



IFRS UPDATE

5 | 2024

**Lo IASB pubblica l'IFRS 19**  
**Controllate *without public***  
***accountability*: Informativa**

## Premessa

Il 9 maggio 2024 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'IFRS 19 *Controllate without public accountability: Informativa* (lo Standard).

Quando una controllante redige il bilancio consolidato in conformità con gli IFRS® Accounting Standards, le sue controllate devono rendicontare verso la controllante utilizzando gli IFRS Accounting Standards. Con riferimento ai loro bilanci individuali, le controllate possono utilizzare l'*IFRS for SMEs*® Accounting Standard se soddisfano i criteri d'idoneità, oppure un altro principio contabile nazionale. Tuttavia, tali controllate possono decidere di non applicare l'*IFRS for SMEs* Accounting Standard dal momento che devono già rendicontare verso le loro controllanti utilizzando gli IFRS Accounting Standards e dal momento che l'*IFRS for SMEs* Accounting Standard diverge significativamente dagli IFRS Accounting Standards "completi", il che potrebbe comportare la necessità per la controllata di mantenere due sistemi di registrazioni contabili. Quando le controllate applicano gli IFRS Accounting Standards per i loro bilanci individuali, esse devono fornire l'informativa richiesta dagli IFRS Accounting Standards, che potrebbe essere eccessiva rispetto alle esigenze informative dei loro utilizzatori.

Il problema era stato sottolineato dai portatori d'interesse nella loro risposta alla *Request for Views - 2015 Agenda Consultation* dello IASB. I portatori d'interesse hanno chiesto allo IASB di concedere alla controllata - che rendiconta verso una controllante che applica gli IFRS Accounting Standards nel bilancio consolidato - di applicare nel suo bilancio individuale gli IFRS Accounting Standards con obblighi d'informativa ridotti. Alla luce di questo riscontro, lo IASB ha messo in cantiere un progetto finalizzato a prevedere obblighi d'informativa ridotti per le controllate *without public accountability*. Il progetto è culminato nella pubblicazione dell'IFRS 19, che consente alle controllate idonee di applicare obblighi d'informativa ridotti quando ottemperano agli obblighi di rilevazione, valutazione e presentazione degli IFRS Accounting Standards.

La [pagina del progetto](#) dello IASB contiene tutti i documenti relativi all'IFRS 19 che sono stati pubblicati.

## Disposizioni dell'IFRS 19

### Criteri d'idoneità

L'applicazione dell'IFRS 19 è volontaria.

Un'entità può scegliere di applicare l'IFRS 19 al suo bilancio consolidato, separato e individuale se, e solo se, soddisfa i criteri d'idoneità **alla data di chiusura dell'esercizio**.

I criteri d'idoneità sono i seguenti:

- L'entità è una controllata (come definito dall'Appendice A dell'IFRS 10 *Bilancio consolidato*);
- L'entità non ha responsabilità pubblica; e
- L'entità ha una capogruppo o una controllante intermedia che redige un bilancio consolidato per uso pubblico in conformità con gli IFRS Accounting Standards.

Un'entità ha responsabilità pubblica se:

- I suoi strumenti rappresentativi di debito o di capitale sono quotati in un mercato regolamentato oppure è in fase di emissione di questi strumenti per la quotazione in un mercato regolamentato; o
- Detiene, come una delle sue attività di business principali, attività a titolo fiduciario per conto di un ampio gruppo di outsiders.

Un'entità può scegliere di applicare l'IFRS 19 più di una volta. Un'entità che ha applicato l'IFRS 19 in un esercizio precedente, ma non nell'esercizio immediatamente precedente, può scegliere di applicarlo nell'esercizio corrente. Per esempio, l'Entità X (un'entità idonea all'applicazione dell'IFRS 19) ha scelto di applicare l'IFRS 19 nel 20X1, ma non l'ha applicato nel 20X2 poiché la sua controllante, l'Entità Y, ha smesso di applicare gli IFRS Accounting Standards. Nel 20X3 l'Entità X è stata acquisita dall'Entità Z, che applica gli IFRS Accounting Standards. L'Entità X potrebbe essere idonea ad applicare nuovamente l'IFRS 19 nel 20X3, purché soddisfatti tutti i criteri d'idoneità.

### Status

Definitivo

### Entrata in vigore

1° gennaio 2027

### Impatto contabile

Le controllate che soddisfano determinati criteri d'idoneità possono scegliere di applicare obblighi d'informativa ridotti rispetto agli obblighi d'informativa degli IFRS Accounting Standards quando ottemperano agli obblighi di rilevazione, valutazione e presentazione degli IFRS Accounting Standards.

Un'entità che ha scelto di applicare l'IFRS 19 potrà in seguito revocare tale scelta.

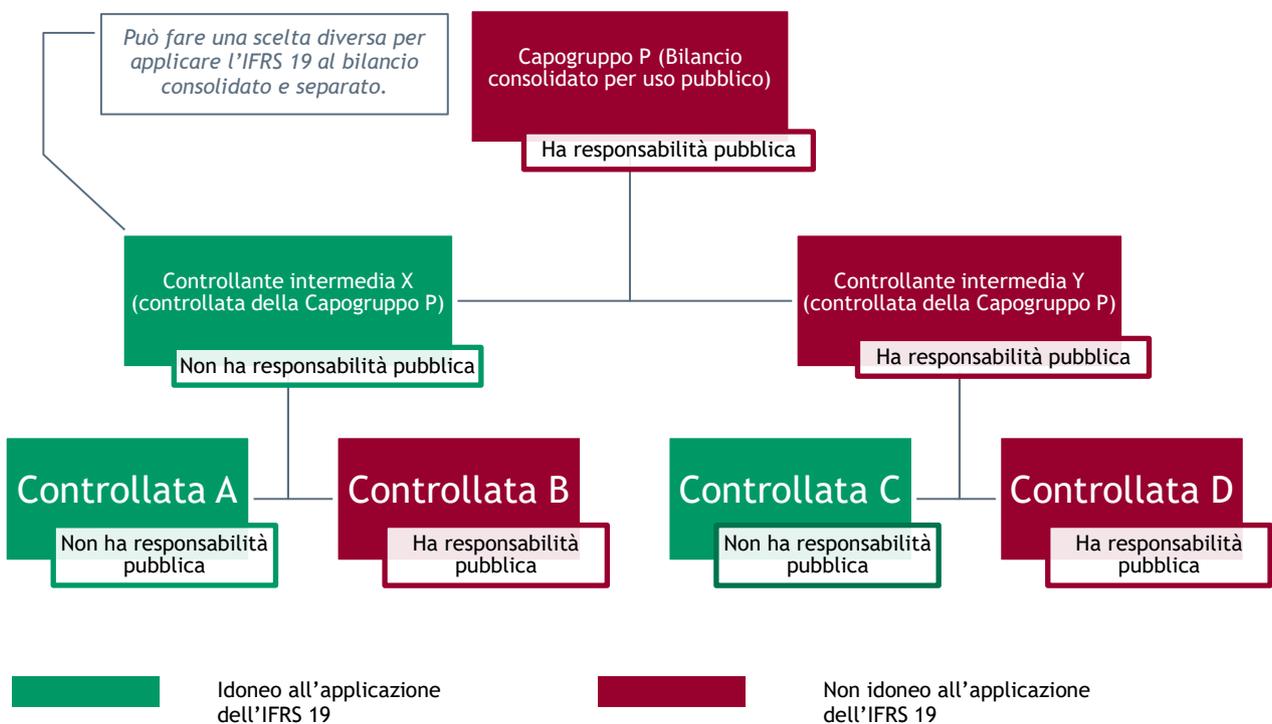
### Una controllante intermedia può applicare l'IFRS 19?

Una controllante intermedia che soddisfa i criteri d'idoneità di cui sopra può applicare l'IFRS 19.

Un'entità può fare scelte diverse per applicare l'IFRS 19 al suo bilancio separato, individuale o consolidato. Per esempio, una controllante intermedia può scegliere di applicare l'IFRS 19 al suo bilancio separato (purché soddisfatti i criteri d'idoneità) anche se non applica lo Standard al suo bilancio consolidato.

Il seguente diagramma illustra un esempio di un gruppo di entità, alcune delle quali sono idonee ad applicare l'IFRS 19.

*(Attualmente tutte le entità nel gruppo redigono bilanci individuali/separati/consolidati in conformità con gli IFRS Accounting Standards.)*



Di tutte le entità del gruppo che sono controllate, la Controllante intermedia Y, la Controllata B e la Controllata D hanno responsabilità pubblica e pertanto non sono idonee ad applicare l'IFRS 19. La Controllante intermedia X, la Controllata A e la Controllata C non hanno responsabilità pubblica. Queste entità sono controllate e hanno una capogruppo o una controllante intermedia che redige un bilancio consolidato per uso pubblico in conformità con gli IFRS Accounting Standards. Pertanto, queste entità possono scegliere di applicare l'IFRS 19. La Controllante intermedia X può fare una scelta diversa per applicare l'IFRS 19 al suo bilancio consolidato e separato.

Va notato che, nell'esempio di cui sopra, la Capogruppo P redige il suo bilancio consolidato in conformità con gli IFRS Accounting Standards e tale bilancio è ad uso pubblico.

Se il bilancio della Capogruppo P non fosse ad uso pubblico, la Controllante intermedia X non sarebbe idonea ad applicare l'IFRS 19. La Controllata A sarebbe altresì inadatta ad applicare l'IFRS 19 a meno che il bilancio della Controllante intermedia X sia ad uso pubblico.

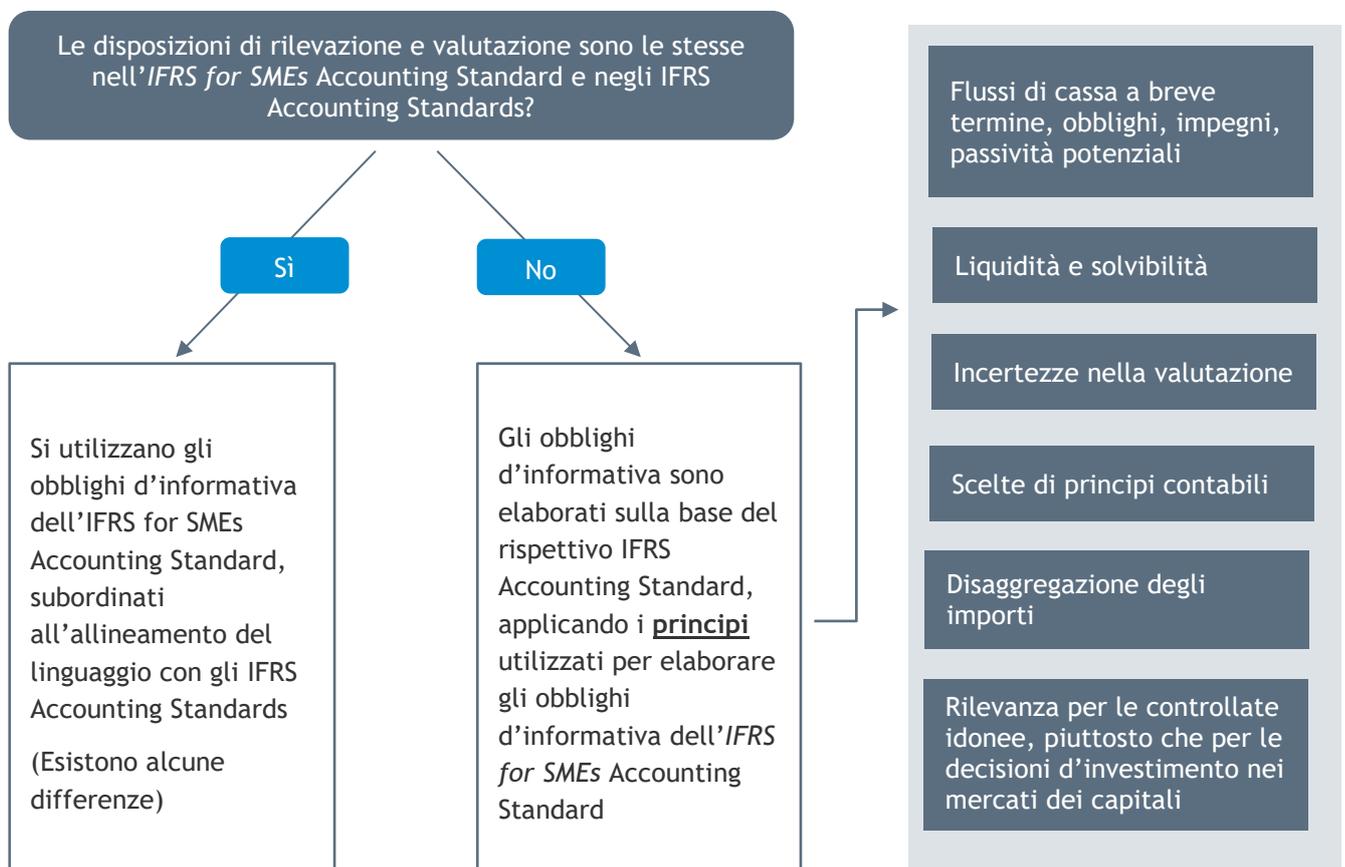
Pertanto, se un gruppo di entità ha sede in una giurisdizione dove è richiesta l'applicazione degli IFRS Accounting Standards, ma la capogruppo o le controllanti intermedie nel gruppo non hanno responsabilità pubblica e i loro bilanci non sono ad uso pubblico, le controllate o le controllanti intermedie non potranno applicare l'IFRS 19.

### La struttura dell'IFRS 19 e l'approccio seguito dallo IASB nell'elaborazione degli obblighi d'informativa

Gli obblighi d'informativa dell'IFRS 19 sono organizzati in sottosezioni relative a ogni IFRS Accounting Standard. Una controllata che applica l'IFRS 19 applicherà un IFRS Accounting Standard a una operazione, altro evento o circostanza ai fini della rilevazione, valutazione e presentazione, e quindi applicherà gli obblighi d'informativa descritti nella sottorubrica di tale IFRS Accounting Standard nell'IFRS 19.

Nell'elaborare l'informativa dell'IFRS 19 relativa a ogni IFRS Accounting Standard, lo IASB ha adottato il seguente approccio:

- Se le disposizioni di rilevazione e valutazione erano le stesse nell'*IFRS for SMEs Accounting Standard* e negli IFRS Accounting Standards, gli obblighi d'informativa dell'*IFRS for SMEs Accounting Standard* sono utilizzati nell'IFRS 19, subordinati ad un aggiornamento linguistico per coerenza con gli IFRS Accounting Standards.
- Se le disposizioni di rilevazione e valutazione nell'*IFRS for SMEs Accounting Standard* divergevano da quelle negli IFRS Accounting Standards, gli obblighi d'informativa dell'IFRS 19 sono stati elaborati direttamente sulla base degli IFRS Accounting Standards, applicando i principi utilizzati per elaborare gli obblighi d'informativa dell'*IFRS for SMEs Accounting Standard*.



### Obblighi d'informativa degli IFRS Accounting Standards che continuano ad essere applicati

Lo Standard non prevede obblighi d'informativa ridotti per l'IFRS 8 *Settori operativi*, l'IFRS 17 *Contratti assicurativi* e lo IAS 33 *Utile per azione*. Se un'entità che sceglie di applicare l'IFRS 19 deve (o sceglie di) applicare l'IFRS 8, l'IFRS 17 o lo IAS 33, l'entità deve applicare tutti gli obblighi d'informativa di questi Standard.

Alcuni obblighi d'informativa negli IFRS Accounting Standards rimangono applicabili alle entità che applicano l'IFRS 19. Tali obblighi d'informativa sono specificati nella sottorubrica di ogni IFRS Accounting Standard. Di seguito alcune delle ragioni che hanno indotto lo IASB alla conclusione di mantenere l'applicabilità di questi obblighi d'informativa:

- per i preparers è più facile considerare *in situ* gli obblighi d'informativa poiché i paragrafi che li seguono contengono disposizioni circa la loro applicazione;
- gli obblighi d'informativa sono inseriti in paragrafi che includono disposizioni di rilevazione, valutazione e presentazione; e
- gli obblighi d'informativa utilizzano il termine 'informativa' in senso ampio, comprendendo voci presentate nel bilancio primario.

### Applicazione di obblighi d'informativa menzionati in paragrafi diversi dai paragrafi riguardanti l'informativa di altri IFRS Accounting Standards

In alcuni casi, paragrafi diversi dai paragrafi riguardanti l'informativa degli IFRS Accounting Standards contengono affermazioni o riferimenti agli obblighi d'informativa. Un'entità che applica l'IFRS 19 non deve applicare tali affermazioni o riferimenti agli obblighi d'informativa di altri IFRS Accounting Standards, a meno che non sia specificamente richiesto dall'IFRS 19.

Per esempio, il paragrafo 35 dello IAS 12 *Imposte sul reddito* prevede quanto segue (**grassetto** aggiunto):

*I requisiti per la rilevazione di attività fiscali differite derivanti dal riporto a nuovo di perdite fiscali e di crediti d'imposta non utilizzati sono i medesimi applicabili alla rilevazione di attività fiscali differite derivanti da differenze temporanee deducibili. L'esistenza di perdite fiscali non utilizzate, tuttavia, è un indicatore significativo del fatto che potrebbe non essere disponibile un reddito imponibile futuro. Pertanto, se l'entità ha una storia di perdite recenti, essa rileva un'attività fiscale differita derivante da perdite fiscali o crediti d'imposta non utilizzati solo nella misura in cui abbia differenze temporanee imponibili sufficienti o esistano evidenze convincenti che sarà disponibile un reddito imponibile sufficiente a fronte del quale potranno essere utilizzati le perdite fiscali o i crediti d'imposta non utilizzati. **In tali casi, il paragrafo 82 richiede l'indicazione dell'importo dell'attività fiscale differita e la natura delle ragioni che giustificano la sua rilevazione.***

Pertanto, lo IAS 12.35 contiene disposizioni circa i requisiti per la rilevazione di attività fiscali differite derivanti dal riporto a nuovo di perdite fiscali e di crediti d'imposta non utilizzati. Ma fa riferimento anche allo IAS 12.82, che illustra gli obblighi d'informativa in tali casi. Per un'entità che applica l'IFRS 19, gli obblighi d'informativa dello IAS 12.82 non sono applicabili. Tale entità non deve applicare l'affermazione alla fine dello IAS 12.35 riguardante lo IAS 12.82.

### Esempio di obblighi d'informativa ridotti

Come accennato in precedenza, gli obblighi d'informativa dell'IFRS 19 sono organizzati in sottosezioni relative a ogni IFRS Accounting Standard. Una controllata che applica l'IFRS 19 applicherà un IFRS Accounting Standard a una operazione, altro evento o circostanza ai fini della rilevazione, valutazione e presentazione, e quindi applicherà gli obblighi d'informativa descritti nella sottorubrica di tale IFRS Accounting Standard nell'IFRS 19, anziché gli obblighi d'informativa di tale IFRS Accounting Standard.

Per esempio, a norma dell'IFRS 19, un'entità che presenta operazioni rientranti nell'ambito di applicazione dell'IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni* non applicherà gli obblighi d'informativa di cui all'IFRS 2.44-52, che sono estesi. Al contrario, l'entità comunicherà solamente le informazioni contenute nei paragrafi 31-34 dell'IFRS 19, che includono una descrizione degli accordi di pagamento basati su azioni, il numero e i prezzi medi ponderati d'esercizio delle opzioni su azioni, come l'entità valuta il fair value di operazioni con pagamento basato su azioni regolate con strumenti rappresentativi di capitale e altre informazioni generali circa le operazioni nell'ambito di applicazione dell'IFRS 2.

A dimostrazione della portata della riduzione degli obblighi d'informativa, l'IFRS 2 contiene attualmente 991 parole nei suoi obblighi d'informativa, mentre l'IFRS 19 contiene solamente 250 parole relative all'informativa IFRS 2.

### **Considerazioni sulla rilevanza e informativa aggiuntiva in conformità con l'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio***

L'IFRS 18 *Presentazione e informativa di bilancio*, emesso dallo IASB ad aprile 2024, ha sostituito lo IAS 1 *Presentazione del bilancio*. L'IFRS 18.19 permette all'entità di non fornire una presentazione o informativa specifica se l'informazione derivante da tale presentazione o informativa non è rilevante. Tale disposizione si applica altresì agli obblighi d'informativa nell'IFRS 19; ciò significa che un'entità che applica l'IFRS 19 non deve comunicare un'informativa specifica richiesta dall'IFRS Accounting Standard se l'informazione derivante da tale comunicazione non è rilevante.

Similmente, un'entità deve considerare se fornire informativa aggiuntiva quando la conformità con le disposizioni specifiche dell'IFRS 19 non è sufficiente per permettere agli utilizzatori del bilancio di comprendere l'effetto di operazioni, altri eventi o circostanze sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'entità.

### **Dichiarazione di conformità con gli IFRS Accounting Standards**

Lo IAS 1 richiede a un'entità il cui bilancio è conforme agli IFRS Accounting Standards di rendere un'attestazione esplicita e senza riserve di tale conformità nelle note. A seguito della pubblicazione dell'IFRS 18, tale disposizione è stata incorporata nelle modifiche allo IAS 8 *Principi generali di redazione del bilancio*.

Quando, per un'entità che sceglie di applicare l'IFRS 19, il bilancio è conforme agli IFRS Accounting Standards e alle disposizioni dell'IFRS 19, l'entità deve rendere un'attestazione esplicita e senza riserve di tale conformità nelle note. Come parte di tale attestazione senza riserve, l'entità deve dichiarare di aver applicato l'IFRS 19.

### **Informazioni comparative**

Un'entità che applica l'IFRS 19 nell'esercizio corrente, ma che non l'ha applicato nell'esercizio immediatamente precedente, deve fornire informazioni comparative per tutti gli importi indicati nel bilancio relativo all'esercizio corrente, a meno che l'IFRS 19 o un altro IFRS Accounting Standard permetta o richieda diversamente.

Un'entità che ha applicato l'IFRS 19 nell'esercizio precedente, ma sceglie di non applicarlo (o non è più idonea ad applicarlo) nell'esercizio corrente e continua ad applicare gli IFRS Accounting Standards, deve fornire informazioni comparative con riferimento all'esercizio precedente per tutti gli importi indicati nel bilancio relativo all'esercizio corrente, a meno che un altro IFRS Accounting Standard permetta o richieda diversamente.

### **Entrata in vigore**

L'IFRS 19 è in vigore per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2027 o in data successiva; è permessa l'applicazione anticipata.

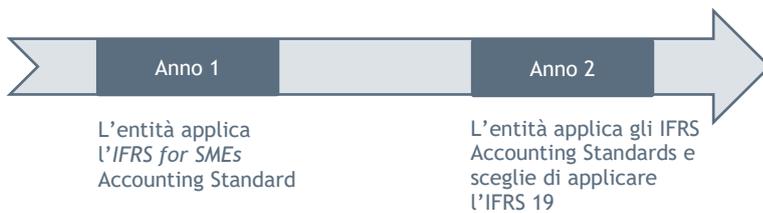
### **Disposizioni transitorie**

#### **Interazione con l'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standards***

L'IFRS 19.21-30 prevede obblighi d'informativa ridotti con riferimento all'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standards*, che un'entità deve applicare se sceglie di applicare l'IFRS 19 quando redige il suo primo bilancio in conformità con gli IFRS Accounting Standards.

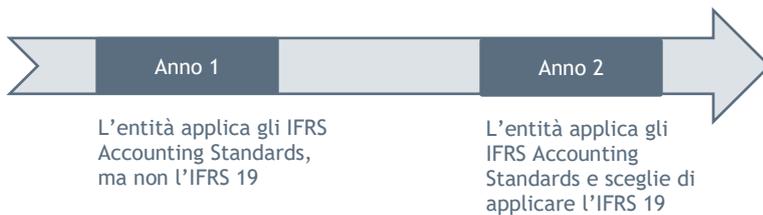
Scegliere o revocare la scelta di applicare l'IFRS 19 non significa, di per sé, che un'entità rientra nella definizione di neo-utilizzatore degli IFRS Accounting Standards secondo l'IFRS 1.

Il seguente diagramma illustra diversi scenari di applicazione dell'IFRS 19 e il requisito di applicare l'IFRS 1.

**Scenario 1:**

Nel bilancio relativo all'Anno 2 l'entità:

- applica l'IFRS 1;
- fornisce l'informativa richiesta dall'IFRS 19, incluse le informazioni comparative.

**Scenario 2:**

Nel bilancio relativo all'Anno 2 l'entità:

- non applica l'IFRS 1;
- fornisce l'informativa richiesta dall'IFRS 19, incluse le informazioni comparative.

**Scenario 3:**

Nel bilancio relativo all'Anno 2 l'entità:

- non applica l'IFRS 1
- fornisce l'informativa richiesta dagli IFRS Accounting Standards, incluse le informazioni comparative.

**Interazione con l'IFRS 18**

L'IFRS 18, emesso dallo IASB ad aprile 2024, ha sostituito lo IAS 1. L'IFRS 18 è in vigore per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2027 o in data successiva; è concessa l'applicazione anticipata. Pertanto, sia l'IFRS 18 che l'IFRS 19 sono in vigore per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2027 o in data successiva, e per entrambi è possibile l'applicazione anticipata.

Un'entità può scegliere di applicare l'IFRS 19 prima di applicare l'IFRS 18, ferma restando l'omologazione da parte della giurisdizione di riferimento dell'entità, se del caso (e.g. Unione europea). L'Appendice B dell'IFRS 19 illustra gli obblighi d'informativa ridotti IAS 1 che un'entità deve applicare se applica l'IFRS 19 prima di applicare l'IFRS 18.

**Interazione con lo IAS 8 Principi generali di redazione del bilancio con riferimento ai cambiamenti di principi contabili**

Le disposizioni relative ai cambiamenti di principi contabili di cui allo IAS 8 non si applicano alla scelta (o alla revoca della scelta) di applicare l'IFRS 19.

**Il requisito di fornire un terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria**

L'IFRS 18.37 richiede all'entità di presentare un terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla data di apertura dell'esercizio precedente se:

- a. applica un principio contabile retroattivamente, effettua una determinazione retroattiva dei valori di voci di bilancio o riclassifica voci di bilancio; e

- b. l'applicazione retroattiva, la determinazione retroattiva dei valori o la riclassificazione hanno un effetto rilevante sulle informazioni nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla data di apertura dell'esercizio precedente.

Nelle sue deliberazioni lo IASB ha deciso che le disposizioni dello IAS 8 relative ai cambiamenti di principi contabili non si applicano alla scelta di una controllata di applicare l'IFRS 19 o alla revoca di tale scelta (Basis for Conclusions - BC103). Lo IASB ha inoltre osservato che l'applicazione dell'IFRS 19 non modifica la rilevazione e valutazione di voci o importi presentati nel bilancio primario (Basis for Conclusions - BC104). Pertanto, un'entità che sceglie (o revoca la scelta) di applicare l'IFRS 19 non è tenuta a presentare un terzo prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla data di apertura dell'esercizio precedente.

### **Entità interessate dallo Standard**

Le controllate idonee trarranno beneficio dalla diminuzione dei costi e dalle semplificazioni del reporting derivanti dal regime di informativa ridotta. Alcune controllate idonee applicavano l'*IFRS for SMEs* Accounting Standard o un'altra serie di standard nazionali al loro bilancio individuale per trarre beneficio dai minori obblighi d'informativa, mentre mantenevano due sistemi di registrazioni contabili a fini della rendicontazione verso la controllante. Tali controllate potranno ora applicare gli IFRS Accounting Standards al loro bilancio individuale e scegliere di applicare l'IFRS 19, che eliminerà la necessità di due sistemi di registrazioni contabili.

## CONTATTI

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

[financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it](mailto:financialreportingstandards.helpdesk@bdo.it)

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi 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.

© 2024 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.

© 06/2024 BDO (Italia) – IFRS UPDATE - Tutti i diritti riservati.

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)

