Trattandosi di un semplice strumento di documentazione, esso non impegna la responsabilità delle istituzioni

►B

REGOLAMENTO (UE) N. 475/2012 DELLA COMMISSIONE

del 5 giugno 2012

che modifica il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, per quanto riguarda il principio contabile internazionale (IAS) 1 e il principio contabile internazionale (IAS) 19

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(GU L 146 del 6.6.2012, pag. 1)

Modificato da:

		Gazzetta ufficiale		
		n.	pag.	data
►M1	Regolamento (UE) n. 407/2013 della Commissione del 23 aprile 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

REGOLAMENTO (UE) N. 475/2012 DELLA COMMISSIONE

del 5 giugno 2012

che modifica il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, per quanto riguarda il principio contabile internazionale (IAS) 1 e il principio contabile internazionale (IAS) 19

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea,

visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali ([1]), in particolare l'articolo 3, paragrafo 1,

considerando quanto segue:

(1) Con il regolamento (CE) n. 1126/2008 ([2]) della Commissione sono stati adottati taluni principi e interpretazioni contabili internazionali esistenti al 15 ottobre 2008.

(2) Il 16 giugno 2011 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato modifiche allo IAS 1 Presentazione del bilancio — *Esposizione nel bilancio delle voci delle altre componenti di conto economico complessivo* (di seguito "le modifiche allo IAS 1") e allo IAS 19 *Benefici per i dipendenti* (di seguito "le modifiche allo IAS 19"). L'obiettivo delle modifiche allo IAS 1 è rendere più chiara l'esposizione del numero crescente di voci delle altre componenti di conto economico complessivo e aiutare gli utilizzatori dei bilanci a distinguere tra le voci delle altre componenti di conto economico complessivo che possono o meno essere riclassificate successivamente nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio. Per quanto riguarda le modifiche allo IAS 19, dovrebbero aiutare gli utilizzatori dei bilanci a comprendere meglio in che modo i piani a benefici definiti influenzino la situazione patrimoniale-finanziaria, il risultato economico e i flussi finanziari dell'entità. La finalità del Principio è quella di definire le modalità di contabilizzazione e le informazioni integrative relative ai benefici per i dipendenti.

(3) La consultazione del gruppo di esperti tecnici (TEG) dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ha confermato che le modifiche allo IAS 1 e le modifiche allo IAS 19 soddisfano i criteri tecnici di adozione previsti dall'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002.

([1]) GU L 243 dell'11.9.2002, pag. 1.
([2]) GU L 320 del 29.11.2008, pag. 1.

▼B

(4) Occorre quindi modificare di conseguenza il regolamento (CE) n. 1126/2008.

(5) Le misure di cui al presente regolamento sono conformi al parere del comitato di regolamentazione contabile,

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

L'allegato al regolamento (CE) n. 1126/2008 è così modificato:

(1) il principio contabile internazionale (IAS) 1 *Presentazione del bilancio* è modificato conformemente all'allegato al presente regolamento;

(2) l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, l'IFRS 5, l'IFRS 7, lo IAS 12, lo IAS 20, lo IAS 21, lo IAS 32, lo IAS 33 e lo IAS 34 sono modificati in conformità delle modifiche allo IAS 1 di cui all'allegato al presente regolamento;

(3) il principio contabile internazionale (IAS) 19 *Benefici per i dipendenti* è modificato come indicato nell'allegato al presente regolamento;

(4) l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, l'IFRS 8, l'IFRS 13, lo IAS 1, lo IAS 24 e l'interpretazione dello Standing Interpretations Committee (SIC) 14 sono modificati in conformità delle modifiche allo IAS 19 di cui all'allegato al presente regolamento.

Articolo 2

1. Le società applicano le modifiche di cui all'articolo 1, punti 1) e 2) al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1º luglio 2012 o in data successiva.

2. Le società applicano le modifiche di cui all'articolo 1, punti 3) e 4) al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci il 1º gennaio 2013 o in data successiva.

Articolo 3

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

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

▼B

ALLEGATO

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

IAS 1	**IAS 1**	**Presentazione del bilancio — *Esposizione nel bilancio delle voci delle altre componenti di conto economico complessivo***
IAS 19	**IAS 19**	***Benefici per i dipendenti***

"Riproduzione consentita nell'ambito dello Spazio economico europeo (SEE). Tutti i diritti riservati al di fuori del SEE, ad eccezione del diritto di riproduzione a fini di utilizzazione personale o altri usi legittimi. Ulteriori informazioni sono disponibili sul sito dello IASB: www.iasb.org"

▼B

MODIFICHE ALLO IAS 1

Presentazione del bilancio

È modificato il paragrafo 7.

7 I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:

…

Le *note* contengono informazioni aggiuntive rispetto a quelle presentate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo, …

È modificato il paragrafo 10, è aggiunto il paragrafo 10A e il paragrafo 12 è eliminato.

10 Un'informativa di bilancio completa include:

… un prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo dell'esercizio;

…

Un'entità può utilizzare per i prospetti titoli diversi da quelli usati nel presente Principio. Per esempio, un'entità può utilizzare il titolo "prospetto di conto economico complessivo" piuttosto che "prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo".

10A Un'entità può presentare un unico prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo in cui l'utile (perdita) d'esercizio e le altre componenti di conto economico complessivo sono presentati in due sezioni distinte. Le sezioni devono essere presentate insieme rappresentando prima la sezione dell'utile (perdita) d'esercizio, seguita immediatamente da quella delle altre componenti di conto economico complessivo. Un'entità può presentare la sezione dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto dell'utile (perdita) d'esercizio. In tal caso, il prospetto distinto dell'utile (perdita) d'esercizio dovrà immediatamente precedere il prospetto che rappresenta il conto economico complessivo, che dovrà iniziare con l'utile o con la perdita dell'esercizio.

I titoli che precedono i paragrafi 81 e 82 e il paragrafo 82 sono modificati e il paragrafo 81 è eliminato. I paragrafi 81A e 81B, un titolo e il paragrafo 82A sono aggiunti e i paragrafi 83 e 84 sono eliminati.

Prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo

81A Il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo (prospetto di conto economico complessivo) deve rappresentare, oltre alle sezioni relative all'utile (perdita) d'esercizio e alle altre componenti di conto economico complessivo:

(a) utile (perdita) d'esercizio;

(b) totale delle altre componenti di conto economico complessivo;

(c) conto economico complessivo dell'esercizio, dato dal totale dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo.

Se una entità presenta un prospetto distinto dell'utile (perdita) d'esercizio, non deve presentare la sezione relativa all'utile (perdita) d'esercizio nel prospetto di conto economico complessivo.

81B Oltre alle sezioni dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo, una entità deve presentare la ripartizione dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo tra le seguenti voci:

(a) utile (perdita) d'esercizio attribuibile a:

(i) partecipazioni di minoranza, e

(ii) soci dell'entità controllante.

▼B

(b) conto economico complessivo d'esercizio attribuibile a:

(i) partecipazioni di minoranza, e

(ii) soci dell'entità controllante.

Se una entità rappresenta l'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto, in tale prospetto deve riportare la ripartizione di cui al punto (a).

Informazioni da esporre nella sezione dell'utile (perdita) d'esercizio o nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio

82 In aggiunta alle voci richieste da altri IFRS, la sezione dell'utile (perdita) d'esercizio o il prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio deve comprendere quelle voci che presentano i seguenti importi relativi all'esercizio:

(a) ricavi;

(b) oneri finanziari;

(c) quota dell'utile o perdita di collegate e joint venture contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;

(d) oneri tributari;

(e) [eliminato];

(ea) un unico importo relativo al totale delle attività operative cessate (vedere IFRS 5).

(f)–(i) [eliminato];

Informazioni da esporre nella sezione delle altre componenti di conto economico complessivo

82A La sezione relativa alle altre componenti di conto economico complessivo deve presentare le voci relative agli importi delle altre componenti di conto economico complessivo del periodo, classificate per natura (inclusa la quota parte delle altre componenti di conto economico complessivo di pertinenza di società collegate e *joint venture* contabilizzate con il metodo del patrimonio netto) e raggruppate in quelle che, in conformità agli altri IFRS:

(a) non saranno successivamente riclassificate nell'utile (perdita) d'esercizio; e

(b) saranno successivamente riclassificate nell'utile (perdita) d'esercizio se sono soddisfatte determinate condizioni.

I paragrafi 85–87, 90, 91, 94, 100 e 115 e il titolo che precede il paragrafo 97 sono modificati ed è aggiunto il paragrafo 139J.

85 Un'entità deve presentare voci aggiuntive, intestazioni e risultati parziali nel prospetto (nei prospetti) relativo(i) all'utile (perdita) d'esercizio e alle altre componenti di conto economico complessivo quando tale presentazione è significativa ai fini della comprensione del risultato economico-finanziario dell'entità.

86 Poiché gli effetti delle varie attività di un'entità, operazioni e altri eventi differiscono in frequenza, potenzialità per utile o perdita e prevedibilità, l'evidenziazione delle componenti del risultato economico-finanziario aiuta gli utilizzatori a comprendere il risultato realizzato ed a prevedere quello futuro. Un'entità include voci aggiuntive nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo e modifica le descrizioni usate e l'ordinamento delle voci quando ciò è necessario per spiegare i fattori che hanno determinato il risultato economico-finanziario …

87 Nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo o nelle note, un'entità non deve presentare eventuali voci di ricavo o di costo come componenti straordinarie.

90 Un'entità deve indicare l'ammontare di imposte sul reddito relativo a ciascuna voce delle altre componenti di conto economico complessivo, incluse le rettifiche da riclassificazione nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo o nelle note.

▼B

91 Un'entità può presentare le voci delle altre componenti di conto economico complessivo:

(a) al netto degli effetti fiscali correlati, o

(b) al lordo degli effetti fiscali correlati con un unico valore relativo all'ammontare aggregato delle imposte sul reddito relative a tali voci.

Se una entità sceglie l'alternativa (b), essa deve ripartire l'imposta tra le voci che potrebbero essere successivamente riclassificate nella sezione dell'utile (perdita) d'esercizio e quelle che non saranno successivamente riclassificate nella sezione dell'utile (perdita) d'esercizio.

94 Un'entità può presentare le rettifiche da riclassificazione nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo o nelle note. Un'entità che presenta le rettifiche da riclassificazione nelle note presenta le voci delle altre componenti di conto economico complessivo dopo qualsiasi rettifica da riclassificazione di pertinenza.

Informazioni da esporre nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo o nelle note

100 Le entità sono incoraggiate a esporre l'analisi riportata nel paragrafo 99 nel prospetto (nei prospetti) che rappresenta(no) l'utile (perdita) d'esercizio e le altre componenti di conto economico complessivo.

115 In alcuni casi, potrebbe essere necessario o opportuno modificare l'ordine delle specifiche voci all'interno delle note. Per esempio, un'entità può presentare congiuntamente l'informativa sulle variazioni del *fair value* rilevate nell'utile (perdita) d'esercizio con le informazioni sulle scadenze degli strumenti finanziari, anche se la prima si riferisce al prospetto (ai prospetti) che rappresenta(no) l'utile (perdita) d'esercizio e le altre componenti di conto economico complessivo e la seconda al prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria. Ciò nonostante, un'entità mantiene una struttura sistematica delle note, ove possibile.

139J *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato i paragrafi 7, 10, 82, 85-87, 90, 91, 94, 100 e 115, ha aggiunto i paragrafi 10A, 81A, 81B e 82A e ha eliminato i paragrafi 12, 81, 83 e 84. L'entità deve applicare tali modifiche a partire dagli esercizi che hanno inizio dal 1º luglio 2012. È consentita un'applicazione anticipata. Se l'entità applica le modifiche a partire da un esercizio precedente, tale fatto deve essere indicato.

MODIFICHE AD ALTRI IFRS

La presente appendice riporta le modifiche ad altri IFRS risultanti dalla pubblicazione delle modifiche allo IAS 1 *Presentazione del bilancio* da parte del Board. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica le modifiche allo IAS 1 nella *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo*.

IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard*

Il paragrafo 21 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 39K.

21 Per rispettare quanto previsto dallo IAS 1, il primo bilancio che l'entità redige in conformità agli IFRS deve contenere almeno tre prospetti della situazione patrimoniale-finanziaria, due prospetti dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo, due prospetti distinti dell'utile (perdita) d'esercizio (se presentato), due rendiconti finanziari e due prospetti delle variazioni di patrimonio netto e le relative note, incluse le informazioni comparative.

39K *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 21. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

▼B

IFRS 5 ***Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate***

Il paragrafo 33A è modificato ed è aggiunto il paragrafo 44I.

33A Se un'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in prospetto separato come descritto nel paragrafo 10A dello IAS 1 (modificato nel 2011), una sezione identificata come relativa alle attività operative cessate è presentata in tale prospetto separato.

44I *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 33A. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IFRS 7 ***Strumenti finanziari: informazioni integrative***

Il paragrafo 27B è modificato ed è aggiunto il paragrafo 44Q.

27B Relativamente alle valutazioni del *fair value* (valore equo) rilevate nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, un'entità deve fornire, per ciascuna classe di strumenti finanziari, le seguenti informazioni:

…

(c) per valutazioni del *fair value* ricorrenti, classificate nel Livello 3 della gerarchia del *fair value*, una riconciliazione dei saldi di apertura e di chiusura, indicando separatamente i cambiamenti intervenuti nell'esercizio e attribuibili a:

(i) il totale degli utili e delle perdite d'esercizio rilevate nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio, e un'indicazione della sezione del prospetto (dei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo in cui tali dati sono esposti;

…

(d) l'ammontare degli utili e delle perdite totali dell'esercizio di cui al punto (c)(i) inclusi nel prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio che sono attribuibili a utili o perdite rivenienti da quelle attività e passività possedute alla fine dell'esercizio e un'indicazione sul punto in cui tali utili o perdite sono esposti nel prospetto (dei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo.

…

44Q *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 27B. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IAS 12 ***Imposte sul reddito***

È modificato il paragrafo 77, è aggiunto il paragrafo 98B e il paragrafo 77A è eliminato.

77 Gli oneri (proventi) fiscali relativi a profitti o perdite della gestione ordinaria devono essere esposti nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo.

98B *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 77 e ha eliminato il paragrafo 77A. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IAS 20 ***Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica***

È modificato il paragrafo 29, è aggiunto il paragrafo 46 e il paragrafo 29A è eliminato.

29 I contributi in conto esercizio sono presentati come componenti dell'utile (perdita) d'esercizio, separatamente oppure all'interno di una voce generica quale 'Altri proventi' in alternativa, essi vengono dedotti dal costo correlato.

▼B

46 *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 29 e ha eliminato il paragrafo 29A. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IAS 21 ***Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere***

Il paragrafo 39 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 60H.

39 La situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico di un'entità la cui valuta funzionale non è la valuta di un'economia iperinflazionata devono essere convertiti in una diversa moneta di presentazione utilizzando le seguenti procedure:

…

(b) ricavi e costi per ogni prospetto dell'utile (perdita) d'esercizio e le altre componenti di conto economico complessivo (ossia inclusi i dati comparativi) devono essere convertiti ai tassi di cambio alle date delle operazioni; e

(c) …

60H *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 39. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IAS 32 ***Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio***

Il paragrafo 40 è modificato ed è aggiunto il paragrafo 97K.

40 I dividendi classificati come oneri possono essere esposti nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo insieme agli interessi per altre passività o in una voce distinta. In aggiunta alle disposizioni contenute nel presente Principio, l'illustrazione di interessi e dividendi è soggetta alle disposizioni dello IAS 1 e dell'IFRS 7. Talvolta, a causa del diverso trattamento al quale sono soggetti, per esempio dal punto di vista della deducibilità fiscale, è opportuno riportare distintamente gli interessi e i dividendi nel prospetto (nei prospetti) dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo. L'informativa sugli effetti fiscali è esposta secondo quanto previsto dallo IAS 12.

97K *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato il paragrafo 40. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IAS 33 ***Utile per azione***

I paragrafi 4A, 67A, 68A e 73A sono modificati ed è aggiunto il paragrafo 74D.

4A Se un'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto come descritto nel paragrafo 10A dello IAS 1 *Presentazione del bilancio* (modificato nel 2011), essa presenta l'utile per azione solo in tale prospetto distinto.

67A Se un'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto come descritto nel paragrafo 10A dello IAS 1 (modificato nel 2011), essa presenta l'utile di base e diluito per azione, come richiesto nei paragrafi 66 e 67, in tale prospetto distinto.

68A Se un'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto come descritto nel paragrafo 10A dello IAS 1 (modificato nel 2011), essa presenta l'utile di base e diluito per azione relativo alle attività operative cessate, come richiesto dal paragrafo 68, in tale prospetto distinto o nelle note.

▼B

73A Il paragrafo 73 si applica anche a un'entità che indica, in aggiunta all'utile di base e diluito per azione, valori per azione utilizzando una voce dell'utile (perdita) d'esercizio diversa da quella richiesta dal presente Principi.

74D *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato i paragrafi 4A, 67A, 68A e 73A. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

IAS 34 ***Bilanci intermedi***

I paragrafi 8, 8A, 11A e 20 sono modificati ed è aggiunto il paragrafo 51.

8 Un bilancio intermedio deve includere, almeno, i seguenti componenti:

…

(b) un prospetto o dei prospetti sintetici dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo;

(c) …

8A Se un'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto come descritto nel paragrafo 10A dello IAS 1 (modificato nel 2011), essa presenta l'informativa sintetica intermedia in base a tale prospetto distinto.

11A Se un'entità presenta le voci dell'utile (perdita) d'esercizio in un prospetto distinto come descritto nel paragrafo 10A dello IAS 1 (modificato nel 2011), essa presenta l'utile di base e diluito per azione in tale prospetto.

20 La rendicontazione intermedia deve comprendere il bilancio intermedio (completo o sintetico) riferito a diversi periodi, come di seguito specificato:

…

(b) i prospetti dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo del periodo intermedio corrente e cumulativo del periodo tra l'inizio dell'esercizio in corso e la chiusura del periodo intermedio di riferimento, con prospetti comparativi dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo dei corrispondenti periodi intermedi (di riferimento e cumulativo) dell'esercizio immediatamente precedente. Come consentito dallo IAS 1 (modificato nel 2011), un bilancio intermedio può presentare per ciascun esercizio un prospetto, o dei prospetti, dell'utile (perdita) d'esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo.

51 *Esposizione nel bilancio delle voci incluse nelle altre componenti di conto economico complessivo* (Modifiche allo IAS 1), pubblicato a giugno 2011, ha modificato i paragrafi 8, 8A, 11A e 20. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 1 come modificato nel giugno 2011.

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 19

Benefici per i dipendenti

FINALITÀ

1 La finalità del presente Principio è quella di definire le modalità di contabilizzazione e le informazioni integrative relative ai benefici per i dipendenti. Il presente Principio prevede che l'entità rilevi:

(a) una passività quando un dipendente ha prestato attività lavorativa in cambio di benefici da erogare in futuro e

(b) un costo quando l'entità utilizza i benefici economici derivanti dall'attività lavorativa prestata da un dipendente in cambio di benefici.

▼B

AMBITO DI APPLICAZIONE

2 Il presente Principio deve essere applicato dal datore di lavoro per la contabilizzazione dei benefici per i dipendenti, ad eccezione di quelli ai quali si applica l'IFRS 2 *Pagamenti basati su azioni*.

3 Il presente Principio non tratta la rendicontazione del piano di benefici per i dipendenti (vedere IAS 26 *Rilevazione e rappresentazione in bilancio dei fondi pensione*).

4 Il presente Principio si applica a tutti i benefici per i dipendenti, inclusi quelli forniti:

(a) nell'ambito di piani o altri accordi formalizzati che intercorrono tra l'entità e singoli dipendenti, gruppi di dipendenti o loro rappresentanti;

(b) ai sensi di norme legislative, o di accordi settoriali, in base a cui le entità devono contribuire a piani nazionali, statali, settoriali o relativi a più datori di lavoro; o

(c) dalle consuetudini non formalizzate che danno origine a un'obbligazione implicita. Le consuetudini non formalizzate danno origine a un'obbligazione implicita quando l'entità non ha alternative realistiche al pagamento di benefici per i dipendenti. Un esempio di obbligazione implicita si ha quando un cambiamento delle consuetudini non formalizzate dell'entità danneggerebbe in modo inaccettabile i suoi rapporti con i dipendenti.

5 I benefici per i dipendenti comprendono:

(a) benefici a breve termine per i dipendenti, come quelli riportati di seguito, se si prevede che siano liquidati interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano i relativi servizi:

(i) salari, stipendi e contributi per oneri sociali;

(ii) indennità sostitutive di ferie e di assenze per malattia;

(iii) compartecipazione agli utili e piani di incentivazione; e

(iv) benefici non monetari (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendale e beni o servizi gratuiti o a prezzi ridotti) per i dipendenti in servizio;

(b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, quali:

(i) benefici pensionistici (per esempio, pensioni e pagamenti in un'unica soluzione al momento del pensionamento); e

(ii) altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, quali assicurazioni sulla vita e assistenza medica;

(c) altri benefici a lungo termine per i dipendenti, quali:

(i) assenze a lungo termine retribuite quali permessi legati all'anzianità di servizio o disponibilità di periodi sabbatici;

(ii) anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio; e

(iii) benefici per invalidità permanente; e

(d) benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro.

6 I benefici per i dipendenti comprendono benefici erogati ai dipendenti o alle persone a loro carico e possono essere liquidati per mezzo di pagamenti (o con la fornitura di beni o servizi) effettuati direttamente ai dipendenti, al coniuge, ai figli o ad altre persone a loro carico o a terzi, quali società assicuratrici.

▼B

7 Un dipendente può prestare la propria attività lavorativa a tempo pieno, a tempo parziale, a tempo indeterminato, occasionalmente o a tempo determinato. Per le finalità del presente Principio, tra i dipendenti sono inclusi gli amministratori e il personale direttivo.

DEFINIZIONI

8 I seguenti termini sono usati nel presente Principio con i significati indicati:

Definizioni di benefici per i dipendenti

I *benefici per i dipendenti* sono tutti i tipi di remunerazione erogata da un'entità in cambio dell'attività lavorativa svolta dai dipendenti o in virtù della cessazione del rapporto di lavoro.

I *benefici a breve termine per i dipendenti* sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro) che si prevede siano liquidati interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno prestato la relativa attività lavorativa.

I *benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro* sono benefici per i dipendenti (diversi dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e dai benefici a breve termine per i dipendenti) dovuti dopo la conclusione del rapporto di lavoro.

Gli *altri benefici a lungo termine per i dipendenti* sono tutti i benefici per i dipendenti diversi dai benefici a breve termine, dai benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro e dai benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro.

I *benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro* sono benefici per i dipendenti erogati in cambio della cessazione del rapporto di lavoro di un dipendente, quale risultato:

(a) della decisione dell'entità di concludere il rapporto di lavoro con un dipendente prima della normale data di pensionamento; o

(b) della decisione di un dipendente di accettare un'offerta di benefici in cambio della cessazione del rapporto di lavoro.

Definizioni relative alla classificazione di piani

I *piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro* sono accordi, formalizzati o non formalizzati, in virtù dei quali l'entità fornisce, a uno o più dipendenti, benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

I *piani a contribuzione definita* sono piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro in base a cui l'entità versa dei contributi fissati a una entità distinta (un fondo) e non avrà un'obbligazione legale o implicita a pagare ulteriori contributi se il fondo non disponesse di attività sufficienti a pagare tutti i benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa svolta nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.

I *piani a benefici definiti* sono piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro diversi dai piani a contribuzione definita.

I *piani relativi a più datori di lavoro* sono piani a contribuzione definita (diversi dai piani statali) o piani a benefici definiti (diversi dai piani statali) che:

(a) mettono insieme le attività conferite da diverse entità non soggette a controllo comune; e

(b) utilizzano tali attività per erogare benefici ai dipendenti di diverse entità determinando i livelli di contributi e benefici indipendentemente dall'identità dell'entità che impiega i dipendenti.

▼B

Definizioni relative alla passività (attività) netta per piani a benefici definiti

La *passività (attività) netta per benefici definiti* è il disavanzo o l'avanzo, rettificato per l'effetto della limitazione di un'attività netta per benefici definiti al massimale di attività.

Il *disavanzo o l'avanzo* è:

(a) il valore attuale dell'obbligazione a benefici definiti dedotto il

(b) *fair value* (valore equo) delle (eventuali) attività a servizio del piano.

Il *massimale di attività* è il valore attuale di ogni beneficio economico disponibile sotto forma di rimborsi dal piano o di riduzioni dei contributi futuri al piano.

Il *valore attuale di un'obbligazione per benefici definiti* è il valore attuale, senza deduzione di alcuna attività a servizio del piano, dei pagamenti futuri previsti come necessari per estinguere l'obbligazione derivante dall'attività lavorativa svolta dal dipendente nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.

Le *attività a servizio del piano* comprendono:

(a) attività detenute da un fondo di benefici a lungo termine per i dipendenti; e

(b) polizze d'assicurazione che soddisfano i requisiti richiesti.

Le *attività detenute da un fondo di benefici a lungo termine per i dipendenti* sono attività (diverse dagli strumenti finanziari non trasferibili emessi dall'entità che redige il bilancio) che:

(a) sono detenute da un'entità (un fondo) giuridicamente distinta dall'entità che redige il bilancio e che esiste solamente per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti; e

(b) possono essere utilizzate, esclusivamente, per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti, non sono disponibili per i creditori dell'entità che redige il bilancio (anche nel caso di fallimento) e non possono essere restituite all'entità che redige il bilancio, a meno che:

   (i) le restanti attività del fondo siano sufficienti a soddisfare tutte le obbligazioni del piano o dell'entità che redige il bilancio relative ai benefici per i dipendenti; o

   (ii) le attività sono restituite all'entità che redige il bilancio al fine di rimborsarle i benefici a favore dei dipendenti già pagati.

La *polizza assicurativa che soddisfa i requisiti richiesti* è una polizza (*) emessa da una società assicuratrice che non è parte correlata (come definita nello IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*) dell'entità che redige il bilancio, se i corrispettivi della polizza:

(a) possono essere utilizzati solo per pagare o accantonare i benefici per i dipendenti sulla base di un piano a benefici definiti; e

(*) La polizza assicurativa che soddisfa i requisiti richiesti non è necessariamente un contratto assicurativo secondo la definizione dell'IFRS 4 *Contratti assicurativi.*

▼B

(b) non sono disponibili per i creditori dell'entità che redige il bilancio (anche nel caso di fallimento) e non possono essere pagati all'entità che redige il bilancio, a meno che:

(i) i corrispettivi rappresentino un surplus di attività non necessarie alla società assicuratrice per soddisfare tutte le obbligazioni relative ai benefici per i dipendenti; o

(ii) i corrispettivi sono restituiti all'entità che redige il bilancio al fine di rimborsarle i benefici a favore dei dipendenti già pagati.

Il *fair value* (valore equo) è il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

Definizioni relative al costo dei benefici definiti

Il *costo relativo alle prestazioni di lavoro* comprende:

(a) il *costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti*, che è l'incremento del valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti risultante dall'attività lavorativa svolta dal dipendente nell'esercizio corrente;

(b) il *costo relativo alle prestazioni di lavoro passate*, che è la variazione del valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti relativa all'attività lavorativa svolta dal dipendente negli esercizi precedenti, derivante da una modifica del piano (l'introduzione o il ritiro di un piano a benefici definiti o sue modifiche) o da una sua riduzione (una riduzione significativa apportata dall'entità nel numero di dipendenti compresi nel piano); e

(c) gli utili o le perdite al momento dell'estinzione.

Gli *interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti* è la variazione, nel corso dell'esercizio, della passività (attività) netta per benefici definiti derivanti dal passare del tempo.

Le *rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti* comprendono:

(a) utili e perdite attuariali;

(b) il rendimento delle attività a servizio del piano, esclusi gli importi compresi negli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti; e

(c) qualsiasi variazione nell'effetto del massimale di attività, esclusi gli importi compresi negli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti.

Gli *utili e le perdite attuariali* sono variazioni nel valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti risultante da:

(a) le rettifiche basate sull'esperienza passata (gli effetti delle differenze tra le precedenti ipotesi attuariali e quanto si è effettivamente verificato); e

(b) gli effetti di modifiche nelle ipotesi attuariali.

Il *rendimento delle attività a servizio del piano* è dato dall'interesse, dai dividendi e da altri ricavi derivanti dalle attività a servizio del piano insieme a utili o perdite realizzati o non realizzati sulle attività a servizio del piano, dedotti:

(a) i costi di gestione delle attività a servizio del piano; e

(b) qualsiasi imposta dovuta dal piano stesso, diversa dalle imposte incluse nelle ipotesi attuariali utilizzate per determinare il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti.

▼B

L'*estinzione* è un'operazione che elimina tutte le ulteriori obbligazioni legali o implicite relative a tutti i benefici previsti da un piano a benefici definiti, o ad una parte di essi, che è diversa da un pagamento di benefici a dipendenti, o per conto di essi, riportato nelle condizioni del piano e incluso nelle ipotesi attuariali.

BENEFICI A BREVE TERMINE PER I DIPENDENTI

9 I benefici a breve termine per i dipendenti includono benefici come i seguenti, se si prevede che siano liquidati interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano i servizi corrispondenti:

(a) salari, stipendi e contributi per oneri sociali;

(b) indennità sostitutive di ferie e di assenze per malattia;

(c) compartecipazione agli utili e piani di incentivazione; e

(d) benefici non monetari (quali assistenza medica, abitazione, auto aziendale e beni o servizi gratuiti o a prezzi ridotti) per i dipendenti in servizio.

10 L'entità non deve riclassificare un beneficio a breve termine per i dipendenti se le aspettative dell'entità in merito ai tempi di estinzione cambiano temporaneamente. Tuttavia, se le caratteristiche del beneficio cambiano (per esempio, si passa da un beneficio non accumulabile a un beneficio accumulabile) o se un cambiamento nelle aspettative in merito ai tempi di estinzione non è temporaneo, l'entità deve valutare se il beneficio soddisfa ancora la definizione di beneficio a breve termine per i dipendenti.

Rilevazione e valutazione

Benefici a breve termine per i dipendenti

11 L'entità deve rilevare nel seguente modo l'ammontare non attualizzato dei benefici a breve termine che si prevede dovranno essere pagati al dipendente in cambio dell'attività lavorativa prestata dal dipendente durante un periodo amministrativo:

(a) come passività (accantonamento di costi) dopo aver dedotto qualsiasi importo già corrisposto. Se l'importo già corrisposto è maggiore dell'ammontare non attualizzato dei benefici, l'entità deve rilevare la differenza come una attività (risconto attivo) nella misura in cui il pagamento anticipato determinerà, per esempio, una riduzione dei pagamenti futuri o un rimborso;

(b) come costo, a meno che un altro IFRS richieda o consenta l'inclusione dei benefici nel costo di un'attività (vedere, per esempio, IAS 2 *Rimanenze* e IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari*).

12 I paragrafi 13, 16 e 19 spiegano come l'entità deve applicare il paragrafo 11 nel caso di benefici a breve termine per i dipendenti sotto forma di assenze retribuite, compartecipazione agli utili e piani di incentivazione.

Brevi assenze retribuite

13 L'entità deve rilevare il costo previsto dei benefici a breve termine per i dipendenti sotto forma di assenze retribuite, come definite nel paragrafo 11, nel seguente modo:

(a) nel caso di assenze retribuite accumulabili, nel momento in cui è resa dal dipendente l'attività lavorativa che fa maturare il diritto a godere, in futuro, assenze retribuite;

(b) nel caso di assenze retribuite non accumulabili, quando le assenze si verificano.

▼B

14 L'entità può retribuire le assenze dei dipendenti per diversi motivi tra i quali ferie, malattia e invalidità temporanea, maternità o paternità, servizi nelle corti di giustizia e servizio militare. Il diritto alle assenze retribuite rientra in due categorie differenti:

(a) accumulabili; e

(b) non accumulabili.

15 Le assenze retribuite accumulabili sono quelle portate a nuovo e possono essere utilizzate negli esercizi successivi se, nell'esercizio di maturazione, il diritto non è stato esercitato completamente. Le assenze retribuite accumulabili possono essere acquisite (in altre parole, i dipendenti, al momento di lasciare l'entità, hanno diritto a un pagamento in contanti per il diritto non esercitato) o non acquisite (quando i dipendenti, al momento di lasciare l'entità, non hanno diritto a pagamenti in contanti per il diritto non esercitato). L'obbligazione sorge nel momento in cui è resa dal dipendente l'attività lavorativa che fa maturare il diritto a future assenze retribuite. L'obbligazione esiste, ed è rilevata, anche se le assenze retribuite sono non acquisite, sebbene la possibilità che i dipendenti possano lasciare il lavoro prima di aver esercitato il diritto maturato non acquisito influenzi la valutazione dell'obbligazione.

16 L'entità deve valutare il costo previsto delle assenze retribuite accumulabili come importo aggiuntivo che prevede di dover pagare per le assenze maturate ma non godute alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

17 Il metodo specificato nel paragrafo precedente valuta l'obbligazione in base all'ammontare dei pagamenti addizionali previsti per il solo fatto che il beneficio è accumulabile. In molti casi, per l'entità può non essere necessario fare calcoli dettagliati per valutare che non ci sarà un'obbligazione rilevante per le assenze retribuite non godute. Per esempio, è probabile che l'obbligazione relativa alle assenze per malattia sia rilevante solo in presenza di un accordo, formalizzato o non formalizzato, in base al quale le assenze per malattia non utilizzate possono essere godute come ferie annuali retribuite.

Esempio illustrativo dei paragrafi 16 e 17

Un'entità ha 100 dipendenti, ciascuno dei quali ha diritto, ogni anno, a cinque giorni lavorativi retribuiti di assenza per malattia. Le assenze per malattia non utilizzate possono essere riutilizzate per un anno. Le assenze per malattia vengono prima sottratte da quelle maturate nell'anno in corso e poi da un eventuale saldo portato a nuovo dall'anno precedente (criterio LIFO). Il 31 dicembre dell'anno 20X1, ogni dipendente ha mediamente due giorni di diritto non utilizzato. L'entità si attende che nel 20X2, sulla base dell'esperienza passata che si ritiene ancora valida, 92 dipendenti si assenteranno dal lavoro per malattia per non più di cinque giorni retribuiti e che i restanti 8 dipendenti faranno un periodo medio di assenza di sei giorni e mezzo ciascuno.

L'entità prevede di pagare 12 giorni addizionali di assenza retribuita per malattia in seguito al diritto non utilizzato che è maturato al 31 dicembre 20X1 (un giorno e mezzo per ciascuno degli 8 dipendenti). Perciò, l'entità rileva una passività corrispondente a 12 giorni di assenza retribuita per malattia.

18 Le assenze retribuite non accumulabili non si portano a nuovo negli esercizi successivi: esse si estinguono se il diritto relativo all'esercizio corrente non è utilizzato completamente e, al momento di lasciare l'entità, non danno diritto a ricevere un pagamento monetario in cambio del diritto non utilizzato. È quanto di solito accade nel caso di assenze per malattia (nella misura in cui il diritto relativo agli esercizi passati che non è stato utilizzato non incrementa il diritto relativo agli esercizi futuri), assenze per maternità o paternità e assenze retribuite per servizio nelle corti di giustizia o per servizio militare. L'entità non rileva alcuna passività o costo fino al momento dell'assenza per il fatto che l'attività lavorativa prestata dal dipendente non determina un beneficio maggiore.

▼B

Compartecipazione agli utili e piani di incentivazione

19 L'entità deve rilevare il costo previsto relativo alla compartecipazione agli utili e ai pagamenti per incentivi come definiti dal paragrafo 11 quando, e solo quando:

(a) essa ha un'obbligazione attuale, legale o implicita, a eseguire tali pagamenti come conseguenza di eventi passati; e

(b) può essere effettuata una stima attendibile dell'obbligazione.

Esiste un'obbligazione attuale quando, e solo quando, l'entità non ha alternative realistiche all'effettuazione dei pagamenti.

20 Nell'ambito di alcuni piani di compartecipazione agli utili i dipendenti ricevono una quota degli utili solo se rimangono in servizio per un periodo stabilito. Tali piani fanno sorgere un'obbligazione implicita man mano che i dipendenti prestano il loro lavoro che aumenta l'ammontare che deve essere pagato se rimangono in servizio fino al termine del periodo stabilito. La valutazione di tali obbligazioni implicite riflette la possibilità che alcuni dipendenti possano lasciare l'entità senza ricevere i pagamenti derivanti dalla compartecipazione agli utili.

Esempio illustrativo del paragrafo 20

Un piano di compartecipazione agli utili prevede che l'entità versi una parte stabilita dell'utile dell'esercizio ai dipendenti che hanno lavorato per tutto l'anno. Se nessun dipendente lascia l'azienda durante l'anno, il totale dei pagamenti relativi alla compartecipazione agli utili sarà il 3 per cento dell'utile. L'entità stima che la rotazione del personale ridurrà i pagamenti al 2,5 per cento dell'utile.

L'entità rileva una passività e un costo pari al 2,5 per cento dell'utile.

21 L'entità può non avere nessuna obbligazione legale a pagare un incentivo. Tuttavia, a volte, può avere la consuetudine di pagare incentivi. In tali casi, essa ha un'obbligazione implicita, poiché non ha alternative realistiche al pagamento dell'incentivo. La valutazione dell'obbligazione implicita riflette la possibilità che alcuni dipendenti possano lasciare l'entità senza ricevere un incentivo.

22 L'entità può compiere una stima attendibile della sua obbligazione legale o implicita nell'ambito di un piano di compartecipazione agli utili o di incentivazione quando, e solo quando:

(a) le condizioni formali del piano contengono una formula per determinare l'ammontare del beneficio;

(b) l'entità determina gli ammontari da pagare prima che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione; o

(c) l'esperienza passata fornisce una chiara evidenza dell'ammontare dell'obbligazione implicita dell'entità.

23 Nell'ambito di piani di compartecipazione agli utili e di incentivazione l'obbligazione deriva dall'attività lavorativa prestata dal dipendente e non da un'operazione con i soci. L'entità, quindi, rileva il costo dei piani di compartecipazione agli utili e di incentivazione come costo e non come distribuzione di utili.

24 Se non si prevede che i pagamenti per compartecipazione agli utili e per incentivi siano regolati interamente entro i dodici mesi successivi al termine dell'esercizio nel quale i dipendenti hanno svolto la relativa attività lavorativa, essi rappresentano altri benefici a lungo termine per i dipendenti (vedere paragrafi 153-158).

▼B

Informazioni integrative

25 Sebbene il presente Principio non richieda specifiche informazioni integrative sui benefici a breve termine per i dipendenti, esse possono essere richieste da altri IFRS. Per esempio, lo IAS 24 richiede indicazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. Lo IAS 1 *Presentazione del bilancio* richiede l'indicazione dei costi dei benefici per i dipendenti.

BENEFICI SUCCESSIVI ALLA FINE DEL RAPPORTO DI LAVORO: DISTINZIONE TRA PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA E PIANI A BENEFICI DEFINITI

26 I benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro includono benefici quali:

(a) benefici pensionistici (per esempio, pensioni e pagamenti in un'unica soluzione al momento del pensionamento); e

(b) altri benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, quali assicurazioni sulla vita e assistenza medica.

Gli accordi in base ai quali l'entità eroga benefici successivi al rapporto di lavoro sono piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. L'entità applica il presente Principio a tutti questi accordi indipendentemente dal fatto che essi implichino la costituzione di un'entità distinta che riceva i contributi ed eroghi i benefici.

27 I piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono classificati come piani a contribuzione definita o come piani a benefici definiti, a seconda della sostanza economica del piano, la quale dipende dai principali termini e condizioni del piano stesso.

28 Nei piani a contribuzione definita, l'obbligazione legale o implicita dell'entità è limitata all'ammontare dei contributi da versare al fondo sulla base dell'accordo. L'ammontare dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro ricevuti dal dipendente è determinato, quindi, dall'ammontare di contributi pagati dall'entità (e a volte anche dal dipendente) a un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro o a una società assicuratrice, insieme ai rendimenti derivanti dall'investimento dei contributi. Di conseguenza, il rischio attuariale (che i benefici siano inferiori a quelli attesi) e il rischio di investimento (che le attività investite siano insufficienti a soddisfare i benefici attesi) ricadono, nella sostanza, sul dipendente.

29 Esempi di situazioni in cui l'obbligazione dell'entità non si limita all'ammontare di contributi da versare, in base all'accordo, al fondo si hanno quando l'entità ha un'obbligazione legale o implicita derivante da:

(a) una formula per la determinazione dei benefici del piano che non è legata unicamente all'ammontare dei contributi e richiede all'entità di erogare ulteriori contributi se le attività non sono sufficienti a soddisfare i benefici nella formula per la determinazione dei benefici del piano;

(b) una garanzia, diretta o indiretta attraverso un piano, di un determinato rendimento sui contributi; o

(c) quelle prassi informali che danno origine a un'obbligazione implicita. Per esempio, se un'entità ha garantito nel passato benefici crescenti agli ex dipendenti per compensare l'inflazione, può sorgere un'obbligazione implicita, anche se non esiste un'obbligazione legale.

30 Nell'ambito di piani a benefici definiti:

(a) l'obbligazione dell'entità consiste nel concedere i benefici concordati per i dipendenti in servizio e per gli ex dipendenti; e

▼B

(b) il rischio attuariale (che i benefici siano più costosi del previsto) e il rischio dell'investimento ricadono, in sostanza, sull'entità. Se i valori attuariali o quelli relativi agli investimenti sono inferiori alle attese, il valore dell'obbligazione dell'entità può essere aumentato.

31 I paragrafi 32-49 spiegano la distinzione fra piani a contribuzione definita e piani a benefici definiti nel contesto di piani relativi a più datori di lavoro, piani statali e benefici assicurati.

Piani relativi a più datori di lavoro

32 L'entità deve classificare un piano relativo a più datori di lavoro come un piano a contribuzione definita o come un piano a benefici definiti in base alle condizioni del piano (includendo eventuali obbligazioni implicite che vadano al di là delle condizioni formali).

33 Se l'entità partecipa a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, a meno che non si applichi il paragrafo 34, essa deve:

(a) contabilizzare, con criterio proporzionale, l'obbligazione per benefici definiti, le attività a servizio del piano e il costo associato al piano con le stesse modalità dei piani a benefici definiti; e

(b) fornire l'informativa richiesta dai paragrafi 135-148 (escluso il paragrafo 148(d)).

34 Quando, con riguardo a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, non è disponibile un'informativa sufficiente per adottare le modalità di contabilizzazione dei piani a benefici definiti, l'entità deve:

(a) contabilizzare il piano secondo quanto previsto dai paragrafi 51 e 52 come se fosse un piano a contribuzione definita e

(b) presentare le informazioni integrative richieste dal paragrafo 148.

35 Un esempio di piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro si ha quando:

(a) il piano è finanziato con un criterio a ripartizione (*pay-as-you-go*): i contributi sono fissati a un livello che si prevede sufficiente a pagare i benefici dovuti nello stesso esercizio; e i benefici futuri maturati nell'esercizio corrente saranno pagati dai contributi futuri; e

(b) i benefici per i dipendenti dipendono dalla durata della loro anzianità di servizio e le entità che partecipano al piano non hanno reali possibilità di recedere dal piano senza pagare un contributo per i benefici acquisiti dai dipendenti fino alla data del recesso. Un piano di questo tipo genera un rischio attuariale per l'entità: se il costo finale dei benefici già maturati alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento è superiore alle previsioni, l'entità dovrà aumentare i suoi contributi o convincere i dipendenti ad accettare una riduzione dei benefici. Tale piano è, quindi, un piano a benefici definiti.

36 Quando, con riguardo a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, sono disponibili sufficienti informazioni, l'entità contabilizza, con criterio proporzionale, la sua obbligazione per benefici definiti, le attività a servizio del piano e il costo successivo alla fine del rapporto di lavoro associato al piano con le stesse modalità dei piani a benefici definiti. Tuttavia, l'entità può non essere in grado di identificare con sufficiente attendibilità, ai fini di una corretta contabilizzazione, la situazione patrimoniale-finanziaria sottostante e il risultato economico del piano che, proporzionalmente, le spettano. Questo può verificarsi se:

▼B

(a) il piano espone le entità che vi aderiscono a rischi attuariali relativi ai dipendenti in servizio e agli ex dipendenti di altre entità, con la conseguenza che non esiste un criterio coerente e attendibile per allocare l'obbligazione, le attività a servizio del piano e il costo alle singole entità che partecipano al piano o

(b) l'entità non ha accesso a sufficienti informazioni sul piano per soddisfare le disposizioni del presente Principio.

In questi casi, l'entità contabilizza il piano come se fosse un piano a contribuzione definita e fornisce le informazioni richieste dal paragrafo 148.

37 Può sussistere un accordo contrattuale tra il piano relativo a più datori di lavoro e i suoi partecipanti che determina come l'eccedenza nel piano sarà ridistribuita ai partecipanti (o il deficit consolidato). Un partecipante in un piano relativo a più datori di lavoro con tale accordo che contabilizza il piano come un piano a contribuzione definita secondo il paragrafo 34 deve rilevare l'attività o la passività che deriva dall'accordo contrattuale e i proventi od oneri che ne risultano nel conto economico.

Esempio illustrativo del paragrafo 37

Un'entità partecipa a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro che non prepara valutazioni del piano in base allo IAS 19. Esso quindi contabilizza il piano come se fosse un piano a contribuzione definita. Una valutazione di contribuzione al fondo, non fatta secondo lo IAS 19, mostra un deficit di CU100 milioni* nel piano. Il piano ha accettato secondo il contratto un piano di contribuzioni con i datori di lavoro partecipanti al piano che elimineranno il deficit nei prossimi cinque anni. I contributi totali dell'entità secondo il contratto sono pari a CU8 milioni.

L'entità rileva una passività per i contributi rettificati per il valore temporale del denaro e una stessa spesa nel conto economico.

38 I piani relativi a più datori di lavoro sono distinti dai piani associativi. Un piano associativo è una semplice aggregazione dei piani dei datori di lavoro fatta per consentire loro di mettere in comune le loro attività a fini di investimento e di ridurre i costi di gestione e amministrazione dell'investimento, mantenendo distinti i propri diritti a esclusivo beneficio dei propri dipendenti. I piani associativi non pongono particolari problemi contabili poiché le informazioni per la contabilizzazione sono facilmente disponibili così come per ogni altro piano e perché tali piani non espongono le entità partecipanti ai rischi attuariali relativi ai dipendenti in servizio e a quelli in pensione appartenenti ad altre entità. Le definizioni del presente Principio richiedono che l'entità classifichi un piano associativo come un piano a contribuzione definita o a benefici definiti in accordo con le condizioni del piano (inclusa ogni obbligazione implicita che va al di là delle condizioni formali).

39 Nello stabilire quando rilevare, e come valutare, una passività relativa all'estinzione di un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, o il ritiro dell'entità da un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, l'entità deve applicare lo IAS 37 *Accantonamenti, passività e attività potenziali.*

▼B

Piani a benefici definiti che condividono i rischi tra entità sotto controllo comune

40 I piani a benefici definiti che condividono i rischi tra entità sotto controllo comune, per esempio una controllante e le sue controllate, non sono piani relativi a più datori di lavoro.

41 Un'entità che partecipa a tale piano deve ottenere informazioni in merito al piano nel suo complesso valutato secondo il presente Principio sulla base di ipotesi che si applicano al piano nel suo complesso. Se esiste un accordo contrattuale o una prassi consolidata per addebitare a singole entità del gruppo il costo netto del piano a benefici definiti nel suo complesso, secondo quanto previsto dallo IAS 19, l'entità deve rilevare nel bilancio individuale o separato il costo netto del piano a benefici definiti così addebitato. Se non esiste tale accordo o prassi, il costo netto del piano a benefici definiti deve essere rilevato nel bilancio individuale o separato dell'entità del gruppo che è legalmente il datore di lavoro che sponsorizza il piano. Le altre entità del gruppo devono, nei loro bilanci separati o individuali, rilevare un costo pari al loro contributo dovuto per l'esercizio.

42 Una partecipazione in tale piano è un'operazione con parti correlate per ogni entità del gruppo. Un'entità quindi, nel suo bilancio separato o individuale, deve riportare le informazioni richieste dal paragrafo 149.

Piani statali

43 L'entità deve contabilizzare un piano statale con le stesse modalità dei piani relativi a più datori di lavoro (vedere paragrafi 32-39).

44 I piani statali sono previsti dalla legislazione per tutte le entità (o tutte le entità di una particolare categoria, per esempio un settore specifico) e sono gestiti da enti pubblici nazionali o locali o da un altro organismo (per esempio un'agenzia autonoma creata appositamente) non sottoposti al controllo o all'influenza dell'entità che redige il bilancio. Alcuni piani predisposti dall'entità erogano sia benefici obbligatori, a sostituzione di benefici che, altrimenti, sarebbero forniti da un piano statale, sia ulteriori benefici volontari. Tali piani non sono piani statali.

45 I piani statali sono classificati come piani a benefici definiti o piani a contribuzione definita, a seconda dell'obbligazione assunta dall'entità in base al piano. Molti piani statali sono finanziati con un criterio a ripartizione (*pay-as-you-go*): i contributi sono fissati a un livello che si prevede sufficiente a pagare i benefici richiesti dovuti nello stesso esercizio; i benefici futuri maturati nell'esercizio corrente saranno pagati dai contributi futuri. Nella maggior parte dei piani statali, tuttavia, l'entità non ha un'obbligazione legale o implicita a pagare quei benefici futuri: la sua sola obbligazione consiste nel pagamento dei contributi a man a mano che diventano dovuti e se l'entità smette di impiegare partecipanti al piano statale non ha nessuna obbligazione a pagare i benefici acquisiti dai propri dipendenti negli anni precedenti. Per questo motivo, i piani statali sono, di solito, piani a contribuzione definita. Tuttavia, nei casi in cui un piano statale è un piano a benefici definiti, l'entità applica i paragrafi 32-39.

▼B

Benefici assicurati

46 L'entità può pagare premi assicurativi per finanziare un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. L'entità deve considerare tale piano come un piano a contribuzione definita salvo che essa abbia (direttamente o, indirettamente, attraverso il piano) un'obbligazione legale o implicita:

(a) a pagare direttamente i benefici a favore dei dipendenti quando sono dovuti o

(b) a pagare ulteriori importi se l'assicuratore non paga tutti i futuri benefici per i dipendenti relativi all'attività lavorativa prestata dai dipendenti nell'esercizio corrente e in quelli precedenti.

Se l'entità continua ad avere tale obbligazione legale o implicita, deve considerare il piano come un piano a benefici definiti.

47 I benefici assicurati da una polizza assicurativa non devono necessariamente avere una relazione diretta o immediata con l'obbligazione dell'entità per benefici per i dipendenti. I piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro che comprendono polizze assicurative sono soggetti alle stesse distinzioni tra contabilizzazione e finanziamento degli altri piani finanziati.

48 Quando l'entità finanzia un'obbligazione per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro versando i contributi a una polizza assicurativa che genera per l'entità (direttamente o indirettamente con il piano, attraverso il meccanismo di fissazione dei premi futuri o attraverso il rapporto di una parte correlata con l'assicuratore) un'obbligazione legale o implicita, il pagamento dei premi non equivale a un accordo a contribuzione definita. Ne consegue che l'entità:

(a) contabilizza la polizza assicurativa che soddisfa i requisiti richiesti come attività a servizio del piano (vedere paragrafo 8); e

(b) rileva le altre polizze assicurative come diritti di indennizzo (se soddisfano i criteri indicati nel paragrafo 116).

49 Quando una polizza assicurativa è intestata a un singolo partecipante al piano o a un gruppo di partecipanti al piano e l'entità non ha nessuna obbligazione legale o implicita a garantire un'eventuale perdita sulla polizza, non esiste per l'entità un'obbligazione a pagare benefici per i dipendenti e solo l'assicuratore ha questa responsabilità. Il pagamento di premi fissi relativo a tali contratti rappresenta, sostanzialmente, l'estinzione dell'obbligazione per i benefici per i dipendenti, piuttosto che un investimento per far fronte a tale obbligazione. Di conseguenza, l'entità non ha più un'attività o una passività. Quindi, un'entità considera tali pagamenti come contributi a un piano a contributi definiti.

BENEFICI SUCCESSIVI ALLA FINE DEL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A CONTRIBUZIONE DEFINITA

50 La contabilizzazione di piani a contribuzione definita è semplice perché, per ogni esercizio, l'obbligazione dell'entità che redige il bilancio è determinata sulla base dei contributi dovuti per quell'esercizio. Di conseguenza, per valutare l'obbligazione o il costo non sono necessarie ipotesi attuariali e non vi è possibilità di utili o perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni sono determinate su base non attualizzata, ad eccezione del caso in cui non si prevede che esse siano estinte interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa.

Rilevazione e valutazione

51 Quando un dipendente ha prestato servizio a un'entità in un esercizio, l'entità deve rilevare i contributi da versare a un piano a contribuzione definita in cambio di quella prestazione lavorativa:

▼B

(a) come passività (rateo passivo), dopo aver dedotto eventuali contributi già versati. Se i contributi già versati eccedono quelli dovuti per l'attività lavorativa prestata prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento, l'entità deve rilevare quell'eccedenza come un'attività (risconto attivo) nella misura in cui il pagamento determinerà, per esempio, una riduzione dei pagamenti futuri o un rimborso;

(b) come costo, a meno che un altro IFRS richieda o consenta l'inclusione dei contributi nel costo di un'attività (vedere, per esempio, IAS 2 e IAS 16).

52 Quando non si prevede che i contributi di un piano a contribuzione definita siano regolati interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio in cui i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa, essi devono essere attualizzati utilizzando il tasso di sconto indicato nel paragrafo 83.

Informazioni integrative

53 L'entità deve dare informativa in bilancio dell'ammontare rilevato come costo per piani a contribuzione definita.

54 Quando richiesto dallo IAS 24, l'entità fornisce informativa in merito ai contributi versati a piani a contribuzione definita a favore dei dirigenti con responsabilità strategiche.

BENEFICI SUCCESSIVI ALLA FINE DEL RAPPORTO DI LAVORO: PIANI A BENEFICI DEFINITI

55 La contabilizzazione dei piani a benefici definiti è complessa poiché, per determinare il valore dell'obbligazione e il costo, sono necessarie ipotesi attuariali ed esiste la possibilità che si verifichino utili e perdite attuariali. Inoltre, le obbligazioni sono assoggettate ad attualizzazione in quanto possono essere estinte molti anni dopo che i dipendenti hanno prestato l'attività lavorativa relativa.

Rilevazione e valutazione

56 I piani a benefici definiti possono essere non finanziati o possono essere interamente o parzialmente finanziati dai contributi versati dall'entità, e talvolta dai suoi dipendenti, a un'entità, o fondo, giuridicamente distinto dall'entità che redige il bilancio e che eroga i benefici ai dipendenti. Nel momento in cui diventano esigibili, il pagamento dei benefici finanziati dipende non solo dalla situazione patrimoniale-finanziaria e dal risultato economico del fondo ma anche dalla capacità dell'entità, e dalla sua volontà, di assorbire le eventuali perdite delle attività del fondo. Quindi l'entità, sostanzialmente, si fa carico dei rischi attuariali e di investimento relativi al piano. Di conseguenza, il costo rilevato per un piano a benefici definiti non è necessariamente l'ammontare dei contributi dovuti per l'esercizio.

57 La contabilizzazione di piani a benefici definiti da parte dell'entità comporta le seguenti fasi:

(a) determinazione del disavanzo o dell'avanzo. Questo comporta:

(i) stimare in modo affidabile, attraverso l'utilizzo della tecnica attuariale del metodo della proiezione unitaria del credito, il costo finale per l'entità dei benefici maturati dai dipendenti in cambio dell'attività lavorativa prestata nell'esercizio corrente e in quelli precedenti (vedere paragrafi 67-69). L'entità, quindi, deve determinare quale parte del beneficio è di competenza dell'esercizio corrente e dei precedenti (vedere paragrafi 70-74) e stimare (ipotesi attuariali) le variabili demografiche (quali la rotazione e la mortalità dei dipendenti) e quelle finanziarie (quali i futuri incrementi retributivi e i costi per l'assistenza medica) che influenzeranno il costo dei benefici (vedere paragrafi 75-98);

▼B

(ii) attualizzare tali benefici al fine di determinare il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti e il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 67-69 e 83-86);

(iii) dedurre il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano (vedere paragrafi 113-115) dal valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti;

(b) determinare l'importo della passività (attività) netta per benefici definiti come l'ammontare del disavanzo o dell'avanzo determinato al punto (a), rettificato per l'eventuale effetto della limitazione di un'attività netta per benefici definiti al massimale di attività (vedere paragrafo 64);

(c) determinare gli importi da rilevare nell'utile (perdita) d'esercizio:

(i) il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti (vedere paragrafi 70-74);

(ii) i costi relativi alle prestazioni di lavoro passate e gli utili o le perdite al momento dell'estinzione (vedere paragrafi 99-112);

(iii) gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafi 123-126);

(d) determinare le rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti da rilevare nelle altre componenti di conto economico complessivo, inclusi:

(i) utili e perdite attuariali (vedere paragrafi 128 e 129);

(ii) il rendimento delle attività a servizio del piano, esclusi gli importi compresi negli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafo 130); e

(iii) qualsiasi variazione nell'effetto del massimale di attività (vedere paragrafo 64), esclusi gli importi compresi negli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti.

Le procedure sopra descritte sono applicate distintamente ad ogni piano rilevante dell'entità.

58 L'entità deve determinare a intervalli regolari la passività (attività) netta per benefici definiti, in modo che gli importi rilevati nel bilancio non differiscano significativamente dagli importi che sarebbero determinati alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

59 Il presente Principio incoraggia, ma non richiede, che l'entità si rivolga a un attuario abilitato per valutare tutte le obbligazioni significative per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Per semplicità, l'entità può richiedere la consulenza di un attuario per valutare, in modo dettagliato, l'obbligazione prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento. Tuttavia, i risultati di tale valutazione sono aggiornati per tener conto di eventuali operazioni e altri cambiamenti significativi (inclusi cambiamenti dei prezzi di mercato e dei tassi di interesse) intervenuti fino alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

60 In alcuni casi stime, medie e semplificazioni di calcolo possono fornire un'attendibile approssimazione dei calcoli dettagliati illustrati nel presente Principio.

▼B

Contabilizzazione dell'obbligazione implicita

61 Un'entità deve contabilizzare non solo la sua obbligazione legale derivante dalle condizioni formali di un piano a benefici definiti, ma deve anche contabilizzare qualsiasi obbligazione implicita derivante dalle consuetudini non formalizzate dell'entità. Le consuetudini non formalizzate danno origine a un'obbligazione implicita quando l'entità non ha alternative realistiche al pagamento di benefici per i dipendenti. Un esempio di obbligazione implicita si ha quando un cambiamento delle consuetudini non formalizzate dell'entità danneggerebbe in modo inaccettabile i suoi rapporti con i dipendenti.

62 Le condizioni formali di un piano a benefici definiti possono consentire all'entità di porre termine alle obbligazioni derivanti dal piano. Tuttavia, per un'entità è solitamente difficile estinguere le obbligazioni derivanti dal piano (senza pagamento) se i dipendenti devono rimanere in servizio. Perciò, in mancanza di prova contraria, la contabilizzazione dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro presuppone che l'entità che attualmente garantisce tali benefici continuerà a garantirli per tutta la rimanente vita lavorativa dei dipendenti.

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria

63 L'entità deve rilevare la passività (attività) netta per benefici definiti nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria.

64 Se l'entità riporta un avanzo in un piano a benefici definiti, essa deve valutare l'attività netta per benefici definiti in base all'importo minore tra:

(a) l'avanzo nel piano a benefici definiti; e

(b) il massimale di attività, determinato utilizzando il tasso di attualizzazione indicato nel paragrafo 83.

65 Un'attività netta per benefici definiti può insorgere nel caso in cui un piano a benefici definiti sia stato sovrafinanziato o nei casi in cui si siano rilevati utili attuariali. In tali casi, l'entità rileva un'attività netta per benefici definiti perché:

(a) l'entità controlla una risorsa, ossia la capacità di utilizzare l'avanzo per generare benefici futuri;

(b) tale controllo è il risultato di eventi passati (contributi pagati dall'entità e lavoro svolto dal dipendente); e

(c) sono disponibili per l'entità benefici economici futuri sotto forma di riduzione dei contributi futuri o di rimborsi monetari, direttamente all'entità o indirettamente a un altro piano in disavanzo. Il massimale di attività è il valore attuale di tali benefici futuri.

Rilevazione e valutazione: valore attuale delle obbligazioni per benefici definiti e costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti

66 Il costo complessivo di un piano a benefici definiti può essere influenzato da molte variabili, quali le retribuzioni finali, la rotazione e la mortalità dei dipendenti, i contributi dei dipendenti e l'andamento dei costi per assistenza medica. Il costo complessivo del piano non è certo ed è probabile che questa incertezza permanga per un lungo periodo di tempo. Per determinare il valore attuale delle obbligazioni per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro e il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti è necessario:

(a) applicare un metodo di valutazione attuariale (vedere paragrafi 67-69);

(b) attribuire i benefici ai periodi di lavoro (vedere paragrafi 70-74); e

(c) formulare ipotesi attuariali (vedere paragrafi 75-98).

▼B

Metodo di valutazione attuariale

67 L'entità deve utilizzare il metodo della proiezione unitaria del credito per determinare il valore attuale delle sue obbligazioni per benefici definiti e il relativo costo delle prestazioni di lavoro correnti e, se ricorrono le condizioni, il costo delle prestazioni di lavoro passate.

68 Il metodo della proiezione unitaria del credito (anche conosciuto come metodo dei benefici maturati in proporzione all'attività lavorativa prestata o come metodo dei benefici/anni di lavoro) considera ogni periodo di lavoro fonte di un'unità aggiuntiva di diritto ai benefici (vedere paragrafi 70-74) e misura distintamente ogni unità ai fini del calcolo dell'obbligazione finale (vedere paragrafi 75-98).

Esempio illustrativo del paragrafo 68

Alla conclusione del rapporto di lavoro è dovuto il pagamento di una indennità, da effettuarsi in un'unica soluzione, pari all'1 per cento dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro. La retribuzione dell'anno 1 è di CU10.000 e si ipotizza che aumenti del 7 per cento (composto) ogni anno. Il tasso di sconto utilizzato è il 10 per cento annuo. La tabella che segue mostra come calcolare l'obbligazione per un dipendente che si prevede lasci il lavoro al termine del quinto anno, supponendo che non intervengano variazioni delle ipotesi attuariali. Per semplicità, questo esempio trascura le ulteriori rettifiche necessarie per tener conto della probabilità che il dipendente possa lasciare l'entità in una data differente.

Anno	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	CU	*CU*	*CU*	*CU*	*CU*
Compenso riferibile a:					
— *anni precedenti*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *anno corrente (1 % dell'ultima retribuzione)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *anno corrente e anni precedenti*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obbligazione iniziale	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Interesse al 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obbligazione finale	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Nota:

1 L'obbligazione iniziale è rappresentata dal valore attuale dei compensi attribuiti agli anni precedenti.

2 Il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale dei compensi riferibili all'anno corrente.

3 L'obbligazione finale è rappresentata dal valore attuale dei compensi attribuiti all'anno corrente e a quelli precedenti.

69 L'entità attualizza il valore totale dell'obbligazione per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro anche se si prospetta che parte dell'obbligazione sia dovuta entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.

▼B

Attribuzione del beneficio ai periodi di lavoro

70 Per determinare il valore attuale delle proprie obbligazioni per benefici definiti e il relativo costo delle prestazioni di lavoro correnti e, se ricorrono le condizioni, il costo delle prestazioni di lavoro passate, l'entità deve attribuire il beneficio ai periodi di lavoro secondo la formula dei benefici del piano. Tuttavia, se l'attività lavorativa prestata da un dipendente negli ultimi anni porterà a un beneficio sostanzialmente più elevato di quello dei periodi precedenti, l'entità deve attribuire i benefici con un criterio a quote costanti nell'intervallo compreso tra:

(a) il momento in cui l'attività lavorativa prestata dal dipendente ha, per la prima volta, fatto maturare il diritto al beneficio secondo le condizioni del piano (indipendentemente dal fatto che i benefici dipendano dall'attività lavorativa prestata in futuro) fino

(b) alla data in cui l'attività lavorativa prestata successivamente dal dipendente farà maturare un ammontare non significativo di altri benefici secondo le condizioni del piano, diversi da nuovi incrementi retributivi.

71 Il metodo della proiezione unitaria del credito prevede che l'entità attribuisca il beneficio all'esercizio corrente (per determinare il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti) e all'esercizio corrente e a quelli precedenti (per determinare il valore attuale di obbligazioni per benefici definiti). L'entità attribuisce il beneficio agli esercizi in cui sorge l'obbligazione a erogare benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Tale obbligazione sorge nel momento in cui i dipendenti prestano la propria attività lavorativa in cambio di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro che l'entità prevede di pagare negli esercizi futuri. Le tecniche attuariali consentono di valutare tale obbligazione in modo sufficientemente attendibile da giustificare la rilevazione di una passività.

Esempi illustrativi del paragrafo 71

1 Un piano a benefici definiti eroga un beneficio sotto forma di pagamento da effettuarsi in un'unica soluzione pari a CU100 per ciascun anno di anzianità, pagabile al momento del pensionamento.

A ciascun anno è attribuito un beneficio pari a CU100. Il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti è pari al valore attuale di CU100. Il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti è rappresentato dal valore attuale di CU100 moltiplicato per il numero di anni di lavoro fino alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

Se il beneficio è dovuto nel momento in cui il dipendente lascia l'entità, il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti riflettono la data in cui si prevede che il dipendente lasci l'entità. Inoltre, a causa dell'effetto dell'attualizzazione, essi sono minori degli ammontari che sarebbero determinati se il dipendente lasciasse alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.

2 Un piano eroga una pensione mensile pari allo 0,2 per cento dell'ultima retribuzione per ciascun anno di anzianità di servizio. La pensione è dovuta a partire dai 65 anni di età.

A ciascun anno di anzianità di servizio è attribuito un beneficio pari al valore attuale, alla data prevista di pensionamento, di una pensione mensile uguale allo 0,2 per cento dell'ultima retribuzione stimata dovuta a partire dalla data di pensionamento prevista fino alla data di morte prevista. Il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti è rappresentato dal valore attuale di quel beneficio. Il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti è il valore attuale dei pagamenti mensili per la pensione pari allo 0,2 per cento dell'ultima retribuzione, moltiplicato per il numero di anni di anzianità di servizio fino alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento. Il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti vengono attualizzati poiché i pagamenti pensionistici iniziano a 65 anni.

▼B

72 In un piano a benefici definiti l'attività lavorativa prestata da un dipendente fa sorgere un'obbligazione anche se i benefici dipendono dall'attività lavorativa prestata nei periodi successivi (in altre parole, i benefici non sono acquisiti). L'attività lavorativa prestata dal dipendente prima della data di acquisizione dà origine a un'obbligazione implicita per il fatto che, alla data di chiusura di riferimento di ogni esercizio successivo, la quantità di attività lavorativa che il dipendente dovrà prestare in futuro diminuisce. Per valutare la propria obbligazione per benefici definiti, l'entità considera la probabilità che alcuni dipendenti possano non avere i requisiti per l'acquisizione. Analogamente, sebbene alcuni benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, come per esempio i benefici per l'assistenza sanitaria, diventano esigibili solo se si verifica un determinato evento quando il dipendente non è più in servizio, l'obbligazione sorge durante la prestazione dell'attività lavorativa che farà maturare il diritto al beneficio al verificarsi dell'evento indicato. La probabilità che l'evento indicato accada influenza la valutazione dell'obbligazione, ma non ne determina l'esistenza.

Esempi illustrativi del paragrafo 72

1 Un piano eroga un beneficio pari a CU100 per ciascun anno di anzianità di servizio. I benefici sono acquisiti dopo dieci anni di anzianità di servizio.

A ciascun anno è attribuito un beneficio pari a CU100. In ciascuno dei primi dieci anni, il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione riflettono la probabilità che il dipendente possa non concludere i dieci anni di anzianità di servizio.

2 Un piano eroga un beneficio pari a 100 per ciascun anno di anzianità, escludendo l'attività lavorativa prestata prima dei 25 anni. I benefici sono acquisiti immediatamente.

Non è attribuito alcun beneficio al lavoro svolto prima dei 25 anni perché esso non genera benefici (condizionati o non condizionati). A ogni anno successivo è attribuito un beneficio pari a CU100.

73 Il valore dell'obbligazione aumenta fino alla data in cui l'anzianità aggiuntiva del dipendente non produrrà ulteriori benefici di ammontare rilevante. Quindi, tutto il beneficio è attribuito agli esercizi chiusi a quella data o precedentemente. Il beneficio è attribuito ai singoli esercizi contabili con la formula dei benefici del piano. Tuttavia, se l'anzianità di servizio di un dipendente negli ultimi anni condurrà a un livello di benefici sostanzialmente più elevato di quello degli anni precedenti, l'entità attribuisce i benefici con un criterio a quote costanti fino alla data in cui l'anzianità di servizio aggiuntiva non produrrà ulteriori benefici di ammontare rilevante. Questo dipende dal fatto che tutta l'anzianità di servizio condurrà, in definitiva, a benefici maggiori.

Esempi illustrativi del paragrafo 73

1 Un piano eroga un beneficio pari a CU1.000 in un'unica soluzione, il cui diritto si acquisisce dopo dieci anni di anzianità di servizio. Il piano non eroga ulteriori benefici per l'anzianità di servizio successiva.

A ciascuno dei primi dieci anni è attribuito un beneficio pari a CU100 (CU1.000 diviso 10).

Il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti in ciascuno dei primi dieci anni riflette la probabilità che il dipendente possa non ultimare dieci anni di anzianità di servizio. Agli anni successivi non è attribuito alcun beneficio.

2 Un piano eroga un beneficio pensionistico pari a CU2.000 in un'unica soluzione a tutti i dipendenti, con venti anni di anzianità, che sono ancora in servizio all'età di 55 anni o che sono ancora in servizio a 65 anni, indipendentemente dall'anzianità di servizio.

▼B

Per i dipendenti che iniziano il lavoro prima dei 35 anni, l'anzianità di servizio comincia a generare i benefici previsti dal piano all'età di 35 anni (un dipendente potrebbe lasciare a 30 anni e ritornare a 33, senza effetti sull'ammontare o sui tempi dei benefici). Quei benefici dipendono dall'anzianità di servizio aggiuntiva. Inoltre, l'anzianità di servizio oltre i 55 anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questi dipendenti, l'entità attribuisce un beneficio pari a CU100 (CU2.000 diviso venti) a ciascun anno a partire dai 35 anni di età fino ai 55.

Per i dipendenti che iniziano a lavorare tra 35 e 45 anni di età, l'anzianità di servizio superiore a venti anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questi dipendenti, l'entità attribuisce un beneficio pari a CU100 (CU2.000 diviso venti) per ciascuno dei primi venti anni.

Per un dipendente che inizia a lavorare a 55 anni, l'anzianità di servizio superiore a dieci anni produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Per questo dipendente, l'entità attribuisce un beneficio pari a CU200 (CU2.000 diviso dieci) per ciascuno dei primi dieci anni.

Per tutti i dipendenti, il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti e il valore attuale dell'obbligazione riflettono la probabilità che il dipendente possa non portare a termine il necessario periodo di servizio.

3 Un piano sanitario successivo al rapporto di lavoro rimborsa il 40 per cento delle spese mediche del dipendente sostenute successivamente alla fine del rapporto di lavoro se il dipendente lascia il lavoro con più di dieci e meno di venti anni di anzianità e il 50 per cento di quei costi se il dipendente lascia il lavoro dopo venti o più anni.

Secondo la formula dei benefici del piano, l'entità attribuisce il 4 per cento del valore attuale delle spese mediche previste (40 per cento diviso dieci) a ciascuno dei primi dieci anni e l'1 per cento (10 per cento diviso dieci) a ciascuno dei dieci anni successivi. Il costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti in ciascun anno riflette la probabilità che il dipendente possa non completare il periodo di lavoro necessario per maturare il diritto a parte o tutti i benefici. Ai dipendenti che si prevede lascino entro dieci anni non è attribuito alcun beneficio.

4 Un piano sanitario successivo al rapporto di lavoro rimborsa il 10 per cento delle spese mediche del dipendente sostenute successivamente alla fine del rapporto di lavoro se il dipendente lascia il lavoro con più di dieci e meno di venti anni di anzianità e il 50 per cento di quei costi se il dipendente lascia il lavoro dopo venti o più anni.

L'anzianità di servizio successiva non porterà a un livello di benefici sostanzialmente superiore a quello degli anni precedenti. Perciò, per i dipendenti che si prevede lascino il lavoro dopo venti o più anni, l'entità attribuisce il beneficio con un criterio a quote costanti secondo quanto previsto dal paragrafo 71. Continuare a lavorare dopo aver raggiunto venti anni di anzianità produrrà ulteriori benefici di ammontare non rilevante. Perciò, il beneficio attribuito a ciascuno dei primi venti anni è il 2,5 per cento del valore attuale dei costi di assistenza medica previsti (50 per cento diviso venti).

Per i dipendenti che si prevede lascino il lavoro con un'anzianità compresa tra dieci e venti anni, il beneficio assegnato a ciascuno dei primi dieci anni è l'1 per cento del valore attuale dei costi per assistenza medica previsti.

Per questi dipendenti, non è attribuito alcun beneficio all'anzianità di servizio compresa tra la fine del decimo anno e la data di abbandono prevista.

Ai dipendenti che si prevede lascino entro dieci anni non è attribuito alcun beneficio.

▼B

74 Quando l'ammontare di un beneficio è una percentuale costante dell'ultima retribuzione per ogni anno di anzianità di servizio, gli incrementi retributivi futuri influenzeranno l'ammontare richiesto per estinguere l'obbligazione esistente per l'anzianità di servizio prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento, ma non danno luogo a un'altra obbligazione. Pertanto:

(a) ai fini del paragrafo 70(b), gli incrementi retributivi non comportano altri benefici, anche se l'ammontare dei benefici dipende dall'ultima retribuzione; e

(b) l'ammontare del beneficio attribuito a ciascun esercizio è una percentuale costante della retribuzione cui il beneficio è correlato.

Esempio illustrativo del paragrafo 74

I dipendenti hanno diritto a un beneficio pari al 3 per cento dell'ultima retribuzione per ciascun anno di lavoro svolto prima dei 55 anni.

Il beneficio pari al 3 % dell'ultima retribuzione prevista è attribuito a ciascun anno fino all'età di 55 anni. Questa è la data in cui l'ulteriore lavoro svolto dal dipendente produrrà ulteriori benefici previsti dal piano di ammontare non rilevante. Al lavoro svolto dopo quell'età non è attribuito alcun beneficio.

Ipotesi attuariali

75 Le ipotesi attuariali devono essere oggettive e tra loro compatibili.

76 Le ipotesi attuariali sono utilizzate dall'entità per stimare, nel miglior modo possibile, le variabili che determineranno il costo complessivo da sostenere per l'erogazione di benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Le ipotesi attuariali comprendono:

(a) ipotesi demografiche sulle caratteristiche future dei dipendenti in servizio e di quelli precedenti (e delle persone a loro carico) che hanno diritto ai benefici. Le ipotesi demografiche comprendono aspetti quali:

(i) mortalità (vedere paragrafi 81 e 82);

(ii) tassi di rotazione del personale, invalidità e pensionamento anticipato;

(iii) percentuale di partecipanti al piano con persone a carico che avranno diritto ai benefici;

(iv) la percentuale dei partecipanti al piano che sceglieranno ogni forma di opzione di pagamento disponibile in base ai termini contrattuali del piano; e

(v) tassi di incidenza delle richieste di rimborso nell'ambito di piani sanitari;

(b) ipotesi finanziarie, che riguardano elementi quali:

(i) tasso di sconto (vedere paragrafi 83-86);

(ii) livelli di benefici, esclusi i costi dei benefici a carico dei dipendenti e le retribuzioni future (vedere paragrafi 87-95);

(iii) nel caso di benefici per l'assistenza sanitaria, costi per assistenza medica futuri, inclusi costi di gestione dei sinistri (ossia i costi che saranno sostenuti nella trattazione e nella risoluzione dei sinistri, incluse le spese legali e i compensi ai periti) (vedere paragrafi 96-98); e

(iv) imposte dovute dal piano sui contributi relativi all'attività lavorativa prestata prima della data di chiusura dell'esercizio o sui benefici risultanti da tale attività lavorativa.

77 Le ipotesi attuariali sono obiettive se non sono né imprudenti né eccessivamente prudenziali.

▼B

78 Le ipotesi attuariali sono tra loro compatibili se riflettono la relazione economica tra fattori quali l'inflazione, il tasso di incremento delle retribuzioni e i tassi di sconto. Per esempio, tutte le ipotesi che dipendono da un particolare livello di inflazione (quali ipotesi su tassi di interesse, su aumenti retributivi e su incrementi dei benefici) assumono che nei periodi futuri si avrà lo stesso livello di inflazione dell'esercizio.

79 L'entità determina il tasso di sconto e altre ipotesi finanziarie in termini nominali (definiti), a meno che siano più attendibili stime in termini reali (rettificate per tener conto dell'inflazione), come per esempio in un'economia iperinflazionata (vedere IAS 29 *Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate*) o quando il beneficio è indicizzato ed esiste un mercato spesso dei titoli a reddito fisso indicizzati della stessa valuta e alle stesse condizioni.

80 Le ipotesi finanziarie devono basarsi sulle attese di mercato, alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento, relative all'esercizio nel quale le obbligazioni devono essere estinte.

Ipotesi attuariali: mortalità

81 L'entità deve determinare le ipotesi di mortalità facendo riferimento alla migliore stima della mortalità dei partecipanti al piano sia durante, sia dopo la cessazione del rapporto di lavoro.

82 Al fine di stimare il costo finale del beneficio, l'entità deve considerare i cambiamenti previsti nei tassi di mortalità, per esempio modificando le tabelle standard di mortalità con delle stime sui miglioramenti della mortalità.

Ipotesi attuariali: tasso di sconto

83 Il tasso impiegato per attualizzare le obbligazioni per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro (finanziate e non finanziate) deve essere determinato con riferimento ai rendimenti di mercato alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento di titoli di aziende primarie. Nei Paesi dove non esiste un mercato spesso di tali titoli, devono essere utilizzati i rendimenti di mercato (alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento) dei titoli di enti pubblici. La valuta e le condizioni dei titoli obbligazionari o dei titoli di enti pubblici devono essere coerenti con la valuta e le condizioni previste delle obbligazioni a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

84 Un'ipotesi attuariale che ha un effetto significativo è il tasso di sconto. Il tasso di sconto riflette il valore temporale del denaro, ma non il rischio attuariale o di investimento. Inoltre, il tasso di sconto non riflette il rischio di credito specifico dell'entità che grava sui creditori dell'entità, né il rischio che, in futuro, i dati reali differiscano dalle ipotesi attuariali.

85 Il tasso di sconto riflette la stima dei tempi di pagamento dei benefici. In pratica, l'entità spesso applica un unico tasso di sconto medio ponderato che riflette le stime relative ai tempi e all'ammontare dei pagamenti dei benefici e la valuta nella quale i benefici sono erogati.

86 In alcuni casi, può non esistere un mercato spesso di titoli a reddito fisso con una scadenza sufficientemente lunga da essere correlata con quella prevista di pagamento dei benefici. In tali casi, l'entità utilizza i tassi correnti di mercato con scadenza appropriata per attualizzare i pagamenti a breve scadenza e, per scadenze più lunghe, stima il tasso di sconto estrapolando i tassi di mercato correnti lungo la curva del rendimento. È improbabile che il valore attuale totale di un'obbligazione per benefici definiti sia particolarmente sensibile al tasso di sconto applicato alla parte di benefici dovuta oltre la scadenza finale dei titoli obbligazionari o di enti pubblici disponibili.

▼B

Ipotesi attuariali: retribuzioni, benefici e costi per assistenza medica

87 Un'entità deve valutare le proprie obbligazioni per benefici definiti secondo un criterio che rifletta:

(a) i benefici previsti nelle condizioni del piano (o risultanti dalle eventuali obbligazioni implicite che vanno oltre quelle condizioni) alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento;

(b) gli incrementi retributivi futuri stimati che influiscono sui benefici da erogare;

(c) l'effetto di qualsiasi limitazione alla quota del costo dei benefici futuri di pertinenza del datore di lavoro;

(d) i contributi versati da dipendenti o terzi che riducono il costo complessivo di tali benefici per l'entità; e

(e) le variazioni future previste nel livello degli eventuali benefici statali che influiscono sui benefici da erogare in un piano a benefici definiti se, e solo se:

(i) quelle variazioni hanno avuto luogo prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento; o

(ii) i dati storici, o altre evidenze attendibili, indicano che quei benefici statali si modificheranno in modo prevedibile in linea, per esempio, con i cambiamenti futuri del livello generale dei prezzi o delle retribuzioni.

88 Le ipotesi attuariali riflettono le modifiche dei benefici futuri definite nelle condizioni formali di un piano (o di un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) alla data di riferimento del bilancio. Ciò si verifica se, per esempio:

(a) l'entità ha un'esperienza di benefici crescenti, per esempio per contenere gli effetti dell'inflazione, e non ci sono indicazioni che questo comportamento si modificherà nel futuro;

(b) l'entità è obbligata, dalle condizioni formali del piano (o da un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) o dalla legislazione, a utilizzare qualsiasi eccedenza del piano a vantaggio di coloro che partecipano al piano (vedere paragrafo 108(c)); o

(c) i benefici variano in risposta a un obiettivo di risultato o ad altri criteri. Per esempio, le condizioni del piano possono stabilire che esso riconoscerà benefici ridotti o che richiederà contributi aggiuntivi ai dipendenti qualora le attività a servizio del piano dovessero risultare insufficienti. La determinazione del valore dell'obbligazione riflette la migliore stima dell'effetto degli obiettivi di risultato o di altri criteri.

89 Le ipotesi attuariali non riflettono le modifiche dei benefici futuri non definite dalle condizioni formali del piano (o da un'obbligazione implicita) alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento. Tali modifiche determineranno:

(a) un costo relativo alle prestazioni di lavoro passate nella misura in cui modificano i benefici per anzianità di servizio prima della modifica; e

(b) un costo relativo alle prestazioni di lavoro correnti per esercizi successivi al cambiamento, nella misura in cui modifichino i benefici per anzianità di servizio dopo la modifica.

90 Le stime degli incrementi retributivi futuri tengono conto dell'inflazione, dell'anzianità, delle promozioni e di altri fattori rilevanti, come l'offerta e la domanda sul mercato del lavoro.

91 Alcuni piani a benefici definiti limitano i contributi che un'entità è tenuta a versare. Il costo complessivo dei benefici considera l'effetto di una limitazione dei contributi. L'effetto di una limitazione dei contributi viene determinato considerando il minor valore tra:

(a) la vita stimata dell'entità; e

(b) la vita stimata del piano.

▼B

92 Alcuni piani a benefici definiti richiedono ai dipendenti o a terzi di contribuire al costo del piano. I contributi versati dai dipendenti riducono il costo dei benefici per l'entità. Una entità deve considerare se i contributi di terzi riducono il costo dei benefici per l'entità o se rappresentano un rimborso, secondo quanto descritto nel paragrafo 116. I contributi da parte dei dipendenti o di terzi sono riportati nelle condizioni formali del piano (o derivano da un'obbligazione implicita che va oltre quelle condizioni) oppure sono discrezionali. I contributi discrezionali da parte di dipendenti o di terzi riducono il costo previdenziale nel momento in cui vengono conferiti nel piano.

93 I contributi versati da dipendenti o terzi riportati nelle condizioni formali del piano riducono il costo previdenziale (se sono collegati al servizio) o riducono le rideterminazioni della passività (attività) per piani a benefici definiti (per esempio, se i contributi devono ridurre un disavanzo risultante da perdite sulle attività a servizio del piano o perdite attuariali). I contributi di dipendenti o di terzi relativi all'attività lavorativa prestata sono attribuiti ai periodi di servizio come un beneficio negativo, in conformità al paragrafo 70 (ossia, il beneficio netto viene attribuito secondo detto paragrafo).

94 Le variazioni nei contributi di dipendenti o di terzi relative all'attivit lavorativa comportano:

(a) un costo delle prestazioni di lavoro correnti e passate (se le variazioni nei contributi dei dipendenti non sono riportate nelle condizioni formali di un piano e non derivano da un'obbligazione implicita); o

(b) utili e perdite attuariali (se le variazioni nei contributi dei dipendenti sono riportate nelle condizioni formali di un piano o derivano da un'obbligazione implicita).

95 Alcuni benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro sono legati a variabili come, per esempio, il livello dei benefici pensionistici statali o l'assistenza medica statale. La valutazione di tali benefici riflette la migliore stima di tali variabili sulla base dei dati storici e di altre prove attendibili.

96 Le ipotesi sui costi per assistenza medica devono tener conto dei cambiamenti futuri stimati nel costo dei servizi medici, dovuti sia all'inflazione sia a variazioni specifiche di tali costi.

97 La valutazione dei benefici per assistenza medica successivi alla fine del rapporto di lavoro richiede la formulazione di ipotesi sul livello e sulla frequenza di richieste di rimborso future e sul costo per soddisfarle. L'entità stima i costi futuri per assistenza medica sulla base dei suoi dati storici, integrati, se necessario, dai dati storici di altre entità, società assicuratrici, fornitori di prestazioni sanitarie o altre fonti. Le stime dei costi futuri per assistenza medica tengono conto dell'effetto del progresso tecnologico, dei cambiamenti delle modalità di utilizzo o di prestazione dei servizi sanitari e dei cambiamenti delle condizioni di salute dei partecipanti al piano.

98 Il livello e la frequenza delle richieste di rimborso è particolarmente sensibile all'età, alle condizioni di salute e al sesso dei dipendenti (e delle persone a loro carico) e può essere sensibile ad altri fattori come, per esempio, la localizzazione geografica. Per questo motivo, i dati storici sono rettificati nella misura in cui la composizione demografica della popolazione differisce da quella della popolazione utilizzata come base per i dati. Sono rettificati anche nel caso esista una prova attendibile che i trend storici non si ripeteranno.

▼B

Costo relativo alle prestazioni di lavoro passate e utili e perdite al momento dell'estinzione

99 Prima di determinare il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate, o un utile o perdita al momento dell'estinzione, l'entità deve rideterminare la passività (attività) netta per benefici definiti utilizzando il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano e le ipotesi attuariali correnti (inclusi i tassi d'interesse di mercato correnti e altri prezzi di mercato correnti), riflettendo i benefici offerti dal piano prima che esso sia modificato, ridotto o estinto.

100 Se tali operazioni si verificano contemporaneamente, l'entità non è tenuta a operare una distinzione tra il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate risultante da una modifica del piano, il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate risultante da una riduzione dello stesso e gli utili o le perdite al momento dell'estinzione. In alcuni casi, si ha una modifica del piano prima di un'estinzione, come nel caso in cui un'entità modifica i benefici previsti dal piano ed estingue i benefici modificati in un momento successivo. In tali casi l'entità rileva il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate prima degli utili o delle perdite al momento dell'estinzione.

101 Si ha un'estinzione contemporaneamente a una modifica e a una riduzione del piano se lo stesso piano risulta concluso, con il risultato che l'obbligazione è estinta e il piano cessa di esistere. La conclusione di un piano, tuttavia, non costituisce estinzione se esso viene sostituito da un nuovo piano che garantisce benefici sostanzialmente identici.

Costo relativo alle prestazioni di lavoro passate

102 Il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate è la variazione nel valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti risultante da una modifica o dalla riduzione di un piano.

103 Un'entità deve rilevare il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate come costo alla data che si verifica prima tra le seguenti date:

(a) quando si verifica una modifica o la riduzione del piano; e

(b) quando l'entità rileva i costi di ristrutturazione correlati (vedere IAS 37) o i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro (vedere paragrafo 165).

104 Si ha una modifica del piano quando l'entità introduce, o ritira, un piano a benefici definiti o modifica i benefici dovuti nell'ambito di un piano a benefici definiti esistente.

105 Si ha una riduzione quando l'entità riduce significativamente il numero di dipendenti compresi nel piano. Una riduzione può derivare da un fatto isolato, quale la chiusura di un impianto, la cessione di un'attività o la conclusione o la sospensione di un piano.

106 Il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate può avere segno positivo (quando l'introduzione o la modifica di benefici determina un incremento del valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti) o negativo (quando il ritiro o la modifica dei benefici esistenti determina una riduzione del valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti).

107 Quando l'entità riduce i benefici previsti da un piano esistente a benefici definiti e, nello stesso tempo, aumenta altri benefici previsti dal piano a favore degli stessi dipendenti, essa tratta il cambiamento come un'unica variazione netta.

108 Il costo relativo alle prestazioni di lavoro passate non comprende:

(a) l'effetto di scostamenti tra gli incrementi retributivi effettivi e quelli previsti sull'obbligazione a pagare benefici per l'attività lavorativa prestata negli anni precedenti (non esiste costo relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che le ipotesi attuariali tengono conto delle retribuzioni previste);

▼B

(b) le sottostime e sovrastime degli aumenti discrezionali relativi ai trattamenti pensionistici quando l'entità ha un'obbligazione implicita ad accordare tali aumenti (non esiste costo relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che le ipotesi attuariali tengono conto di tali aumenti);

(c) le stime relative agli incrementi dei benefici che derivano da utili attuariali o dal rendimento delle attività a servizio di un piano rilevati nel bilancio se l'entità deve, sulla base delle condizioni formali di un piano (o di un'obbligazione implicita che va oltre tali condizioni) o sulla base della legislazione, utilizzare qualsiasi avanzo del piano a beneficio dei partecipanti, anche se l'incremento del beneficio non è stato ancora formalmente concesso (non esiste un costo relativo alle prestazioni di lavoro passate perché l'aumento risultante nell'obbligazione è una perdita attuariale, vedere paragrafo 88); e

(d) l'incremento dei benefici acquisiti (ossia i benefici che non dipendono dall'attività lavorativa futura, vedere paragrafo 72) quando, in assenza di nuovi o migliori benefici, i dipendenti soddisfano i requisiti per l'acquisizione (non esiste costo relativo alle prestazioni di lavoro passate per il fatto che l'entità ha contabilizzato il costo stimato dei benefici come onere relativo alle prestazioni di lavoro correnti nel momento della prestazione lavorativa).

Utili e perdite al momento dell'estinzione

109 L'utile o perdita al momento dell'estinzione è la differenza tra:

(a) il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti da estinguere, determinato alla data dell'estinzione; e

(b) il prezzo di estinzione, comprendente tutte le attività a servizio del piano trasferite e tutti i pagamenti effettuati direttamente dall'entità relativi all'estinzione.

110 L'entità deve rilevare l'utile o la perdita sull'estinzione di un piano a benefici definiti nel momento in cui l'estinzione si verifica.

111 Un'estinzione si verifica quando un'entità effettua un'operazione che elimina tutte le ulteriori obbligazioni legali o implicite relative a parte o tutti i benefici previsti da un piano a benefici definiti (diversa da un pagamento di benefici a, o per conto di, dipendenti conformemente alle condizioni del programma e incluso nelle ipotesi attuariali). Per esempio, un trasferimento una tantum di obbligazioni rilevanti del datore di lavoro, derivanti dal piano, a una compagnia assicurativa attraverso l'acquisto di una polizza assicurativa rappresenta una estinzione; un pagamento in un'unica soluzione, conforme alle condizioni del piano, ai partecipanti al piano in cambio dei loro diritti di ricevere determinati benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro non costituisce un'estinzione.

112 In alcuni casi, l'entità acquisisce una polizza assicurativa per finanziare alcuni o tutti i benefici relativi all'anzianità di servizio dei dipendenti nell'esercizio corrente e nei periodi precedenti. L'acquisizione di tale polizza non rappresenta un'estinzione se l'entità mantiene un'obbligazione legale o implicita (vedere paragrafo 46) a pagare ulteriori importi nel caso l'assicuratore non corrisponda tutti i benefici per i dipendenti previsti dalle polizze assicurative. I paragrafi 116-119 trattano la rilevazione e valutazione dei diritti di ricevere un indennizzo secondo quanto previsto da polizze assicurative che non rappresentano attività a servizio del piano.

▼B

Rilevazione e valutazione: attività a servizio del piano

Fair value (valore equo) delle attività a servizio del piano

113 Il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano deve essere dedotto dal valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti ai fini della determinazione del disavanzo o dell'avanzo. Se il prezzo di mercato non è disponibile, si stima il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano, per esempio, attualizzando i flussi finanziari futuri attesi con un tasso di sconto che rifletta sia il rischio associato alle attività a servizio del piano sia la scadenza o la data prevista di cessione di quelle attività (o, se non hanno scadenza, il periodo previsto fino all'adempimento dell'obbligazione relativa).

114 Le attività a servizio del piano escludono i contributi non pagati dovuti al fondo dall'entità che redige il bilancio, così come gli eventuali strumenti finanziari non trasferibili emessi dall'entità e posseduti dal fondo. Le attività a servizio del piano sono ridotte dalle passività del fondo non correlate a benefici per i dipendenti, per esempio debiti commerciali e di altra natura e passività relative a strumenti finanziari derivati.

115 Quando le attività a servizio del piano comprendono polizze assicurative che soddisfano i requisiti richiesti e che corrispondono esattamente per ammontare e tempi ad alcuni o a tutti i benefici previsti dal piano, si ritiene che il *fair value* (valore equo) di tali polizze assicurative sia il valore attuale delle obbligazioni relative (suscettibile delle eventuali riduzioni da compiere nel caso gli ammontari esigibili in base alle polizze assicurative non siano completamente recuperabili).

Indennizzi

116 Quando, e solo quando, è praticamente certo che un altro soggetto rimborserà alcuni o tutti i costi necessari per estinguere un'obbligazione per benefici definiti, l'entità deve:

(a) rilevare il proprio diritto a ricevere l'indennizzo come attività separata. L'entità deve valutare tale attività al *fair value* (valore equo);

(b) disaggregare e rilevare le variazioni del *fair value* (valore equo) del proprio diritto a ricevere l'indennizzo analogamente alla rilevazione delle variazioni del *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano (vedere paragrafi 124 e 125). Le componenti del costo dei benefici definiti rilevato in conformità al paragrafo 120 possono essere rilevate al netto degli importi relativi alle variazioni del valore contabile del diritto all'indennizzo.

117 Talvolta, un'entità può fare affidamento su un altro soggetto, come ad esempio un assicuratore, per far fronte ad alcuni o tutti i costi necessari per estinguere una determinata obbligazione per benefici definiti. Le polizze assicurative che soddisfano i requisiti richiesti, come definite nel paragrafo 8, sono considerate attività a servizio del piano. L'entità contabilizza tali polizze assicurative con le stesse modalità previste per le altre attività a servizio del piano e in tal caso il paragrafo 116 non rileva (vedere i paragrafi 46-49 e 115).

118 Se una polizza assicurativa detenuta da un'entità non soddisfa i requisiti richiesti, non è un'attività a servizio del piano. l'entità rileva il suo diritto a ricevere l'indennizzo relativo alla polizza assicurativa come attività distinta, e non in deduzione del disavanzo o dell'avanzo dei benefici definiti. Il paragrafo 140A(b) richiede che l'entità dia una breve descrizione della relazione tra il diritto a ricevere l'indennizzo e la relativa obbligazione.

▼B

119 Se il diritto a ricevere l'indennizzo deriva da una polizza assicurativa che corrisponde esattamente, per tempi ed ammontare, ad alcuni o tutti i benefici da pagare secondo un piano a benefici definiti, si ritiene che il *fair value* (valore equo) del diritto a ricevere l'indennizzo sia il valore attuale dell'obbligazione relativa (suscettibile delle eventuali riduzioni nel caso l'indennizzo non sia pienamente recuperabile).

Componenti del costo dei benefici definiti

120 Un'entità deve rilevare le componenti del costo dei benefici definiti, a meno che un altro IFRS non richieda o consenta la loro inclusione nel costo di un'attività, nel modo seguente:

(a) il costo previdenziale (vedere paragrafi 66-112) nell'utile (perdita) d'esercizio;

(b) gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafi 123-126) nell'utile (perdita) d'esercizio; e

(c) le rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafi 127-130) nelle altre componenti di conto economico complessivo.

121 Altri IFRS richiedono l'inclusione di alcuni costi connessi ai benefici per i dipendenti nel costo di attività quali rimanenze o immobili, impianti e macchinari (vedere IAS 2 e IAS 16). Qualsiasi costo per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro incluso nel costo di tali attività comprende, con criteri proporzionali, i componenti indicati nel paragrafo 120.

122 Le rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti rilevata nelle altre componenti di conto economico complessivo non devono essere riclassificate nell'utile (perdita) d'esercizio in un esercizio successivo. Tuttavia, l'entità può riclassificare nel patrimonio netto gli importi rilevati nelle altre componenti di conto economico complessivo.

Passività (attività) netta per benefici definiti

123 Gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti devono essere determinati moltiplicando la passività (attività) netta per benefici definiti per il tasso di sconto di cui al paragrafo 83, entrambi determinati all'inizio dell'esercizio, tenendo conto delle variazioni nella passività (attività) netta per benefici definiti appostata nell'esercizio a seguito del pagamento di contributi e benefici.

124 Gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti possono essere considerati comprensivi degli interessi attivi sulle attività a servizio del piano, degli interessi passivi sulle obbligazioni per benefici definiti e degli interessi sull'effetto del massimale di attività di cui al paragrafo 64.

125 Gli interessi attivi sulle attività a servizio del piano rappresentano una componente del rendimento delle attività a servizio del piano e sono determinati moltiplicando il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano per il tasso di sconto di cui al paragrafo 83, entrambi determinati all'inizio dell'esercizio, tenendo conto delle variazioni nella passività (attività) netta per benefici definiti appostata nell'esercizio a seguito del pagamento di contributi e benefici. La differenza tra gli interessi attivi sulle attività a servizio del piano e il rendimento delle attività a servizio del piano è inclusa nella rivalutazione della passività (attività) netta per benefici definiti.

▼B

126 Gli interessi sull'effetto del massimale di attività fanno parte della variazione complessiva dell'effetto del massimale di attività, e sono determinati moltiplicando l'effetto del massimale di attività per il tasso di sconto di cui al paragrafo 83, entrambi determinati all'inizio dell'esercizio. La differenza tra quest'importo e la variazione complessiva nell'effetto del massimale di attività è inclusa nella rivalutazione della passività (attività) netta per benefici definiti.

Rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti

127 Le rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti comprendono:

(a) gli utili e le perdite attuariali (vedere paragrafi 128 e 129);

(b) il rendimento delle attività a servizio del piano (vedere paragrafo 130), esclusi gli importi compresi negli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafo 125); e

(c) le variazioni nell'effetto del massimale di attività, esclusi gli importi compresi negli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafo 126).

128 Gli utili e le perdite attuariali derivano da aumenti o diminuzioni del valore attuale di un'obbligazione per benefici definiti risultanti da variazioni delle ipotesi attuariali e dalle rettifiche basate sull'esperienza passata. Tra le cause di utili e perdite attuariali figurano, per esempio:

(a) tassi di rotazione dei dipendenti, di pensionamenti anticipati o mortalità o di incrementi retributivi, di benefici (se le condizioni formali o implicite di un piano stabiliscono, a fronte di fenomeni inflattivi, incrementi dei benefici) o di costi per assistenza medica inaspettatamente alti o bassi;

(b) l'effetto di cambiamenti nelle ipotesi relative alle opzioni di pagamento dei benefici;

(c) l'effetto di cambiamenti delle stime della rotazione futura dei dipendenti, dei pensionamenti anticipati, della mortalità o di incrementi retributivi, dei benefici (se le condizioni formali o implicite di un piano stabiliscono, a fronte di fenomeni inflattivi, incrementi dei benefici) o dei costi per assistenza medica; e

(d) l'effetto di variazioni del tasso di sconto.

129 Gli utili e le perdite attuariali non comprendono le variazioni del valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti risultante dall'introduzione, dalla modifica, dalla riduzione o dall'estinzione del piano a benefici definiti, né le variazioni dei benefici dovuti nell'ambito del piano a benefici definiti. Tali variazioni determinano un costo relativo a prestazioni di lavoro passate, oppure degli utili o delle perdite al momento dell'estinzione.

130 Nel determinare il rendimento delle attività a servizio del piano, un'entità deve dedurre i costi di gestione delle attività a servizio del piano e tutte le imposte dovute dal piano stesso, diverse dalle imposte comprese nelle ipotesi attuariali utilizzate per valutare l'obbligazione per benefici definiti (paragrafo 76). Gli altri costi amministrativi non possono essere dedotti dal rendimento delle attività a servizio del piano.

▼B

Esposizione nel bilancio

Compensazione

131 L'entità deve compensare un'attività relativa a un piano a fronte di una passività relativa a un altro piano se, e soltanto se, l'entità:

(a) ha un diritto giuridicamente tutelato a utilizzare un avanzo di un piano per estinguere le obbligazioni dell'altro piano; e

(b) intende estinguere le obbligazioni su base netta, o realizzare l'avanzo di un piano ed estinguere simultaneamente la propria obbligazione relativa all'altro piano.

132 I criteri di compensazione sono analoghi a quelli stabiliti per gli strumenti finanziari nello IAS 32 *Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio.*

Distinzione corrente/non corrente

133 Alcune entità distinguono le attività e passività correnti da quelle non correnti. Il presente Principio non specifica se l'entità debba distinguere le parti correnti e non correnti di attività e passività derivanti da benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

Componenti del costo dei benefici definiti

134 Il paragrafo 120 richiede a un'entità di rilevare nell'utile (perdita) d'esercizio il costo previdenziale e gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti. Il presente Principio non specifica come un'entità dovrebbe esporre in bilancio il costo previdenziale e gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti. L'entità espone in bilancio tali componenti secondo quanto disposto dallo IAS 1.

Informazioni integrative

135 L'entità deve indicare informazioni che:

(a) illustrino le caratteristiche dei propri piani a benefici definiti e dei rischi correlati (vedere paragrafo 139);

(b) identifichino e illustrino gli importi riportati nel bilancio consolidato derivanti dai propri piani a benefici definiti (vedere paragrafi 140-144); e

(c) descrivano il modo in cui i piani a benefici definiti possono influire sull'ammontare, sulla tempistica e sull'incertezza dei flussi finanziari futuri dell'entità (vedere paragrafi 145-147).

136 Per conseguire gli obiettivi di cui al paragrafo 135, un'entità deve considerare:

(a) il livello di dettaglio necessario per soddisfare le disposizioni informative;

(b) l'enfasi da riporre su ciascuna delle diverse disposizioni;

(c) il livello di aggregazione o disaggregazione da considerare; e

(d) se gli utilizzatori del bilancio necessitano di ulteriori informazioni per valutare le informazioni quantitative fornite.

▼B

137 Se le informazioni integrative fornite in conformità alle disposizioni del presente Principio e di altri IFRS sono insufficienti a soddisfare le finalità di cui al paragrafo 135, un'entità deve fornire le informazioni integrative necessarie a soddisfare tali finalità. Per esempio, un'entità può presentare un'analisi del valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti che distingua la natura, le caratteristiche e i rischi dell'obbligazione. Tali informazioni integrative potrebbero distinguere:

(a) tra gli importi dovuti a membri attivi, a membri sospesi e a pensionati;

(b) tra i benefici acquisiti e i benefici maturati ma non acquisiti;

(c) tra benefici condizionati, importi attribuibili a futuri aumenti salariali e altri benefici.

138 Un'entità deve valutare se tutte le informazioni integrative devono essere disaggregate, o soltanto alcune di esse, per distinguere tra piani, o gruppi di piani, con gradi di rischio molto differenti. Per esempio, un'entità può decidere di disaggregare le informazioni integrative sui piani in base a una o più delle seguenti caratteristiche:

(a) diverse dislocazioni geografiche;

(b) caratteristiche diverse, quali piani pensionistici basati su una retribuzione fissa, piani pensionistici basati sull'ultima retribuzione e piani sanitari successivi alla fine del rapporto di lavoro;

(c) contesti normativi diversi;

(d) settori di informativa diversi;

(e) accordi di finanziamento diversi (per es., non finanziati, o finanziati interamente o parzialmente).

Caratteristiche dei piani a benefici definiti e rischi correlati

139 L'entità deve indicare:

(a) informazioni sulle caratteristiche dei propri piani a benefici definiti, inclusi:

(i) la natura dei benefici previsti dal piano (per esempio, piani a benefici definiti basati sull'ultima retribuzione o piani basati sui contributi con garanzia);

(ii) una descrizione del quadro normativo in cui opera il piano, per esempio il livello dei requisiti contributivi minimi e gli effetti del quadro normativo sul piano, come il massimale di attività (vedere paragrafo 64);

(iii) una descrizione di tutte le altre responsabilità dell'entità nel governo del piano, per esempio le responsabilità dei fiduciari o dei membri del consiglio d'amministrazione del piano.

(b) una descrizione dei rischi a cui il piano espone l'entità, con particolare riferimento ai rischi imprevisti, specifici dell'entità o del piano, e a qualsiasi altra concentrazione di rischio significativa. Per esempio, se le attività a servizio del piano sono investite principalmente in una classe specifica di investimenti, come ad esempio gli immobili, il piano può esporre l'entità a una concentrazione di rischio sui mercati immobiliari;

(c) una descrizione delle modifiche, delle riduzioni e delle estinzioni nell'ambito del piano.

▼B

Illustrazione degli importi nel bilancio

140 Un'entità deve fornire una riconciliazione tra il saldo di apertura e il saldo di chiusura per ciascuna delle seguenti voci, se applicabili:

(a) la passività (attività) netta per benefici definiti, illustrando riconciliazioni distinte per:

(i) le attività a servizio del piano;

(ii) il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti;

(iii) l'effetto del massimale di attività;

(b) i diritti a ricevere un indennizzo. Un'entità deve inoltre descrivere la relazione tra il diritto a ricevere un indennizzo e l'obbligazione correlata.

141 Ogni riconciliazione elencata nel paragrafo 140 deve illustrare uno dei seguenti elementi, se applicabile:

(a) costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro correnti;

(b) interessi attivi o passivi;

(c) rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti, illustrando separatamente:

(i) il rendimento delle attività a servizio del piano, esclusi gli importi compresi negli interessi di cui al punto (b);

(ii) gli utili e le perdite attuariali risultanti da variazioni nelle ipotesi demografiche (vedere paragrafo 76(a));

(iii) gli utili e le perdite attuariali risultanti da variazioni nelle ipotesi finanziarie (vedere paragrafo 76(b));

(iv) le variazioni nell'effetto della limitazione di un'attività netta per benefici definiti al massimale di attività, esclusi gli importi compresi negli interessi di cui al punto (b). Un'entità deve inoltre indicare il modo in cui ha determinato il beneficio economico massimo disponibile, ossia se tali benefici sarebbero erogati nella forma di rimborsi, di riduzioni di contributi futuri o di una combinazione di entrambi;

(d) il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate e gli utili e le perdite al momento dell'estinzione. Come consentito dal paragrafo 100, il costo previdenziale relativo alle prestazioni di lavoro passate e gli utili e le perdite al momento dell'estinzione non devono essere distinti se si verificano contemporaneamente;

(e) l'effetto delle variazioni nei tassi di cambio;

(f) i contributi nel piano, indicando separatamente quelli del datore di lavoro e quelli dei partecipanti al piano;

(g) i pagamenti previsti dal piano, indicando separatamente l'importo pagato per le estinzioni;

(h) gli effetti delle aggregazioni aziendali e delle dismissioni.

142 Una entità deve disaggregare in classi il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano in maniera tale da indicare distintamente la natura e i rischi di tali attività, suddividendo ciascuna classe di attività a servizio del piano tra quelle che hanno un prezzo di mercato quotato in un mercato attivo e quelle per le quali tale prezzo non è disponibile (come definito nell'IFRS 13 *Misurazione del fair value* (valore equo) (*)). Per esempio, considerando il livello delle informazioni integrative trattato nel paragrafo 136, un'entità potrebbe distinguere tra:

(*) If an entity has not yet applied IFRS 13, it may refer to paragraph AG71 of IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, or paragraph B.5.4.3 of IFRS 9 *Financial Instruments* (October 2010), if applicable.

▼B

(a) disponibilità liquide e mezzi equivalenti;

(b) strumenti rappresentativi di capitale (distinti per tipo di attività, dimensione dell'azienda, area geografica, ecc.);

(c) strumenti rappresentavi di debito (distinti per tipo di emittente, qualità del credito, area geografica, ecc.);

(d) immobili (distinti per area geografica, ecc.);

(e) derivati (distinti per tipo di rischio sottostante, per esempio contratti su tassi di interesse, contratti su cambi, contratti su titoli di capitale, contratti su crediti, swap, ecc.);

(f) fondi comuni di investimento (distinti per tipo di fondo);

(g) titoli garantiti da attività; e

(h) titoli di debito strutturati.

143 Un'entità deve indicare il *fair value* (valore equo) degli strumenti finanziari trasferibili da essa posseduti come attività a servizio del piano e il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano consistenti in immobili occupati dall'entità o altre attività da essa utilizzate.

144 Un'entità deve indicare le ipotesi attuariali rilevanti utilizzate per determinare il valore attuale dell'obbligazione per benefici definiti (vedere paragrafo 76). Tali informazioni integrative saranno in termini assoluti (per esempio, una percentuale assoluta e non soltanto un margine tra diverse percentuali e altre variabili). Quando l'entità presenta le informazioni integrative in forma aggregata per un insieme di piani, deve esporle in bilancio nella forma di medie ponderate o di intervalli relativamente ristretti.

Importo, tempistica e incertezza dei flussi finanziari futuri

145 L'entità deve indicare:

(a) un'analisi di sensitività per ciascuna ipotesi attuariale rilevante (secondo quanto indicato al paragrafo 144) alla fine dell'esercizio, mostrando gli effetti che ci sarebbero stati sull'obbligazione per benefici definiti a seguito delle variazioni dell'ipotesi attuariale rilevante ragionevolmente possibili a tale data;

(b) i metodi e le ipotesi utilizzati nella preparazione delle analisi di sensitività richieste al punto (a) e i limiti di tali metodi;

(c) le modifiche ai metodi e alle ipotesi utilizzati nella preparazione delle analisi di sensitività rispetto all'esercizio precedente, e le ragioni di dette modifiche.

146 Un'entità deve fornire una descrizione delle strategie di correlazione delle attività e delle passività utilizzate dal piano o dall'entità, inclusi l'utilizzo di rendite e di altre tecniche, come i contratti di *longevity swap*, per la gestione del rischio.

147 Per fornire un'indicazione dell'effetto del piano a benefici definiti sui flussi finanziari futuri dell'entità, un'entità deve indicare:

(a) una descrizione degli accordi e delle politiche di finanziamento che incidono sui contributi futuri;

(b) i contributi al piano previsti per il prossimo esercizio;

▼B

(c) le informazioni sul profilo di scadenza dell'obbligazione per benefici definiti. Esse comprenderanno la durata media ponderata dell'obbligazione per benefici definiti e possono includere altre informazioni sulla distribuzione dei tempi di pagamento dei benefici, come un'analisi delle scadenze di pagamento dei benefici.

Piani relativi a più datori di lavoro

148 Se un'entità partecipa a un piano a benefici definiti relativo a più datori di lavoro, deve indicare:

(a) una descrizione degli accordi di finanziamento, incluso il metodo adottato per determinare le percentuali e i requisiti minimi di contribuzione dell'entità;

(b) una descrizione della misura in cui l'entità può essere ritenuta responsabile nei confronti del piano di obbligazioni di altre entità in base ai termini e alle condizioni del piano relativo a più datori di lavoro;

(c) una descrizione della ripartizione concordata di un disavanzo o di un avanzo al momento:

(i) dell'estinzione del piano; o

(ii) del ritiro dal piano dell'entità;

(d) se l'entità considera tale piano come un piano a contribuzione definita, secondo quanto stabilito dal paragrafo 34, essa deve indicare le seguenti informazioni, oltre alle informazioni di cui ai punti (a)-(c) e invece delle informazioni richieste dai paragrafi 139-147:

(i) che il piano è un piano a benefici definiti;

(ii) i motivi per cui non sono disponibili informazioni sufficienti per consentire all'entità di contabilizzarlo come un piano a benefici definiti;

(iii) i contributi al piano previsti per il prossimo esercizio;

(iv) le informazioni relative a un avanzo o disavanzo del piano che può influire sull'ammontare dei contributi futuri, incluso il criterio per determinare tale disavanzo o avanzo e le eventuali implicazioni per l'entità;

(v) un'indicazione del livello di partecipazione al piano dell'entità rispetto ad altre entità partecipanti. Tra gli esempi di misure che potrebbero fornire una tale indicazione vi sono la quota parte dell'entità nei contributi complessivi del piano, oppure la quota del numero totale di membri attivi dell'entità, dei membri in pensione e dei precedenti membri destinatari di benefici, se tali informazioni sono disponibili.

Piani a benefici definiti che condividono i rischi tra entità sotto controllo comune

149 Se un'entità partecipa a un piano a benefici definiti che condivide rischi tra entità sotto controllo comune, deve indicare:

(a) l'accordo contrattuale o le definite procedure per cui si addebita il costo netto del piano a benefici definiti o il fatto che non vi siano tali procedure;

(b) la procedura per determinare il contributo che l'entità deve corrispondere;

(c) tutte le informazioni relative al piano nel suo insieme secondo quanto previsto dai paragrafi 135-147, se l'entità contabilizza una ripartizione del costo netto del piano a benefici definiti secondo quanto previsto dal paragrafo 41;

▼B

(d) le informazioni relative al piano nel suo insieme secondo quanto previsto dai paragrafi 135-137, 139, 142-144 e 147(a) e (b), se l'entità contabilizza il contributo dovuto per l'esercizio secondo quanto previsto dal paragrafo 41.

150 Le informazioni richieste dal paragrafo 149(c) e (d) possono essere indicate facendo riferimento alle informazioni integrative presentate nel bilancio di un'altra entità del gruppo se:

(a) il bilancio di quell'entità del gruppo identifica e indica separatamente le informazioni richieste sul piano; e

(b) il bilancio di quell'entità del gruppo è disponibile per gli utilizzatori del bilancio alle stesse condizioni del bilancio dell'entità e contemporaneamente al bilancio dell'entità, o precedentemente.

Requisiti informativi di altri IFRS

151 Laddove richiesto dallo IAS 24 l'entità fornisce informazioni integrative su:

(a) operazioni fra parti correlate con piani per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro; e

(b) benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro per i dirigenti con responsabilità strategiche.

152 Laddove richiesto dallo IAS 37 l'entità fornisce informazioni integrative sulle passività potenziali derivanti da obbligazioni per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro.

ALTRI BENEFICI A LUNGO TERMINE PER I DIPENDENTI

153 Gli altri benefici a lungo termine per i dipendenti includono benefici come i seguenti, se non si prevede che essi siano estinti interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio nel quale i dipendenti prestano l'attività lavorativa relativa:

(a) assenze a lungo termine retribuite quali permessi legati all'anzianità di servizio o disponibilità di periodi sabbatici;

(b) anniversari o altri benefici legati all'anzianità di servizio;

(c) benefici per invalidità permanente;

(d) compartecipazione agli utili e piani di incentivazione; e

(e) retribuzioni differite.

154 La valutazione degli altri benefici a lungo termine non presenta, di solito, lo stesso grado di incertezza della valutazione dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Per questa ragione, il presente Principio richiede un metodo semplificato di contabilizzazione di tali benefici. A differenza della contabilizzazione richiesta per i benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, questo metodo non rileva le rivalutazioni nelle altre componenti di conto economico complessivo.

Rilevazione e valutazione

155 Nella rilevazione e valutazione dell'avanzo o del disavanzo in un altro piano per benefici a lungo termine per i dipendenti, un'entità deve applicare i paragrafi 56-98 e 113-115. Un'entità deve applicare i paragrafi 116-119 nella rilevazione e valutazione dei diritti di indennizzo.

156 Per altri benefici a lungo termine per i dipendenti, un'entità deve rilevare il totale netto dei seguenti importi nell'utile (perdita) d'esercizio, ad eccezione del caso in cui un altro IFRS richieda o consenta la loro inclusione nel costo di un'attività:

(a) costo previdenziale (vedere paragrafi 66-112);

(b) gli interessi netti sulla passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafi 123-126); e

▼B

(c) rivalutazioni della passività (attività) netta per benefici definiti (vedere paragrafi 127-130).

157 L'invalidità permanente è un esempio degli altri benefici a lungo termine per i dipendenti. Se il livello del beneficio dipende dalla anzianità lavorativa, l'obbligazione sorge man mano che l'attività lavorativa è prestata. La valutazione del valore di quella obbligazione riflette la probabilità che il pagamento venga richiesto e il periodo di tempo nel quale si ritiene il pagamento dovrà essere effettuato. Se il livello del beneficio è il medesimo per ogni dipendente invalido senza tener conto dell'anzianità di servizio, il costo atteso di quei benefici è rilevato al manifestarsi dell'evento che causa l'invalidità permanente.

Informazioni integrative

158 Sebbene il presente Principio non richieda informazioni integrative specifiche sugli altri benefici a lungo termine per i dipendenti, queste possono essere richieste da altri IFRS. Per esempio, lo IAS 24 richiede indicazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. Lo IAS 1 richiede l'indicazione dei costi dei benefici per i dipendenti.

BENEFICI DOVUTI PER LA CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

159 Il presente Principio tratta i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro distintamente dagli altri benefici per i dipendenti per il fatto che l'evento che dà origine all'obbligazione è la cessazione del rapporto di lavoro piuttosto che l'esistenza di tale rapporto. I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro risultano dalla decisione dell'entità di concludere il rapporto di lavoro o dalla decisione di un dipendente di accettare un'offerta, da parte dell'entità, di benefici in cambio della cessazione del rapporto di lavoro.

160 I benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro non comprendono i benefici per i dipendenti risultanti dalla cessazione del rapporto di lavoro su richiesta del dipendente, senza offerta di benefici da parte dell'entità, oppure come conseguenza di requisiti obbligatori di pensionamento, perché tali benefici sono benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Alcune entità erogano minori benefici per la cessazione volontaria del rapporto di lavoro richiesta dal dipendente (in sostanza, un beneficio successivo alla fine del rapporto di lavoro) rispetto a quelli erogati per l'interruzione non volontaria richiesta dall'entità. La differenza tra il beneficio erogato per la cessazione del rapporto di lavoro su richiesta del dipendente e un beneficio maggiore erogato in caso di richiesta dell'entità è un beneficio dovuto ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro.

161 La forma del beneficio per i dipendenti non determina se esso viene erogato in cambio dell'attività lavorativa svolta dal dipendente o in cambio della cessazione del rapporto di lavoro del dipendente. Tipicamente sono pagamenti in un'unica soluzione, ma talvolta includono anche:

(a) miglioramenti dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, indirettamente, attraverso un piano di benefici per i dipendenti, o direttamente;

(b) lo stipendio fino alla fine di un periodo di preavviso stabilito se il dipendente non svolge altre prestazioni che portano benefici economici all'entità.

162 Gli indicatori che un beneficio per i dipendenti è erogato in cambio dell'attività lavorativa svolta sono i seguenti:

(a) il beneficio è condizionato all'attività lavorativa futura da erogare (inclusi i benefici che aumentano nel caso di prestazioni di lavoro ulteriori);

(b) il beneficio viene erogato in conformità alle condizioni di un piano per benefici per i dipendenti.

▼B

163 Alcuni benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro sono erogati in base alle condizioni di un piano per benefici per i dipendenti in essere. Per esempio, essi possono essere stabiliti da statuto, da contratto di lavoro o da accordo sindacale, o possono risultare dalla precedente prassi del datore di lavoro nell'erogare simili benefici. Un altro esempio riguarda il caso di un'entità che rende disponibile un'offerta di benefici per un periodo prolungato, o se intercorre un periodo prolungato tra l'offerta e la data prevista della cessazione effettiva; in tal caso l'entità valuta se ha costituito un nuovo piano per benefici per i dipendenti e, quindi, se i benefici offerti in base a quel piano sono benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro o benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. I benefici per i dipendenti erogati in base alle condizioni di un piano per benefici per i dipendenti, sono benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro se derivano dalla decisione dell'entità di cessare il rapporto di lavoro con un dipendente e non sono condizionati all'attività lavorativa da erogare in futuro.

164 Alcuni benefici per i dipendenti sono dovuti indipendentemente dai motivi della cessazione del rapporto di lavoro del dipendente. Il pagamento di tali benefici è certo (soggetto a eventuali condizioni per l'acquisizione del diritto o eventuali requisiti minimi di anzianità di servizio) ma è incerto il momento del pagamento. Nonostante tali benefici siano definiti in alcuni ordinamenti come indennità dovute ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, o gratifiche per la cessazione del rapporto di lavoro, essi rappresentano benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, piuttosto che benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro e l'entità li contabilizza come tali (benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro).

Rilevazione

165 Un'entità deve rilevare una passività e il costo relativo ai benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro nella data più immediata tra le seguenti:

(a) il momento in cui l'entità non può più ritirare l'offerta di tali benefici; e

(b) il momento in cui l'entità rileva i costi di una ristrutturazione che rientra nell'ambito di applicazione dello IAS 37 e implica il pagamento di benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro.

166 Per i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro a seguito della decisione del dipendente di accettare un'offerta di benefici in cambio della cessazione del rapporto di lavoro, il momento in cui l'entità non può più ritirare l'offerta di benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro è quello più immediato tra:

(a) quando il dipendente accetta l'offerta; e

(b) quando entra in vigore una restrizione (per esempio una disposizione legale, regolamentare o contrattuale o di altro tipo) alla capacità dell'entità di ritirare l'offerta. Questo coinciderebbe con il momento in cui viene fatta l'offerta, se la restrizione era in essere.

167 Per quanto riguarda i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro a seguito della decisione di un'entità di cessare il rapporto di lavoro con un dipendente, l'entità non può più ritirare l'offerta se ha comunicato ai dipendenti interessati un piano di cessazione del rapporto di lavoro che soddisfa tutti i criteri seguenti:

(a) le azioni richieste per completare il piano indicano che è improbabile che vengano apportate variazioni significative al piano;

(b) il piano identifica il numero di dipendenti il cui rapporto di lavoro deve essere terminato, le loro mansioni o funzioni e le loro ubicazioni (ma il piano non deve necessariamente identificare ogni singolo dipendente) e la data di completamento prevista;

▼B

(c) il piano stabilisce i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro che i dipendenti riceveranno in maniera sufficientemente dettagliata da poter determinare il tipo e l'ammontare dei benefici che essi percepiranno alla cessazione del rapporto di lavoro.

168 Quando l'entità rileva i benefici dovuti ai dipendenti per la cessazione del rapporto di lavoro, può anche dover contabilizzare una modifica del piano o una riduzione degli altri benefici per i dipendenti (vedere paragrafo 103).

Misurazione

169 Un'entità deve valutare i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro al momento della rilevazione iniziale e deve valutare e rilevare le variazioni successive, in conformità alla natura del beneficio per i dipendenti purché, qualora i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro siano un miglioramento dei benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro, l'entità applichi i requisiti per i benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro. Altrimenti:

(a) se si prevede che i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro siano liquidati interamente entro dodici mesi dalla chiusura dell'esercizio nel quale tali benefici sono rilevati, l'entità deve applicare i requisiti per i benefici a breve termine per i dipendenti;

(b) se non si prevede che i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro saranno estinti interamente entro dodici mesi dal termine dell'esercizio, l'entità deve applicare i requisiti per gli altri benefici a lungo termine per i dipendenti.

170 Considerato che i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro non sono erogati in cambio dell'attività lavorativa svolta, i paragrafi 70-74 relativi all'attribuzione dei benefici ai periodi di lavoro non rilevano.

Esempi illustrativi dei paragrafi 159–170

Premessa

A seguito di una recente acquisizione, un'entità intende chiudere uno stabilimento entro dieci mesi e, quindi, dismettere tutti i dipendenti rimasti nello stabilimento. Per l'esecuzione di alcuni contratti, tuttavia, l'entità necessita dell'esperienza dei dipendenti dello stabilimento, e annuncia quindi il seguente piano di cessazione del rapporto di lavoro.

Ciascun dipendente che rimane in servizio fino alla chiusura dello stabilimento riceverà, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, un pagamento in contanti di CU30.000. I dipendenti che vanno via prima della chiusura dello stabilimento percepiranno CU10.000.

Nello stabilimento lavorano 120 dipendenti. Al momento dell'annuncio del piano, l'entità prevede che 20 di essi vadano via prima della chiusura. Pertanto, i flussi finanziari in uscita attesi complessivi derivanti dal piano ammontano a CU3.200.000 (ossia 20 × CU10.000 + 100 × CU30.000). Come disposto dal paragrafo 160, l'entità contabilizza i benefici erogati in cambio della cessazione del rapporto di lavoro come benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro e contabilizza i benefici erogati a titolo di corrispettivo per l'attività di lavoro svolta come benefici a breve termine per i dipendenti.

▼B

Benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro

Il beneficio erogato in cambio della cessazione del rapporto di lavoro è di CU10.000. Questo è l'ammontare che l'entità dovrebbe pagare per la cessazione del rapporto di lavoro, indipendentemente dal fatto che i dipendenti restino in servizio fino alla chiusura dello stabilimento o vadano via prima. Anche se ai dipendenti è data facoltà di andare via prima della chiusura, la cessazione del rapporto di lavoro di tutti i dipendenti è il risultato della decisione dell'entità di chiudere lo stabilimento e risolvere il rapporto di lavoro con gli stesso (ciò significa che tutti i dipendenti cesseranno il rapporto di lavoro alla chiusura dello stabilimento). Pertanto, l'entità rileva una passività di CU1.200.000 (ossia 120 × CU10.000) per i benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro, erogati in conformità al piano per benefici per i dipendenti nella data più immediata tra la data in cui l'entità annuncia il piano di cessazione del rapporto di lavoro e quella in cui essa rileva i costi di ristrutturazione associati alla chiusura dello stabilimento.

Benefici erogati in cambio dell'attività lavorativa svolta

I benefici marginali che i dipendenti riceveranno qualora forniscano la propria attività lavorativa per l'intero periodo di dieci mesi sono intesi come corrispettivo per l'attività lavorativa svolta in quel periodo. L'entità li contabilizza come benefici a breve termine per i dipendenti perché prevede di liquidarli entro dodici mesi dal termine dell'esercizio. In quest'esempio, l'attualizzazione non è richiesta, per cui un costo di CU200.000 (ossia CU2.000.000 ÷ 10) viene rilevato in ogni mese per il periodo di lavoro di dieci mesi, con un aumento corrispondente del valore contabile della passività.

Informazioni integrative

171 Sebbene il presente Principio non richieda informazioni integrative specifiche in merito ai benefici dovuti per la cessazione del rapporto di lavoro, esse possono essere richieste da altri IFRS. Per esempio, lo IAS 24 richiede indicazioni sui benefici per i dipendenti a favore di dirigenti con responsabilità strategiche. Lo IAS 1 richiede l'indicazione dei costi dei benefici per i dipendenti.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E DATA DI ENTRATA IN VIGORE

172 L'entità deve applicare il presente Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1º gennaio 2013 o da data successiva. È consentita un'applicazione anticipata. Se l'entità adotta il presente Principio per un esercizio precedente, tale fatto deve essere indicato.

173 Un'entità deve applicare il presente Principio retroattivamente, secondo quanto previsto dallo IAS 8 *Principi contabili, Cambiamenti nelle stime contabili ed Errori*, con le seguenti eccezioni:

(a) un'entità non è tenuta a rettificare il valore contabile delle attività che esulano dall'ambito di applicazione del presente Principio nel caso di variazioni nei costi connessi ai benefici per i dipendenti inclusi nel valore contabile prima della data dell'applicazione iniziale. La data dell'applicazione iniziale è l'inizio del primo esercizio esposto nel primo bilancio in cui l'entità adotta il presente Principio;

(b) nei bilanci degli esercizi che hanno inizio in data antecedente al 1º gennaio 2014, un'entità non deve presentare informazioni comparative per le informazioni integrative di cui al paragrafo 145 sulla sensitività dell'obbligazione per benefici definiti.

▼B

APPENDICE

Modifiche ad altri IFRS

La presente appendice riporta le modifiche ad altri IAS risultanti dalla modifica dello IAS 19 da parte del Board nel giugno del 2011. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 19 modificato.

IFRS 1 ***Prima adozione degli International Financial Reporting Standard***

A1 Il paragrafo 39L è aggiunto come segue:

39L Lo IAS 19 *Benefici per i dipendenti* (modificato nel giugno 2011) ha modificato il paragrafo D1, eliminato i paragrafi D10 e D11 e ha aggiunto il paragrafo E5. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 19 (modificato nel giugno 2011).

A2 Nell'Appendice D (Esenzioni dall'applicazione di altri IFRS), il titolo che precede il paragrafo D10 e i paragrafi D10 e D11 sono eliminati e il paragrafo D1 è modificato come segue:

D1 Una entità può scegliere di utilizzare una o più delle seguenti esenzioni:

(a) …

(e) [eliminato] …

A3 Nell'Appendice E (Esenzioni a breve termine dagli IFRS), si aggiungono un'intestazione e il paragrafo E5:

Benefici per i dipendenti

E5 Un neo-utilizzatore può applicare le disposizioni transitorie esposte nel paragrafo 173(b) dello IAS 19.

IFRS 8 ***Settori operativi***

A4 Il paragrafo 24 è modificato come segue:

24 Un'entità deve fornire i seguenti elementi in merito a ciascun settore oggetto di informativa se gli importi specificati sono inclusi nella valutazione delle attività di settore esaminate dal più alto livello decisionale operativo o vengono forniti periodicamente al più alto livello decisionale operativo anche se non inclusi nella valutazione delle attività di settore:

(a) …

(b) gli importi sommati alle attività non correnti* diversi da strumenti finanziari, attività fiscali differite, attività relative nette per piani a benefici definiti (vedere IAS 19 *Benefici per i dipendenti*) e diritti derivanti da contratti assicurativi.

[nota a piè di pagina omessa]

IFRS 13 ***Misurazione del fair value*** **(valore equo)**

A5 Il titolo che precede il paragrafo D61 è modificato come segue:

▼B

IAS 19 *Benefici per i dipendenti* (modificato nel giugno 2011)

A6 I paragrafi D62 e D63 sono modificati come descritto di seguito:

D62 Il paragrafo 113 è modificato come segue:

50 [eliminato]

(c) [eliminato]

~~102~~ 113 Il *fair value* (valore equo) delle attività a servizio del piano viene dedotto ai fini della determinazione del disavanzo o dell'avanzo.

D63 Viene aggiunto il paragrafo 174 riportato di seguito:

~~162~~ 174 L'IFRS 13, pubblicato a maggio 2011, ha modificato la definizione di *fair value* (valore equo) del paragrafo 8 e ha modificato il paragrafo 113. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica l'IFRS 13.

IAS 1 *Presentazione del bilancio*

A7 Nel paragrafo 7, la definizione di «altre componenti di conto economico complessivo» è modificata come segue:

7 …

Le altre componenti di conto economico complessivo comprendono le voci di ricavo e di costo (incluse le rettifiche da riclassificazione) che non sono rilevate nell'utile (perdita) d'esercizio come richiesto o consentito dagli altri IFRS.

Le voci delle altre componenti di conto economico complessivo sono le seguenti:

(a) variazioni nella riserva di rivalutazione (vedere lo IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* e lo IAS 38 *Attività immateriali*);

(b) rivalutazioni dei piani a benefici definiti (vedere IAS 19 *Benefici per i dipendenti*);

(c) …

A8 Il paragrafo 96 è modificato e il paragrafo 139K è aggiunto come segue:

96 Le rettifiche da riclassificazione non sorgono a seguito di variazioni della riserva di rivalutazione rilevate in conformità allo IAS 16 o allo IAS 38 o di rivalutazioni dei piani a benefici definiti rilevati secondo quanto disposto dallo IAS 19 Tali variazioni sono rilevate nel prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo e non sono riclassificate nell'utile (perdita) degli esercizi successivi. Le variazioni nella riserva di rivalutazione possono essere trasferite agli utili portati a nuovo negli esercizi successivi quando l'attività è utilizzata o quando è eliminata contabilmente (vedere IAS 16 e IAS 38).

139K Lo IAS 19 *Benefici per i dipendenti* (modificato nel giugno 2011) ha modificato la definizione di «altre componenti di conto economico complessivo» nel paragrafo 7 e nel paragrafo 96. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 19 (modificato nel giugno 2011).

IAS 24 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*

A9 Il paragrafo 22 è modificato come segue:

22 La partecipazione da parte di una controllante o di una controllata in un piano a benefici definiti che condivide i rischi tra entità del gruppo è un'operazione con parti correlate (vedere paragrafo 42 dello IAS 19 (modificato nel 2011)).

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 - Il limite relativo a una attività a servizio di un piano a benefici definiti, le previsioni di contribuzione minima e la loro interazione***

A10 Sotto l'intestazione «Riferimenti», dopo il riferimento allo IAS 19 *Benefici per i dipendenti*, è aggiunto «(modificato nel 2011)».

I paragrafi 25 e 26 sono eliminati, i paragrafi 1, 6, 17 e 24 sono modificati e il paragrafo 27C viene aggiunto come segue:

1 Il paragrafo 64 dello IAS 19 limita la valutazione di un'attività a servizio di un piano a benefici definiti al valore minore tra l'avanzo nel piano a benefici definiti e il massimale di attività. Il paragrafo 8 dello IAS 19 definisce il massimale di attività come «il valore attuale di ogni beneficio economico disponibile sotto forma di rimborsi dal piano o di riduzioni dei contributi futuri al piano». Sono sorti quesiti relativamente a quando i rimborsi o le riduzioni dei contributi futuri dovrebbero essere considerati disponibili, in particolare quando esiste una previsione di contribuzione minima.

6 I problemi trattati dalla presente Interpretazione sono:

(a) quando i rimborsi o le riduzioni di contributi futuri dovrebbero essere considerati disponibili secondo quanto previsto dal paragrafo 8 dello IAS 19;

…

17 L'entità deve determinare i costi previdenziali futuri utilizzando ipotesi coerenti con quelle impiegate per determinare l'obbligazione a benefici definiti e con la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio secondo quanto previsto dallo IAS 19. Pertanto, un'entità non deve ipotizzare alcuna rettifica ai benefici che devono essere forniti in futuro da un piano fino a quando il piano non viene rettificato e deve ipotizzare una forza lavoro stabile per il futuro, a meno che alla data di riferimento del bilancio l'entità non sia impegnata, in modo comprovabile, a operare una riduzione del numero dei dipendenti compresi nel piano. Nell'ultimo caso, l'ipotesi sulla forza lavoro futura deve comprendere la riduzione.

24 Nella misura in cui i contributi dovuti non saranno disponibili una volta versati al piano, l'entità deve rilevare una passività quando sorge l'obbligazione. La passività deve ridurre l'attività a servizio di un piano a benefici definiti o aumentarne la passività così che non si prevedano utili o perdite dall'applicazione del paragrafo 64 dello IAS 19 nel momento in cui i contributi sono erogati.

27C Lo IAS (modificato nel 2011) ha modificato i paragrafi 1, 6, 17 e 24 e ha eliminato i paragrafi 25 e 26. Un'entità deve applicare tali modifiche quando applica lo IAS 19 (modificato nel 2011).