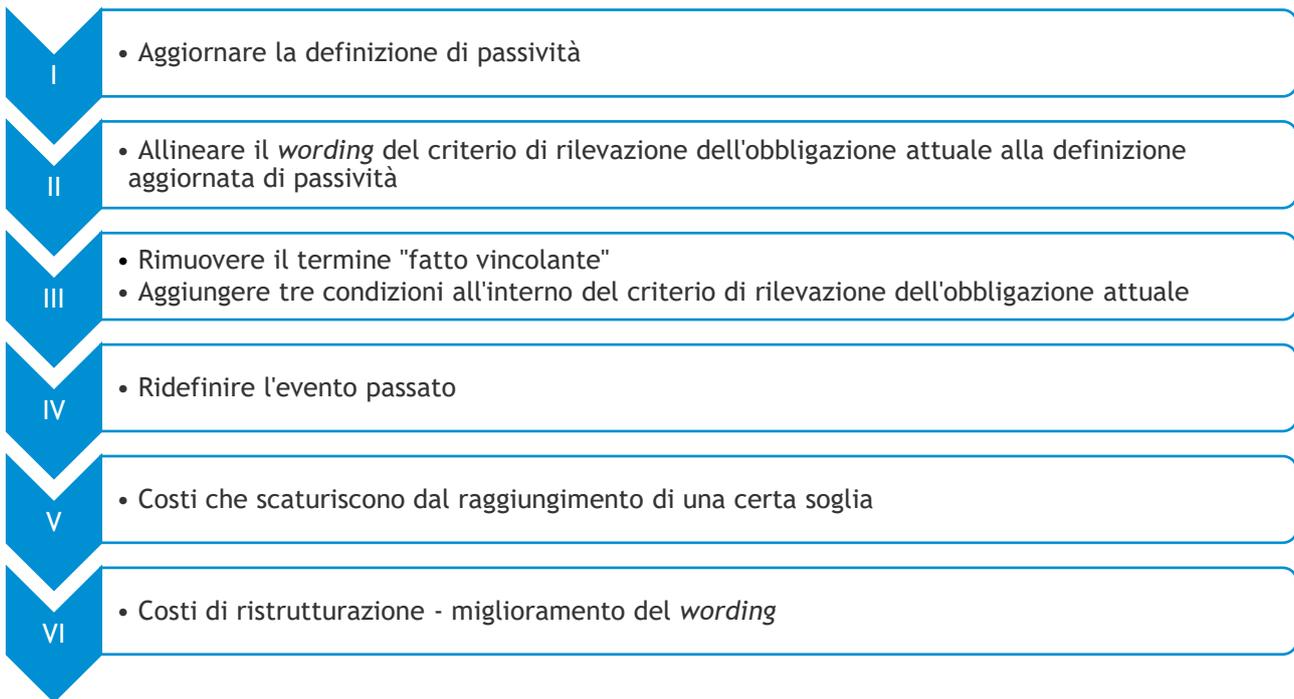
Cosa prevedono le proposte?

Attualmente lo IAS 37.14 fornisce tre criteri che devono essere soddisfatti per poter rilevare un accantonamento:

- un'entità ha un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;
- è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e
- può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.

L'ED propone di modificare il primo criterio, ossia il criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale. Non sono state proposte modifiche al secondo e al terzo criterio.

Le modifiche proposte consistono in quanto segue:



I. Aggiornare la definizione di passività:

L'ED propone di modificare la definizione di passività per allinearla alla definizione di cui al *Conceptual Framework*.

La definizione proposta di passività è come segue (le nuove parti sono sottolineate e quelle eliminate sono cancellate):

Una passività è una obbligazione attuale dell'entità a trasferire una risorsa economica quale risultato di eventi passati

II. Allineare il wording del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale alla definizione aggiornata di passività

Si propone di modificare il criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale di cui allo IAS 37.14(a) come segue, per allinearlo alla definizione aggiornata di passività (le nuove parti sono sottolineate):

Un'entità ha un'obbligazione attuale (legale o implicita) a trasferire una risorsa economica quale risultato di un evento passato (paragrafi 14A-16)

III. Tre condizioni all'interno del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale, anziché il "fatto vincolante"

Attualmente, lo IAS 37.17 fornisce requisiti relativi al "fatto vincolante". L'ED propone di rimuovere questi requisiti e sostituirli con un requisito di soddisfacimento di tre condizioni distinte - condizioni legate all'obbligazione, al trasferimento e all'evento passato.

Condizione legata all'obbligazione	Condizione legata al trasferimento	Condizione legata all'evento passato
•L'entità ha un'obbligazione	•La natura dell'obbligazione dell'entità è il trasferimento di una risorsa economica	•L'obbligazione dell'entità è un'obbligazione attuale che esiste quale risultato di un evento passato

Queste proposte modificherebbero radicalmente le modalità di applicazione del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale per valutare se vada rilevato un accantonamento.

1. Condizione legata all'obbligazione:

L'ED propone che un'entità abbia un'obbligazione se sono soddisfatti tutti e tre i seguenti criteri:

Esistenza di un meccanismo che impone una responsabilità all'entità nel caso in cui ottenga benefici economici specifici o compia un'azione specifica

- Questo meccanismo può essere legale o implicito.

L'entità ha tale responsabilità nei confronti di un'altra parte

- Non è necessario che l'entità conosca l'identità della parte verso cui ha la responsabilità.
- L'altra parte potrebbe essere una o più persone o un'altra entità (o altre entità) o la società in generale.

L'entità non ha l'abilità pratica di evitare l'adempimento della responsabilità se ottiene i benefici economici specifici o compie l'azione specifica

- Obbligazione legale: L'altra parte ha un diritto a rivalersi sull'entità se l'entità non ottempera alla responsabilità e, quale risultato di tale diritto, si prevede che le conseguenze economiche per l'entità derivanti dal mancato adempimento della responsabilità siano significativamente peggiori dei costi necessari per il suo adempimento.
- Obbligazione implicita: Un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico dell'entità generano valide aspettative tra le altre parti che l'entità ottempererà all'obbligazione.

Gli esempi seguenti illustrano quando i tre criteri relativi alla condizione legata all'obbligazione sarebbero soddisfatti o meno:

Criterio	Il criterio è soddisfatto	Il criterio non è soddisfatto
<i>Meccanismo che impone una responsabilità</i>	Una compagnia aerea è tenuta per legge a revisionare i suoi aeromobili una volta ogni tre anni. <i>Vi è un obbligo legale. Pertanto, vi è un meccanismo legale che impone una responsabilità all'entità. (in base all'Esempio 11B dall'"Implementation Guidance" proposta)</i>	Una compagnia aerea deve revisionare i suoi aeromobili una volta ogni tre anni per motivi tecnici. Non vi è un obbligo legale alla revisione. <i>Non vi è un meccanismo legale o implicito che impone una responsabilità all'entità.</i>
<i>La responsabilità è dovuta nei confronti di un'altra parte</i>	Un'entità opera un giacimento petrolifero offshore per cui la legge richiede di rimuovere la piattaforma di trivellazione al termine della produzione e ripristinare il fondale marino. <i>L'entità ha responsabilità verso il governo, che agisce a nome della società in generale.</i>	Un'entità ha una fornace il cui rivestimento necessita di essere sostituito ogni cinque anni. <i>La responsabilità non è dovuta verso altre parti. L'entità sostituisce il rivestimento della fornace a proprio beneficio.</i> <i>(in base all'Esempio 11A dall'"Implementation Guidance" proposta)</i>

Nessuna capacità pratica di evitare l'adempimento della responsabilità

Un'entità opera nel settore chimico. La giurisdizione dell'entità non le impone di trattare l'acqua contaminata utilizzata nel processo di produzione prima di scaricarla. Tuttavia, l'entità ha una politica aziendale pubblica in base alla quale l'entità tratta l'acqua contaminata nel processo di produzione. L'entità è nota per aver aderito a questa politica in passato.

L'entità ha un consolidato modello di prassi che genera una valida aspettativa nella società in generale che l'entità tratterà l'acqua contaminata nel suo processo di produzione prima di scaricarla. Pertanto, l'entità non ha la capacità pratica di evitare l'adempimento della responsabilità.

Un'entità privata opera nel settore chimico. Ha impianti di produzione in più giurisdizioni. L'entità ha una prassi di trattare l'acqua contaminata quando esiste un obbligo legale in una particolare giurisdizione di farlo.

All'inizio di dicembre 20X1, il Consiglio di Amministrazione dell'entità decide di adottare una politica per il trattamento dell'acqua contaminata in tutti gli impianti indipendentemente dal fatto che vi sia un obbligo legale a ciò. Questa decisione non è pubblicata o comunicata esternamente o internamente entro il 31 dicembre 20X1.

L'entità non ha un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico che genererebbero valide aspettative tra le altre parti che l'entità tratterà l'acqua contaminata in tutti gli impianti indipendentemente dall'esistenza di obblighi legali. Pertanto, non si può affermare che l'entità non abbia la capacità pratica di evitare l'adempimento della responsabilità.

2. Condizione legata al trasferimento:

Affinché la condizione legata al trasferimento sia soddisfatta, l'obbligazione deve avere il potenziale di imporre all'entità di trasferire una risorsa economica a un'altra parte. La condizione richiede che esista tale potenziale. Non è necessario che sia certo o addirittura probabile che l'entità sarà tenuta a trasferire una risorsa economica.

Commento BDO:

La modifica proposta significa che la probabilità di un trasferimento non influisce sulla rilevazione di un accantonamento?

La probabilità di un trasferimento non incide sul fatto che la "condizione legata al trasferimento" del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale sia soddisfatta. Tuttavia, lo IAS 37.14(b) richiede che sia probabile l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione. Non si propone di modificare il criterio di rilevazione, eccetto che per alcune modifiche al *wording* del criterio per allinearli alla definizione aggiornata di passività.

E per quanto riguarda i contratti esecutivi?

Un contratto esecutivo è un contratto, o una parte di un contratto, in cui entrambe le parti contraenti non hanno adempiuto ai propri impegni nella stessa misura. Ad esempio, l'Entità A stipula un contratto con l'Entità B per l'acquisto di beni in cambio di un corrispettivo pattuito, che deve essere pagato 3 mesi dopo la consegna dei beni. Fino alla consegna dei beni, nessuna delle parti ha adempiuto ai propri impegni ai sensi del contratto e il contratto è esecutivo. Una volta che i beni che sono stati consegnati ma il corrispettivo deve ancora essere pagato, l'Entità B avrà adempiuto ai propri impegni ai sensi del contratto, ma l'Entità A no. In questa fase, il contratto non sarà esecutivo.

Si pone la questione se un'entità preveda un accantonamento per le proprie responsabilità ai sensi dei contratti esecutivi, vale a dire, nell'esempio precedente, dopo la stipula del contratto, se l'Entità A debba prevedere un accantonamento per i beni da acquistare in base al contratto.

L'ED propone di chiarire che l'obbligazione di scambiare risorse economiche con un'altra parte non è un'obbligazione di trasferire una risorsa economica a tale parte, a meno che le condizioni dello scambio non siano sfavorevoli all'entità. Pertanto, le obbligazioni derivanti da contratti esecutivi non sono obbligazioni di trasferire una risorsa economica **a meno che il contratto sia oneroso.**

L'esempio seguente illustra quando una condizione legata al trasferimento è soddisfatta o meno:

Una nuova normativa richiede all'entità di apportare modifiche al proprio processo produttivo per ridurre le emissioni di gas serra. Le modifiche comportano l'acquisto di macchinari efficienti dal punto di vista energetico, l'acquisto di elettricità da fonti rinnovabili, ecc. Il mancato rispetto di tale obbligo comporta pesanti sanzioni.

Obbligo di acquistare macchinari efficienti dal punto di vista energetico, elettricità da fonti rinnovabili ecc.	Obbligo di pagare le multe
<p><u>La condizione legata al trasferimento non è soddisfatta:</u></p> <p>L'obbligo di acquistare macchinari efficienti dal punto di vista energetico ed elettricità da fonti rinnovabili è un'obbligazione a scambiare risorse economiche, non un'obbligazione a trasferire una risorsa economica. L'entità pagherà contante e riceverà in cambio immobili, impianti e macchinari ed elettricità.</p>	<p><u>La condizione legata al trasferimento è soddisfatta:</u></p> <p>L'obbligo di pagare le multe è un'obbligazione che ha il potenziale di imporre all'entità di pagare contante. L'entità non riceverà alcuna risorsa economica in cambio.</p>

3. Condizione legata all'evento passato:

L'ED propone che l'obbligazione di un'entità diventi un'obbligazione attuale che esiste quale risultato di un evento passato quando l'entità:

- i) ha ottenuto benefici economici specifici o compiuto un'azione specifica; e
- ii) in conseguenza dell'ottenimento di tali benefici o del compimento di tale azione, dovrà o potrebbe dover trasferire una risorsa economica che altrimenti non avrebbe dovuto trasferire

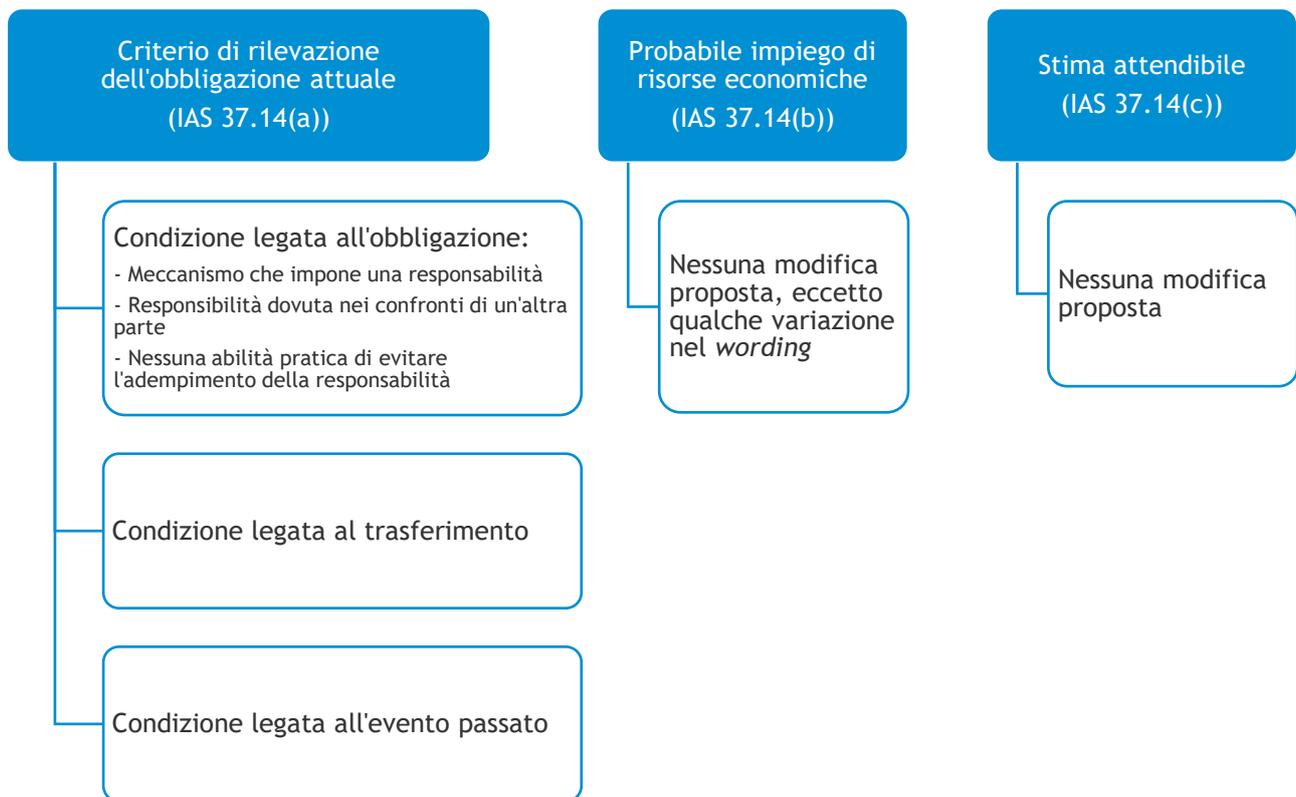
L'esempio seguente (basato sull'esempio 6 dell'”Implementation Guidance” proposta) illustra quando una condizione legata all'evento passato è soddisfatta o meno:

Una nuova normativa impone all'entità di installare filtri antifumo nei suoi stabilimenti se produce fumo durante le sue attività operative entro il 30 giugno 20X1. Il mancato rispetto di tale obbligo comporta pesanti sanzioni. L'entità produce fumo durante le sue attività operative, ma non ha installato filtri antifumo negli stabilimenti al 31 dicembre 20X1. La condizione legata all'evento passato è soddisfatta perché vi sia un obbligo di pagare multe al 31 dicembre 20X0 e al 31 dicembre 20X1?

30 dicembre 20X0	30 dicembre 20X1
<p><u>La condizione legata all'evento passato non è soddisfatta:</u> L'entità non ha ancora compiuto l'azione, pertanto l'evento passato non si è verificato (produrre fumo dopo il 30 giugno 20X1), evento la cui conseguenza è l'obbligo di installazione di filtri antifumo per evitare di pagare multe che altrimenti non avrebbe dovuto pagare.</p>	<p><u>La condizione legata all'evento passato è soddisfatta:</u> L'entità ha compiuto l'azione (produrre fumo dopo il 30 giugno 20X1) e la conseguenza di tale azione è che dovrà installare filtri antifumo e potrebbe dover pagare multe che altrimenti non avrebbe dovuto pagare.</p>

Sintesi dei criteri di rilevazione:

Il diagramma seguente riassume i criteri che devono essere soddisfatti per poter rilevare un accantonamento ai sensi delle modifiche proposte:



IV. Ridefinire l'evento passato

Le modifiche proposte alla condizione legata all'evento passato mirano a rispondere alle critiche mosse all'IFRIC 21. Come discusso nel punto (III) di cui sopra, in alcuni casi vengono addebitati tributi se un'entità compie due o più azioni specifiche. In tali circostanze, l'IFRIC 21 richiede all'entità di rilevare la passività solo quando compie l'ultima di queste azioni, dalla quale scaturisce il pagamento.

L'ED propone di chiarire che, in queste situazioni, la condizione legata all'evento passato è soddisfatta quando l'entità ha compiuto la prima azione (o una qualsiasi delle azioni) e non ha l'abilità pratica di evitare di compiere la seconda azione (o tutte le azioni rimanenti).

Commento BDO:

La proposta di cui sopra può avere un effetto significativo sulla rilevazione degli accantonamenti per tributi in situazioni in cui il tributo scaturisce dal fatto che l'entità compie due o più azioni specifiche. Attualmente, si rileva un accantonamento quando un'entità compie l'ultima delle azioni richieste.

Secondo le modifiche proposte, la rilevazione dell'accantonamento sarebbe accelerata al momento in cui l'entità compie l'ultima azione (o una qualsiasi delle azioni) e non ha l'abilità pratica di evitare di compiere la seconda azione (o tutte le azioni rimanenti).

Esempio (in base all'Esempio 13B dell'”Implementation Guidance” proposta)**Fattispecie:**

Un governo impone un tributo in capo alle banche. Qualsiasi entità che opera come banca nell'ultimo giorno del suo esercizio di riferimento rientra nell'ambito di applicazione del tributo. L'importo del tributo è calcolato con riferimento agli importi contenuti nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria dell'entità alla data di chiusura di tale esercizio. Se l'esercizio è superiore o inferiore a 12 mesi, il tributo viene aumentato o diminuito proporzionalmente—Per esempio, se un'entità ha un esercizio di nove mesi, il prelievo è pari a 9/12 dell'importo iniziale calcolato. Un'entità non riceve alcuna risorsa economica in cambio del pagamento del tributo.

All'inizio dell'esercizio in corso, l'entità opera come banca.

Analisi sulla base dei requisiti proposti:

La direzione aziendale:

(a) valuta tutti i termini della normativa e giunge alla conclusione che l'obbligo di pagare il tributo è una conseguenza del fatto che l'entità ha compiuto due azioni distinte:

- operare nell'esercizio in corso e
- operare come banca nell'ultimo giorno di tale esercizio.

Sono necessarie entrambe le azioni affinché il tributo sia esigibile.

(b) ritiene che l'entità non abbia l'abilità pratica di evitare di pagare il tributo se compie le due azioni.

(c) ritiene che l'entità non abbia l'abilità pratica di evitare la seconda azione perché le conseguenze economiche per l'entità derivanti dalla cessazione dei servizi bancari prima della fine dell'esercizio sarebbero significativamente più negative del costo del pagamento del tributo imputato per tale esercizio.

L'entità inizia a compiere la prima azione a partire dall'esercizio in corso e non ha l'abilità pratica di evitare la seconda azione. Pertanto, la condizione legata all'evento passato è soddisfatta all'inizio dell'esercizio.

L'importo del tributo dipende dalla durata dell'esercizio. Pertanto, l'obbligazione attuale si cumula nel corso dell'esercizio.

Dunque, la passività è rilevata nel corso dell'esercizio.

Analisi ai sensi dell'IFRIC 21 (in base all'Esempio 3 degli esempi illustrativi dell'IFRIC 21):

Il fatto vincolante, come identificato dalla normativa, è il fatto che l'entità opera come banca alla data di chiusura dell'esercizio. Prima di tale momento, l'entità non ha un'obbligazione attuale a pagare un tributo, anche se è economicamente costretta a continuare a operare come banca in futuro.

Supponendo che l'esercizio in corso termini il 31 dicembre 20X1, l'attività da cui scaturisce il pagamento del tributo, come identificata dalla normativa, è il fatto che l'entità che opera come banca alla data di chiusura dell'esercizio, cosa che non si verifica fino al 31 dicembre 20X1.

Il fatto che l'importo del tributo dipenda dalla durata dell'esercizio non modifica la conclusione.

Pertanto, la passività è rilevata interamente al 31 dicembre 20X1.

V. Costi che scaturiscono dal raggiungimento di una certa soglia

In alcune situazioni, un'entità ha l'obbligazione di trasferire una risorsa economica solo se una misura della sua attività in un periodo (il periodo di valutazione) supera una determinata soglia. Per esempio, l'entità è tenuta a pagare una determinata sanzione se le sue emissioni di gas serra superano un determinato limite in uno specifico periodo di valutazione.

Nella sua valutazione, lo IASB ha concluso che l'azione che soddisfa la condizione legata all'evento passato è ogni attività che contribuisce all'attività totale con riferimento alla quale il costo è valutato, sia l'attività al di sotto della soglia che quella al di sopra. Pertanto, la condizione legata all'evento passato inizia ad essere soddisfatta non appena l'entità inizia a svolgere l'attività che contribuisce al totale che viene valutato.

Pertanto, in qualsiasi data all'interno del periodo di valutazione, l'obbligazione attuale è una parte riconducibile all'attività svolta fino a quel momento.

VI. Costi di ristrutturazione - miglioramento del wording

Lo IAS 37.70-83 stabilisce le disposizioni di rilevazione in materia di accantonamenti per costi di ristrutturazione. Attualmente questi paragrafi richiedono all'entità di rilevare un accantonamento per costi di ristrutturazione quando ha un'"obbligazione implicita di ristrutturazione". Tuttavia, lo IASB ha osservato che lo IAS 37 non dovrebbe fare riferimento a un'"obbligazione implicita di ristrutturazione" a motivo delle seguenti ragioni:

- la ristrutturazione è un'attività implementata a beneficio dell'entità, non un'obbligazione dovuta verso un'altra parte.
- le obbligazioni derivanti dalla ristrutturazione non sono necessariamente implicite.
- le obbligazioni sono obbligazioni attuali solo se l'obbligo di pagare i costi di ristrutturazione è una conseguenza del fatto che l'entità ha ottenuto benefici economici specifici o ha compiuto un'azione specifica in passato e non ha l'abilità pratica di evitare una seconda azione specifica necessaria per generare i pagamenti.

Pertanto, lo IASB ha deciso di modificare il *wording* relativo alle disposizioni in materia di costi di ristrutturazione senza modificarne la sostanza.

Anziché "obbligazione implicita di ristrutturazione", l'ED propone di modificare il *wording* nello IAS 37.72 in "obbligazione attuale per i costi di ristrutturazione". L'ED propone modifiche simili in altri paragrafi relativi ai costi di ristrutturazione.

PROPOSTE RELATIVE ALLE SPESE NECESSARIE PER ESTINGUERE UN'OBLIGAZIONE

Qual è la problematica?

Lo IAS 37.68A specifica i costi che un'entità deve includere nel valutare se un contratto è oneroso. Questi costi sono i costi che si riferiscono direttamente al contratto, ad esempio i costi incrementali necessari all'adempimento del contratto e la ripartizione di altri costi direttamente correlati all'adempimento dei contratti.

È sorto un problema applicativo circa quali costi un'entità include nella valutazione di un accantonamento per contratto oneroso e, più in generale, di qualsiasi accantonamento nell'ambito dello IAS 37.

Cosa propone l'Exposure Draft?

L'Exposure Draft propone di chiarire che le spese necessarie per estinguere un'obbligazione comprendono i costi direttamente correlati all'obbligazione. Similmente al requisito di valutare se un contratto è oneroso, i costi direttamente correlati a un'obbligazione comprendono sia:

- (a) i costi incrementali di estinzione di tale obbligazione; e
- (b) una ripartizione di altri costi direttamente correlati all'estinzione di obbligazioni di quel tipo.

Commento BDO:

Attualmente le entità potrebbero non includere una ripartizione di altri costi direttamente correlati all'estinzione delle obbligazioni nella valutazione di un accantonamento. Secondo i requisiti proposti, le entità dovrebbero includere tali costi nella valutazione dell'accantonamento. Pertanto, l'importo degli accantonamenti valutati ai sensi dello IAS 37 aumenterebbe.

PROPOSTE RELATIVE AI TASSI DI ATTUALIZZAZIONE

Ai fini dell'attualizzazione, lo IAS 37.47 nella versione in vigore richiede all'entità di utilizzare un tasso al lordo delle imposte che rifletta le valutazioni correnti di mercato del valore temporale del denaro e i rischi specifici connessi alla passività, nella misura in cui questi rischi non sono riflessi nei flussi finanziari.

Lo IASB propone di chiarire che le valutazioni correnti di mercato del valore temporale del denaro sono rappresentate da un tasso privo di rischio.

Anziché “rischi specifici connessi alla passività”, lo IASB propone che il tasso di attualizzazione rifletta i rischi relativi all'importo o alla tempistica delle spese necessarie per estinguere l'obbligazione se tali rischi non sono riflessi nelle stime dei flussi di cassa futuri.

Pertanto, in base ai requisiti proposti, il tasso di attualizzazione sarebbe un tasso al lordo delle imposte, che riflette quanto segue:

Valutazioni correnti di mercato del valore temporale del denaro, rappresentate da un tasso privo di rischio



Rischi relativi all'importo o alla tempistica delle spese necessarie per estinguere l'obbligazione se tali rischi non sono riflessi nelle stime dei flussi di cassa futuri

Rischio di inadempienza:

I “rischi specifici connessi alla passività” che attualmente lo IAS 37.47 richiede siano riflessi nel tasso di attualizzazione includono l'incertezza relativa all'importo o alla tempistica delle spese necessarie per estinguere la passività. Ma lo IAS 37 nella versione attualmente in vigore non specifica se i rischi specifici connessi alla passività includano anche il rischio di inadempienza, ossia il rischio che l'entità non estingua la passività.

Lo IASB propone di chiarire che il tasso di attualizzazione non riflette il rischio di inadempienza.

Nel giungere alla conclusione di cui sopra, lo IASB ha preso in considerazione i seguenti fattori:

- Gli accantonamenti nell'ambito di applicazione dello IAS 37 quali obbligazioni di smantellamento di attività non includono, in genere, un'obbligazione in capo all'entità di pagare un compenso alla controparte in cambio dell'accettazione del rischio di inadempienza.
- Tra le parti interessate si è registrata una preferenza per un tasso che possa essere determinato oggettivamente con riferimento a un tasso osservabile di mercato. Il rischio di inadempienza associato a un accantonamento non è osservabile e può differire dal rischio di inadempienza associato alle altre passività di un'entità. Pertanto, le rettifiche per rischi di inadempienza possono essere fortemente soggettive.
- La valutazione di un accantonamento a un importo che riflette il merito creditizio dell'entità può essere controintuitiva, in quanto un'entità con un merito creditizio debole valuterebbe una passività a un importo inferiore rispetto a un'entità con un merito creditizio più forte.

ALTRE PROPOSTE

Obblighi d'informativa

L'ED propone un nuovo requisito relativo alla comunicazione del tasso (o dei tassi) di attualizzazione utilizzato/i nella valutazione dell'accantonamento, nonché l'approccio utilizzato per determinare tale tasso (o tali tassi).

Implementation guidance

L'ED propone l'aggiunta di un albero decisionale in tre parti che riassume il processo di applicazione dei tre criteri di rilevazione di un accantonamento.

L'ED propone anche quattro nuovi esempi nella "Implementation Guidance" al fine di assistere gli utilizzatori nell'applicazione dei requisiti proposti relativi alla rilevazione di un accantonamento. Si propone di modificare gli esempi esistenti per allinearli ai requisiti proposti. Tutti gli esempi illustrano come le tre condizioni del criterio di rilevazione dell'obbligazione attuale (condizione legata all'obbligazione, condizione legata al trasferimento e condizione legata all'evento passato) possano essere valutate a seconda delle fattispecie presentate.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE PROPOSTE

Si propone che le modifiche siano applicabili retroattivamente ai sensi dello IAS 8 *Politiche contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*. Per applicare le modifiche retroattivamente, l'entità sarebbe tenuta a identificare, rilevare e valutare gli accantonamenti e a rivalutare il valore contabile delle attività correlate come se l'entità avesse sempre applicato le modifiche. L'eventuale differenza netta risultante sarà rilevata negli utili portati a nuovo o in altre componenti del patrimonio netto, a seconda dei casi.

Eccezione obbligatoria all'applicazione retroattiva:

L'ED propone un'eccezione obbligatoria all'applicazione retroattiva delle modifiche, per i costi inclusi nella valutazione di un accantonamento.

Questa eccezione si applicherebbe se un'entità modificasse la propria politica contabile per i costi che include nella valutazione di un accantonamento al fine di conformarsi ai requisiti proposti. L'entità sarebbe tenuta ad applicare tale modifica solo alle obbligazioni che l'entità non ha ancora estinto alla data di applicazione iniziale e senza rideterminare le informazioni comparative. L'effetto cumulativo dell'applicazione iniziale delle modifiche sarebbe rilevato come rettifica del saldo di apertura di un'attività correlata (se presente), degli utili portati a nuovo o di altre componenti del patrimonio netto, a seconda dei casi, alla data di applicazione iniziale.

Esenzione facoltativa dall'applicazione retroattiva:

L'Exposure Draft propone inoltre un'esenzione dall'applicazione retroattiva, che un'entità potrebbe scegliere di applicare. Questa esenzione si applica se un'entità modifica la propria politica contabile per la determinazione dei tassi di attualizzazione al fine di conformarsi alle modifiche proposte. L'esenzione consente all'entità di non applicare i requisiti dell'IFRIC 1 *Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari* per i cambiamenti nella valutazione di un accantonamento avvenuti prima della data di transizione, se l'entità modifica la sua politica contabile per la determinazione dei tassi di attualizzazione al fine di conformarsi alle modifiche proposte. L'entità che sceglie di avvalersi di questa esenzione applicherebbe i requisiti modificati per rideterminare l'accantonamento alla data di transizione e ripartirebbe l'importo di cui rettifica l'accantonamento alla data di transizione tra l'attività correlata e gli utili portati a nuovo:

- (a) supponendo che il tasso o i tassi di attualizzazione correnti e le stime dei flussi di cassa utilizzati per valutare l'accantonamento non siano cambiati da quando l'accantonamento è stato rilevato per la prima volta; e
- (b) utilizzando le stime correnti della vita utile dell'attività correlata.

Questa esenzione è proposta a causa delle disposizioni dell'IFRIC 1 relative alle fluttuazioni dell'importo degli accantonamenti per passività di smantellamento o ripristino. Lo IAS 37 richiede all'entità di valutare un accantonamento utilizzando stime correnti delle spese necessarie per estinguere l'obbligazione attuale e una valutazione corrente di mercato del valore temporale del denaro. Di conseguenza, l'importo dell'accantonamento per passività di smantellamento o ripristino varia tra le date di bilancio. L'IFRIC 1 richiede che tali variazioni siano aggiunte al (o dedotte dal) costo dell'attività correlata e siano rilevate prospetticamente a conto economico con un ammortamento o *impairment*. Per conformarsi alle disposizioni dell'IFRIC 1 sull'applicazione retroattiva delle modifiche proposte, l'entità sarebbe tenuta a costruire una registrazione storica di ogni variazione del costo dell'attività e dell'ammortamento accumulato, che potrebbe essere onerosa. Pertanto, lo IASB ha proposto l'esenzione di cui sopra con riferimento alle disposizioni transitorie.

CONTATTI

BDO
Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi professionali alle imprese.

Nonostante l'attenzione con cui è stata preparata, la presente pubblicazione deve essere considerata soltanto come un'indicazione di massima e non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. Non si deve fare affidamento sulla pubblicazione per trattare situazioni specifiche e non si deve agire, o astenersi dall'agire, sulla base delle informazioni ivi contenute senza un parere professionale specifico. Si prega di rivolgersi alla società membro di BDO della propria area geografica per discutere di queste questioni tenendo conto delle proprie particolari circostanze.

BDO IFR Advisory Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO International Limited e altre società membri di BDO e i rispettivi partner, dipendenti e/o agenti non accettano o non si assumono alcuna responsabilità o dovere di diligenza per qualsiasi perdita derivante da un'azione intrapresa o non intrapresa da chiunque sulla base delle informazioni contenute nella presente pubblicazione o per qualsiasi decisione basata su di esse.

Ciascuna società di BDO International Limited (l'entità che guida la rete BDO), Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e le società membri è una persona giuridica separata e non risponde degli atti o delle omissioni di un'altra entità della rete. Nulla negli accordi o nelle regole della rete BDO costituisce o implica un rapporto di agenzia o di partenariato tra BDO International Limited, Brussels Worldwide Services BV, BDO IFR Advisory Limited e/o le società membri della rete BDO.

© 2025 BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. All rights reserved.

Tradotto in italiano e pubblicato da:

BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 02/2025 BDO (Italia) - IFRS ACCOUNTING STANDARDS UPDATE - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it

