

I nuovi principi contabili nazionali: nuove regole per il bilancio 2014

Bologna – Torre Legacoop, 27 Gennaio 2015

Marco Cevolani Partner

Introduzione

Progetto di rivisitazione degli OIC iniziato nel **2010**.

Il **progetto** è stato avviato con l'obiettivo di tenere conto degli sviluppi della materia contabile registrati nel periodo trascorso dalla scrittura/aggiornamento.

Nella fase di aggiornamento si è tenuto conto, tra l'altro:

- a) dell'evoluzione della normativa nazionale (ad es. affrancamenti fiscali, TFR, consolidato fiscale)
- b) dei più recenti orientamenti dottrinali
- c) dell'esperienza degli operatori e dei risultati della consultazione dell'evoluzione a livello dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS)

Introduzione

Si è inoltre tenuto conto del fatto che all'origine i principi contabili erano stati calibrati pensando alle esigenze degli user delle quotate. Ora che le quotate applicano gli IAS/IFRS vi è una maggiore attenzione per le piccole e medie società (ad es. disclosure, categorie imprese).

Si è intervenuti sulla struttura dei principi contabili in modo da:

- rendere più semplice la lettura
- facilitare gli aggiornamenti e le integrazioni che in futuro si renderanno necessari.

Il **format** utilizzato è simile a quelli più diffusi a livello internazionale: a) maggior focus sui profili prettamente contabili; b) attenzione alla chiarezza espositiva

Introduzione

- Destinati alle società di capitali che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile
- Due set di nuovi OIC, in tutto 19, pubblicati il 26 giugno (www.fondazioneoic.eu/?p=11118) ed il 5 agosto 2014 (www.fondazioneoic.eu/?p=11269)
- Da applicare ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014 (per OIC 15, 20 e 21: consentita applicazione anticipata)

Manca all'appello soltanto l'OIC 24 relativo alle immobilizzazioni immateriali che sarà pubblicato prossimamente

Non sono interessati l'OIC 7 e 8 pubblicati nel 2013

Introduzione

Venerdì, 24 Settembre 2014 | | [Cerca](#) | [Pubblica](#) | [Area riservata](#)

[Home](#) | [Chi Siamo](#) | [OIC Informa](#) | [Attività Nazionale](#) | [Attività Internazionale-IFRS](#) | [Normativa](#) | [Work Plan](#)

Home

- Chi Siamo
- OIC Informa
- Attività Nazionale
 - Progetti OIC
 - Principi Contabili Nazionali
 - Doc. Interpretativi di Norma
 - Supporto al Legislatore
- Attività Internazionale-IFRS
- Normativa
- Work Plan

Home > Attività Nazionale > Principi Contabili Nazionali > Principi contabili nazionali aggiornati

Principi contabili nazionali aggiornati

Nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili nazionali, di seguito sono pubblicati i principi contabili aggiornati in via definitiva. Tali principi si applicano ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014. Con riferimento all'OIC 15 *Crediti*, all'OIC 20 *Titoli di debito* e all'OIC 21 *Partecipazioni e azioni proprie* è tuttavia consentita un'applicazione anticipata.

OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto	5 AGOSTO 2014
L'OIC 31 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei fondi per rischi...	DETTAGLI >
OIC 29 – Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili ...	5 AGOSTO 2014
L'OIC 29 disciplina il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa degli eventi che...	DETTAGLI >
OIC 28 – Patrimonio netto	5 AGOSTO 2014
L'OIC 28 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione e la classificazione degli elementi di cui il...	DETTAGLI >
OIC 26 – Operazioni, attività e passività in valuta estera	5 AGOSTO 2014
L'OIC 26 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle...	DETTAGLI >
OIC 25 – Imposte sul reddito	5 AGOSTO 2014
L'OIC 25 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul...	DETTAGLI >
OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione	5 AGOSTO 2014
L'OIC 23 ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei lavori in corso...	DETTAGLI >
OIC 22 – Conti d'ordine	5 AGOSTO 2014
L'OIC 22 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei conti...	DETTAGLI >
OIC 21 – Partecipazioni in aziende associate	5 AGOSTO 2014

© 2014 Grant Thornton International Ltd. All rights reserved. 5 Grant Thornton | An instinct for growth™

Introduzione

- *OIC 9 - Svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali (new)*
- *OIC 10 - Rendiconto finanziario (new)*
- *OIC 12 - Composizione e schemi di bilancio*
- *OIC 13 - Rimanenze*
- *OIC 14 - Disponibilità liquide*
- *OIC 15 - Crediti*
- *OIC 16 - Immobilizzazioni materiali*
- *OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*
- *OIC 18 - Ratei e risconti*
- *OIC 19 - Debiti*

© 2014 Grant Thornton International Ltd. All rights reserved. 6 Grant Thornton | An instinct for growth™

Introduzione

- *OIC 20 - Titoli di debito*
- *OIC 21 - Partecipazioni e azioni proprie*
- *OIC 22 - Conti d'ordine*
- *OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione*
- *OIC 25 - Imposte sul reddito*
- *OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera*
- *OIC 28 - Patrimonio Netto*
- *OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*
- *OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto (new, in precedenza ricompreso nell'OIC 19)*

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

- ✓ Eliminata la previsione che consente di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino /bonifica del sito
- ✓ Contrariamente alla bozza diffusa per la consultazione la versione finale dell'OIC 16 ribadisce che le immobilizzazioni destinate alla vendita (non più ammortizzate) sono classificate in una apposita voce dell'attivo circolante. La bozza invece prevedeva l'iscrizione nell'attivo immobilizzato
- ✓ Viene chiarito che le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte al presumibile valore di mercato al lordo dei costi accessori
- ✓ Precisa che le svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate transitano per conto economico, con le modalità previste dall'OIC 9, salvo eventuale diversa previsione di legge. Non si applica pertanto la regola contenuta nei principi contabili internazionali che prevede l'utilizzo prioritario della riserva di rivalutazione.

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

• Capitalizzazione oneri finanziari

➤ La disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari è rivista con l'obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione.

➤ Capitalizzabili:

- Oneri effettivamente sostenuti ed oggettivamente determinabili
- Interessi maturati durante il "periodo di costruzione"
- Tale periodo deve essere significativo
- Capitalizzabili finanziamenti di scopo
- Capitalizzabili finanziamenti generici (tasso di capitalizzazione uguale a media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio)

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

• Possibile esempio di capitalizzazione

data di pagamento	importo
31 gennaio 201X	120
31 marzo 201X	80
30 settembre 201X	400
31 dicembre 201X	200
Totale	800

Data	Costo sostenuto per la costruzione	Periodo di capitalizzazione	Costo medio accumulato
31 gennaio	120	11 mesi	110
31 marzo	80	9 mesi	60
30 settembre	400	3 mesi	100
31 dicembre	200	0 mesi	0
Totale	800		270

Finanziamento	Costo della costruzione oggetto di capitalizzazione	Tassi	Interessi capitalizzati
di scopo	150	6,00%	9,00
generico	120	7,75%	9,30
Totale	270		18,30

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

- **Ammortamento/svalutazioni**

- Si è intervenuto nella disciplina degli ammortamenti fornendo ulteriori chiarimenti in tema di “**component approach**”.
- In certi casi è appropriato ripartire il costo totale del bene tra le sue parti componenti e iscrivere separatamente ciascun componente.
- Ciò accade quando i singoli componenti hanno vite utili differenti. Ogni componente del bene con “significativa” rilevanza rispetto al costo complessivo deve essere ammortizzato separatamente
- L’ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati
- Sempre in tema di ammortamenti si chiarisce che il processo di ammortamento si interrompe nel caso in cui il valore residuo al termine del periodo di vita utile divenga almeno pari al valore contabile del cespite.

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali



OIC 9

- ✓ Le indicazioni contenute nel nuovo principio sostituiscono quelle contenute nelle precedenti versioni degli OIC 16 e OIC 24 in tema di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali
- **Perdita durevole di valore**
 - E' la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile
 - Valore recuperabile di un'attività o di un'unità generatrice di cassa il maggiore tra il suo valore d'uso e il suo valore equo (fair value)

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

- **Approccio benchmark (per grandi imprese):**

- il nuovo principio propone il modello basato sull'attualizzazione dei flussi di cassa come paradigma concettuale di riferimento per la determinazione del valore recuperabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali, secondo un approccio di universale accettazione e adottato dagli standard *setters* più importanti a livello globale

- **Approccio semplificato (per piccole e medie imprese):**

- modulare l'applicazione del modello sulla base delle dimensioni della società, così da consentire alle PMI di evitare oneri sproporzionati ai benefici
- Consentito usare concetto di valore d'uso inteso come capacità di ammortamento (pari alla differenza tra ricavi e costi non attualizzati derivanti dall'utilizzo del cespite/CGU oggetto di valutazione) per le società che non superano i predetti limiti

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

- **Valore d'uso** (per imprese grandi)

Si definisce valore d'uso il valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da una unità generatrice di flussi di cassa

- **Unità generatrice di flussi di cassa (UGC)**

Un'unità generatrice di flussi di cassa è il piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

- **Capacità di ammortamento**

La capacità di ammortamento di un dato esercizio è costituita dal margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti.

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

- **Procedura di impairment** (identica nei 2 approcci ma con diverso contenuto):

1) Indicatori di potenziali perdite di valore

2) Determinazione de valore recuperabile

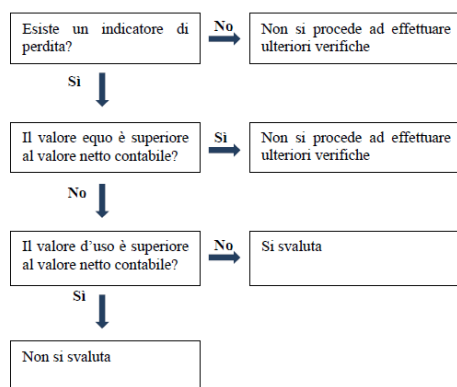
- 2a) Determinazione del valore equo (fair value)
- 2b) Determinazione del valore d'uso

3) Rilevazione della perdita durevole di valore per una UGC e per l'avviamento

3) Disclosure

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

APPENDICE B - ALBERO DELLE DECISIONI PER RILEVARE LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE



OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Ipotesi:

Si ipotizzi che la società abbia iscritti in bilancio al 31.12 dell'esercizio 0:
 cespite A: valore netto contabile 600, vita utile residua 5 anni;
 cespite B: valore netto contabile 400, vita utile residua 5 anni;
 Avviamento: valore netto contabile 500, vita utile residua 5 anni.

Approccio semplificato

	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	Tot
ricavi	4.000	6.500	9.000	9.000	9.000	37.500
costi variabili	-2.500	-3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
oneri finanziari	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
capacità d'ammortamento	-1.700	-450	800	800	800	250
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamenti avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
totale ammortamenti	-300	-300	-300	-300	-300	-1.500
risultato netto	-2.000	-750	500	500	500	-1.250

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Ipotesi:

Si ipotizzi che la società abbia iscritti in bilancio al 31.12 dell'esercizio 0:
 cespite A: valore netto contabile 600, vita utile residua 5 anni;
 cespite B: valore netto contabile 400, vita utile residua 5 anni;
 Avviamento: valore netto contabile 500, vita utile residua 5 anni.

Approccio benchmark

	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	Tot
flussi di cassa in entrata	3.000	7.000	9.500	9.000	9.000	37.500
flussi di cassa in uscita	-5.500	-6.750	-8.000	-8.000	-8.000	-36.250
flusso di cassa operativo	-2.500	250	1.500	1.000	1.000	1.250
flussi di cassa operativo	-2.500	250	1.500	1.000	1.000	1.250
coefficienti di attualizzazione	0,89	0,80	0,71	0,64	0,57	
Valore attuale flusso di c. operativo	-2.232	199	1.068	636	567	238

OIC 13 Rimanenze



OIC 13

- ✓ La disciplina della **capitalizzazione degli oneri finanziari** è stata rivista con l'obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione. In analogia a quanto previsto per il principio OIC 16 – Immobilizzazioni materiali, è riconosciuta la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, sia quelli specifici che quelli generici, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, se la sua durata è significativa (periodo ultrannuale)
- ✓ Sono introdotte delle previsioni specifiche in tema dei **contributi in conto esercizio** relativi all'acquisto di rimanenze ed il relativo trattamento contabile.

In particolare, si precisa che, ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio ricevuti sono portati in deduzione al costo di acquisto dei materiali.

In questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Si forniscono inoltre indicazioni sulla classificazione dei relativi importi nelle voci di conto economico

OIC 13 Rimanenze

- ✓ Ai fini della classificazione degli importi nel conto economico:
 - i contributi in corso d'esercizio sono indicati separatamente nella voce A.5) "Altri ricavi e proventi", in linea con quanto espressamente previsto dall'art.2425 c.c.;
 - i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono, quindi, rilevati tra i costi di produzione, alla voce B. 6), al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti;
 - La variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B.11) o A. 2), in accordo con quanto disciplinato nel presente principio contabile, al netto dei contributi ricevuti.
- ✓ La versione finale dell'OIC 13 contiene una importante precisazione in merito ai criteri di valutazione: costo specifico quale metodo generale per la determinazione del costo dei beni

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione



OIC 23

Principali novità:

- ✓ Stralciati paragrafi relativi commesse in valuta estera (trattate nel nuovo OIC 26)
- ✓ Aggiunta di alcune definizioni (ricavi e costi di commessa, ricavo maturato, revisione del prezzo, varianti, stato avanzamento lavori, incentivi)
- ✓ Definizione requisiti per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento (Segue)

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione



OIC 23

Criterio della percentuale di completamento:

- Si definiscono in modo puntuale i requisiti necessari per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento:
 - A) esistenza di un contratto vincolante tra le parti,
 - B) risultato della commessa stimato attendibilmente,
 - C) diritto al corrispettivo che matura con ragionevole certezza con l'esecuzione dei lavori,
 - D) non vi sono incertezze relative a condizioni contrattuali o fattori esterni che rendano dubbia la capacità dei contraenti di adempiere le proprie obbligazioni)

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione



- Si chiarisce che, in presenza di commesse di durata ultrannuale, è **preferibile** applicare il criterio della percentuale di completamento se soddisfatte determinate condizioni; in caso contrario, si applica il criterio della commessa completata
- E' chiarito che, in presenza di commesse di breve termine, è possibile applicare o il criterio della commessa completata (in quanto non produce normalmente effettivi distortivi) o il criterio della percentuale di completamento.

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione

- ✓ Gli anticipi e gli acconti sono inizialmente rilevati nel passivo di stato patrimoniale da cui vengono stornati al momento della fatturazione definitiva dei lavori a fronte della rilevazione di un ricavo alla voce A1 "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" (rilevazione del ricavo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore)
- ✓ La perdita probabile per il completamento della commessa viene rilevata a decremento del valore dei lavori in corso su ordinazione. Il fondo rischi si rileva solo quando la perdita è superiore al valore dei lavori in corso su ordinazione (nella vecchia versione OIC 23 fondo rischi in entrambi i casi)
- ✓ Nuove indicazioni per la contabilizzazione degli incentivi o delle richieste di corrispettivi aggiuntivi tra i ricavi di commessa

OIC 23 Lavori in corso su ordinazione

- ✓ Modifica del trattamento contabile dei costi per l'acquisizione della commessa e dei costi pre-operativi (inserimento tra i costi di commessa e non tra le immobilizzazioni immateriali)

OIC 20 Titoli di debito



Principali novità:

- ✓ Riformulazione della disciplina dei cambiamenti di destinazione
- ✓ Ai fini del computo della minus/plus da realizzo non si deve tenere conto delle spese di cessione
- ✓ Chiarimenti in merito alla definizione dei criteri per la determinazione del costo degli strumenti finanziari immobilizzati (costo specifico e/o criterio ex. art. 2426 cc. numero 10)
- ✓ Riformulazione della disciplina degli obblighi di informativa per aumentarne la chiarezza
- ✓ Rilevanza del *management intent* nella classificazione dei titoli (effettiva prospettiva di permanenza o meno in un dato portafoglio)

OIC 21 Partecipazioni ed azioni proprie



OIC 21

Principali novità:

- ✓ Riformulazione della disciplina dei cambiamenti di destinazione;
- ✓ Ai fini del computo della minus/plus da realizzo non si deve tenere conto delle spese di cessione
- ✓ Chiarimenti in merito alla definizione dei criteri per la determinazione del costo degli strumenti finanziari immobilizzati (costo specifico e/o criterio ex art. 2426 cc. numero 10)
- ✓ Riformulazione della disciplina degli obblighi di informativa per aumentarne la chiarezza
- ✓ Modifica del trattamento contabile dei diritti di opzione, eliminando l'obbligo di svalutazione della partecipazione qualora tali diritti non vengano esercitati (il mancato esercizio è un indicatore solo potenziale di perdita durevole di valore)

OIC 21 Partecipazioni e azioni proprie

- ✓ Introduzione di una disciplina specifica per la contabilizzazione dei dividendi attribuiti sotto forma di azioni proprie, prevedendo che tali operazioni non comportano la rilevazione di un provento
- ✓ Chiarisce che la distribuzione dei dividendi da parte della partecipata genera sempre proventi finanziari, a cui può seguire, ove del caso, la rilevazione di una svalutazione della partecipazione
- ✓ Rilevanza del *management intent* nella classificazione dei titoli (effettiva prospettiva di permanenza o meno in un dato portafoglio)
- ✓ I componenti di reddito che emergono dalla cessione di partecipazioni immobilizzate non devono obbligatoriamente essere classificati nella sezione straordinaria del conto economico, ma alternativamente nella sezione C (si veda OIC 12).

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

- ✓ Ambito di applicazione dei contenuti dei principi contabili estesa anche alle società cooperative, ai consorzi, alle società di persone e alle imprese individuali che svolgono attività commerciali, sebbene non ci sia obbligo di legge
- ✓ Il nuovo principio contabile non tratta più del rendiconto finanziario in quanto oggetto di disciplina separata da parte dell'OIC 10 di nuova emanazione
- ✓ Il nuovo OIC 12 ha inoltre incorporato l'interpretativo n. 1 «Classificazione dei costi e dei ricavi nel conto economico», il cui contenuto e previsione diventano pertanto parte integrante del principio contabile

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

- ✓ Il nuovo OIC 12 fornisce una definizione più organica di attività «ordinaria» e «straordinaria». Il fattore discriminante è la funzione della natura dell'operazione in relazione all'attività della società:
 - Attività ordinaria:
 - a) attività caratteristica (o tipica): operazioni che si manifestano in via continuativa per lo svolgimento della gestione della parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dalla società
 - b) attività accessoria: operazioni che generano proventi, oneri e plus/minusvalenze da cessione che fanno parte dell'attività ordinaria ma non rientranti nell'attività caratteristica e finanziaria
 - c) attività finanziaria: include l'insieme di operazioni che generano proventi, oneri, plus/minusvalenze da cessioni, svalutazioni e ripristini di valore tutti relativi ad operazioni finanziarie, e le rettifiche di valore di attività finanziarie.

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

- Attività straordinaria: include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della Società, cioè:
 - a) eventi accidentali ed infrequenti
 - b) operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società.

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

- ✓ Il principio ridefinisce il contenuto della macro classe «A5) Altri ricavi e proventi», in particolare con riferimento ai seguenti punti:
 - ✓ Contenuto della lettera c) «ripristini di valore» (in passato inglobato nella lettera b);
 - ✓ Maggiore chiarezza circa il contenuto della lettera d) «sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati che non derivano da errori» in cui si specifica che rientrano in tale voce gli importi dei «fondi per rischi e oneri e trattenimento di fine rapporto» rilevatesi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati.

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

- ✓ La nuova versione dell'OIC specifica che la voce B10 d) «Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide» comprende le svalutazioni dei ratei e risconti attivi riferibili a componenti reddituali di natura non finanziaria, che diversamente, sono inclusi nelle voci delle classi C e D
- ✓ Per quanto riguarda gli accantonamenti ai fondi e i relativi utilizzi, il nuovo OIC 12 fornisce una analisi approfondita delle relative poste. Gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria sono iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del CE, diverse dalle voci B12 e B13. Gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria sono iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del conto economico.

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

- ✓ Nella descrizione del contenuto della voce B14 “Oneri diversi di gestione” sono stati aggiunti i «componenti negativi reddituali derivanti da certificati ambientali» (OIC 7)
- ✓ Per quanto riguarda le informazioni richiesta dagli articoli 2427 e 2427 bis c.c. il nuovo principio contabile precisa che la società ha la facoltà di scegliere tra i criteri di valutazione che, sebbene non previsti dall'art. 2426 c.c., sono richiamati nei principi contabili o sono peculiari di certi settori di attività e/o operazioni inusuali
- ✓ Il nuovo principio specifica che le informazioni nella nota integrativa devono essere presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate negli schemi di stato patrimoniale e conto economico.

OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio

✓ Appendici:

Appendice A: Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica

Appendice B: Le semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata

Appendice C: Informativa sugli strumenti finanziari partecipativi

Appendice D: Leasing e Sale & Lease back

Appendice E: Compravendita con obbligo di retrocessione

Appendice F: Direzione e Coordinamento

Appendice G: Parti correlate e accordi fuori bilancio

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

“22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società”.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

IAS 24

“Parte correlata: Una parte è correlata a un’entità se:

A) direttamente, o indirettamente attraverso uno o più intermediari, la parte:

1. controlla l’entità:

Esempio 1): la società A detiene il 70% delle partecipazioni della società B. La società A è una parte correlata della società B.

Esempio 2): la società H detiene il 70% della società A che, a sua volta, detiene l’80% della società B. La società H è una parte correlata della società B.

2. ne è controllata:

Esempio 1): la società A detiene il 70% delle partecipazioni della società B. La società B è una parte correlata della società A.

Esempio 2): La società H detiene il 70% delle partecipazioni della società A che, a sua volta, detiene l’80% della società B. La società B è una parte correlata della società H.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

IAS 24

3. è sotto comune controllo (soggetta al controllo congiunto):

Esempio 1): la società B è controllata congiuntamente al 50% dalle società A e C. La società B è una parte correlata della società A e della società C.

Esempio 2): la società B è controllata congiuntamente al 50% dalle società A e C. La società A, a sua volta, è controllata al 60% della società H. La società B è una parte correlata della società A, della società C e della società H.

4. detiene una partecipazione nell’entità tale da poter esercitare un’influenza notevole su quest’ultima:

Esempio): la società A detiene il 20% delle partecipazioni in B. Tale percentuale di partecipazione consente ad A di esercitare un’influenza notevole in B. Per tale motivo la società A è una parte correlata della società B.

5. controlla congiuntamente l’entità:

Esempio): la società A controlla congiuntamente con la società C l’entità B. Le società A e C sono parti correlate della società B.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

IAS 24

B) la parte è una società collegata dell'entità;

Esempio: la società A detiene il 20% delle partecipazioni in B. Tale percentuale di partecipazione consente ad A di esercitare un'influenza notevole in B. Per tale motivo B è una parte correlata della società A.

C) la parte è una joint venture in cui l'entità è una partecipante;

D) la parte è uno dei dirigenti (o un familiare stretto) con responsabilità strategiche nell'entità.

Esempio: il sig. Rossi è uno dei componenti del Consiglio di amministrazione della società A. Il sig. Rossi è pertanto una parte correlata della società A.

E) la parte è uno stretto familiare di uno dei soggetti di cui ai punti A) o D)

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

IAS 24

Si considerano familiari stretti di un soggetto quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, il soggetto interessato nei loro rapporti con l'entità. Essi possono includere:

- a) il convivente e i figli del soggetto;
- b) i figli del convivente;
- c) le persone a carico del soggetto o del convivente”.

“I dirigenti con responsabilità strategiche sono quei soggetti che hanno il potere e la responsabilità, direttamente o indirettamente, della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'entità, compresi gli amministratori (esecutivi o meno) dell'entità stessa”.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

IAS 24

F) La parte è un'entità controllata, controllata congiuntamente o soggetta ad influenza notevole dai dirigenti o dei familiari stretti con responsabilità strategiche in un'altra entità:

Esempio: il sig. Rossi è uno dei componenti del Consiglio di amministrazione della società A. Il sig. Rossi detiene una partecipazione del 30% nella società B. Tale partecipazione le consente di esercitare un'influenza notevole su B. La società B è una parte correlata della società A e del sig. Rossi.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

IAS 24

Non necessariamente rappresentano parti correlate:

- a) due imprese per il solo fatto di avere in comune un amministratore o un altro dirigente con responsabilità strategiche;
- b) due imprese partecipanti, per il solo fatto di detenere il controllo congiunto in una joint venture;
- c) i seguenti soggetti, solo in ragione dei normali rapporti d'affari con l'impresa (sebbene essi possano circoscrivere la libertà di azione dell'entità o partecipare al suo processo decisionale):
 - i) finanziatori;
 - ii) sindacati;
 - iii) imprese di pubblici servizi;
 - iv) agenzie e dipartimenti pubblici,
- d) un cliente, fornitore, franchisor, distributore o agente generale con il quale l'impresa effettua un rilevante volume di affari, unicamente in ragione della dipendenza economica che ne deriva.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

Tipologia di operazioni

“Lo IAS 24 precisa che un’operazione con una parte correlata è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni tra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo”.

Dalla lettura dello IAS 24, inoltre, si individuano, come utile riferimento, alcuni esempi per l’identificazione delle tipologie di operazioni delle quali, ai sensi del D.Lgs. n. 173/2008 deve essere fornita l’informativa se effettuate con parti correlate, se rilevanti e non concluse a normali condizioni di mercato:

- a) acquisti o vendite di beni (p.e. finiti o semilavorati);
- b) acquisti o vendite di immobili e altre attività (p.e. impianti, macchinari, marchi, brevetti);
- c) prestazione od ottenimento di servizi;
- d) leasing;

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

Tipologia di operazioni

- e) trasferimenti per ricerca e sviluppo;
- f) trasferimenti a titolo di licenza;
- g) trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro od in natura);
- h) clausole di garanzia o pegno;
- i) estinzione di passività per conto dell’entità, ovvero da parte dell’entità per conto di un’altra parte;
- j) retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche”.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

Rilevanza

Per l'identificazione delle operazioni di importo rilevante si deve fare riferimento al principio generale della significatività illustrato nel principio contabile nazionale OIC 11, il quale, tra l'altro, precisa che il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

Normali condizioni di mercato

Per “normali condizioni di mercato” non dovrebbero essere considerate solo quelle attinenti al “prezzo” dell'operazione e ad elementi allo stesso connessi, ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate, anziché con terzi.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

Un esempio di operazioni con parti correlate, rispetto alle quali ricorre l'obbligo di informativa, può essere quello di operazioni (cessioni/acquisti) infragruppo (p.e. imprese controllate/collegate) effettuate a prezzi di mercato, ma a condizioni di pagamento che non riflettono le normali condizioni di mercato, ovvero le condizioni che normalmente l'impresa sottoscrive con le altre controparti non correlate con cui intrattiene rapporti commerciali.

La società Alfa ha ricevuto servizi amministrativi da parte della società F Spa, sua controllata. Il valore di tali servizi è di 15.000 Euro e il pagamento avverrà tra 24 mesi.

Operazione non effettuata a normali condizioni di mercato per dilazione di pagamento!

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio - esempi

La società A detiene una partecipazione in B. La società A concede un finanziamento che il sistema bancario non avrebbe concesso alla società B. Le condizioni del prestito sono inoltre migliori (in termini di tasso di interesse) a quelle di mercato.

Dato che la società B è stata ritenuta dal sistema bancario non dotata di un'autonoma capacità di credito, la relazione di partecipazione di A e B è risultata determinante.

L'informativa è connessa alla necessità di evidenziare l'esistenza di una significativa distorsione della situazione economica e finanziaria delle due società. Infatti, A ha concesso un credito con un alto profilo di rischio e tale credito non produce interessi a tassi di mercato.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio - esempi

La società A vende prodotti alla società correlata B alle condizioni rappresentate nella tabella di riportata

	Operazione effettuata con B a condizioni non di mercato	Operazione (se) effettuata a condizioni di mercato
Ricavi di vendita	1.000	1.300
Costi complessivi	(1.200)	(1.200)
RO	(200)	100

La relazione fra A e B ha portato a un'alterazione delle normali condizioni economiche e a una distorsione sul risultato economico. In nota integrativa è necessario descrivere l'operazione esplicitandone gli effetti sul conto economico.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

L'obbligo di informativa relativo alle operazioni tra parti correlate intercorse nell'esercizio deve sempre essere rispettato anche se i rapporti con le stesse non sono più in essere alla data del bilancio.

In caso di omessa informativa, in quanto le operazioni sono giudicate concluse a normali condizioni di mercato, l'impresa dovrà disporre di elementi documentali che possano supportare tale conclusione.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

La richiesta di informazioni relative ai rapporti in essere con società del gruppo non è una novità, in quanto già presente nel codice civile.

Per le imprese che redigono la relazione sulla gestione, l'articolo 2428, comma 3, n. 2, cod. civ. richiede l'illustrazione dei rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti ed imprese sottoposte al controllo di quest'ultime.

Inoltre, il comma 1 dell'articolo citato prescrive, tra l'altro, l'illustrazione dell'attività dell'impresa e i settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate.

Ancora, nell'ambito delle operazioni con parti correlate esiste già l'obbligo di informativa in relazione alle attività di direzione e coordinamento (2497 bis c.c.).

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

Accordi fuori bilancio

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

“22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società”.

Appendice G – Parti correlate e accordi fuori bilancio

- Disposizioni per la ripartizione dei rischi e dei benefici od obblighi derivanti da contratti di factoring pro-solvendo;
- Accordi combinati di vendita e riacquisto;
- Disposizioni in merito al deposito di merci;
- Disposizioni di vendita con obbligo di pagare il corrispettivo a prescindere dal ritiro o meno della merce;
- Intestazioni patrimoniali tramite fiduciarie e trust;
- Beni impegnati;
- Disposizioni di leasing operativo;
- Outsourcing (servizi esternalizzati) e altre operazioni analoghe.