



Grant Thornton

An instinct for growth™

**AIRCES**

associazione italiana revisori legali dell'economia sociale

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

Bologna – Torre LegaCoop, 29 ottobre 2014

Marco Cevolani

Partner

Michele Dodi

Principal



# 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](http://www.fondazioneoic.eu/?p=11118)) ed il 5 agosto 2014 ([www.fondazioneoic.eu/?p=11269](http://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

- *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*

# 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



OIC 16

- ✓ 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	
<b>Totale</b>		<b>800</b>	
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
<b>Totale</b>	<b>800</b>		<b>270</b>

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

## 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 intenso 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)

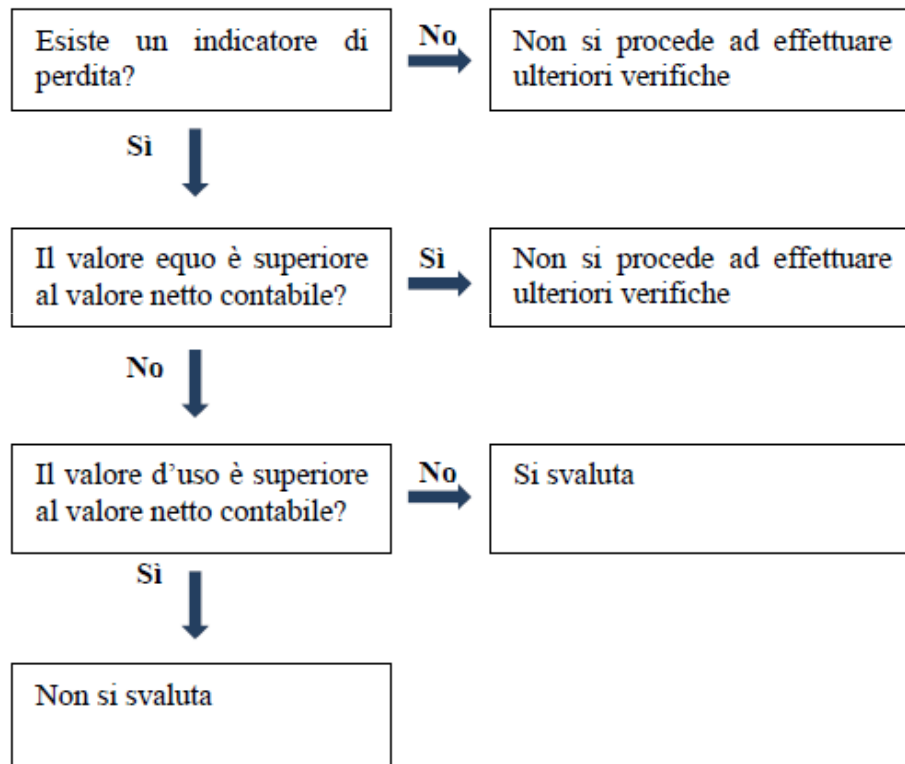
- 2b) Determinazione del valore d'uso

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
<b>capacità d'ammortamento</b>	<b>-1.700</b>	<b>-450</b>	<b>800</b>	<b>800</b>	<b>800</b>	<b>250</b>
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamenti avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
<b>totale ammortamenti</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-300</b>	<b>-1.500</b>
<b>risultato netto</b>	<b>-2.000</b>	<b>-750</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>-1.250</b>



# 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
<b>flusso di cassa operativo</b>	<b>-2.500</b>	<b>250</b>	<b>1.500</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.250</b>

	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	Tot
<b>flussi di cassa operativo</b>	<b>-2.500</b>	<b>250</b>	<b>1.500</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.250</b>
<i>coefficienti di attualizzazione</i>	<b>0,89</b>	<b>0,80</b>	<b>0,71</b>	<b>0,64</b>	<b>0,57</b>	
<b>Valore attuale flusso di c. operativo</b>	<b>-2.232</b>	<b>199</b>	<b>1.068</b>	<b>636</b>	<b>567</b>	<b>238</b>

# OIC 15 Crediti



OIC 15

- ✓ **Novità formali su alcune definizioni riferite a cambiali attive e ricevute bancarie:**
  - cambiali attive: titoli di credito, no differenze rispetto agli altri crediti
  - ricevute bancarie: strumenti di incasso, no titoli di credito, il credito non deve essere rimosso fino all'incasso
- ✓ **Classificazione dei crediti**: precisazione utilizzo prioritario del fondo svalutazione crediti in presenza di perdite su crediti
- ✓ **Introdotta il trattamento contabile della vendita a rate con patto di riserva della proprietà**: si iscrive in sede di consegna del bene il ricavo della vendita e del relativo credito, dal momento che il mantenimento della proprietà assolve solo una funzione di garanzia, mentre i rischi ed i benefici connessi alla proprietà sono immediatamente trasferiti

## OIC 15 Crediti

### ✓ Chiarimenti in merito allo scorporo / attualizzazione dei crediti

In particolare, si prevede lo **scorporo della componente finanziaria** implicita nei **crediti commerciali** contraddistinti da lunghe dilazioni nei pagamenti senza che siano produttivi di interessi (oppure siano produttivi di interessi irragionevolmente bassi). A tal fine si rettifica il corrispettivo della vendita (ricavo) attraverso un sconto passivo da ripartirsi per competenza lungo la durata del credito. Il relativo credito, rappresentando un dritto ad esigere una somma definita già dall'inizio, è rilevato inizialmente al valore nominale (valore originario)

Lo scorporo non riguarda i **crediti finanziari** di media/lunga scadenza concessi ai debitori senza la corresponsione di interessi (o con interessi irragionevolmente bassi) siano rilevati al loro valore nominale.

Tuttavia, ove rilevante, la componente finanziaria, determinata come differenza tra il valore nominale del credito e il valore attuale dei flussi finanziari derivanti dal credito, è indicata nella nota integrativa

## OIC 15 Crediti

- ✓ Sezione dedicata al tema della **cancellazione dei crediti** nella quale si propone un modello contabile basato sul trasferimento dei rischi: la cancellazione di un credito è consentita solamente nel caso di operazioni che trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti al credito oggetto di smobilizzo, oppure quando tali diritti si estinguono

Se al trasferimento del diritto non corrisponde trasferimento dei rischi: il credito rimane iscritto

Per valutare se sono trasferiti i rischi si deve tener conto delle clausole contrattuali, esempio: obbligo di riacquisto, franchigie o penali legate al mancato pagamento

## OIC 15 Crediti

Quando il credito è cancellato dal bilancio la componente reddituale contabilizzata nel conto economico è la **perdita** (B14), al netto delle svalutazioni precedentemente accantonate

Allineamento ai principi contabili internazionali (IAS 39) ma con rilevanti semplificazioni: no trasferimento benefici e no modello contabile per cessioni con trasferimento parziale dei rischi

Nell'appendice C dell'OIC 15 elenco principali fattispecie di smobilizzo del credito

## *OIC 15 Crediti*

Trattamento contabile previsto da OIC 15 consente alle imprese di ottenere la deducibilità fiscale delle perdite contabilizzate a seguito della cessione del credito → art. 1 comma 160 delle legge di stabilità 2014 (legge n. 147/2013)



# OIC 25 Imposte sul reddito



OIC 25

- ✓ Disciplina in maniera organica la rilevazione della **fiscalità differita** che deriva da operazioni che a) **hanno effetto sul conto economico** b) **operazioni che non hanno avuto effetto sul conto economico** (es: rivalutazione di attività, riserve in sospensione di imposta)
- ✓ La disciplina delle perdite fiscali riportabili a nuovo è stata aggiornata in base alle recenti modifiche legislative e meglio coordinata con la disciplina delle fiscalità differita
- ✓ Fiscalità differita da operazioni che non hanno effetto sul conto economico: si chiarisce in modo esplicito che non si procede alla rilevazione delle imposte differite e anticipate nel caso di: a) rilevazione iniziale dell'avviamento e b) rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria. Si introducono, inoltre, chiarimenti in merito allo stanziamento della fiscalità differita in caso di operazioni straordinarie

## OIC 25 Imposte sul reddito

- ✓ E' stato disciplinato il caso dell'**affrancamento** dei maggiori valori contabili delle attività e dell'avviamento che derivano da un'operazione straordinaria, quando la decisione di avvalersi dell'affrancamento è presa con riferimento all'esercizio in cui avviene l'operazione straordinaria.
- In tema di **affrancamento dell'avviamento**, il principio precisa che il costo pagato per l'imposta sostitutiva è ripartito lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento; l'ammontare del costo differito agli esercizi successivi è rilevato nell'attivo circolante tra i crediti mediante una voce ad hoc C.II.4- quater, *Attività per imposta sostitutiva da riallineamento*. Negli esercizi successivi a quello del riallineamento, in presenza di differenze temporanee derivanti da disallineamenti tra valori civilistici e fiscali che si dovessero produrre per effetto di svalutazioni o di diversi criteri di ammortamento, la società rileva le imposte anticipate/differite secondo le disposizioni del principio.



## *OIC 25 Imposte sul reddito*

- ✓ Calcolo delle imposte differite e anticipate: è stato precisato che l'aliquota fiscale applicabile per il loro calcolo è quella in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio
- ✓ Inglobato il doc. interpretativo n. 2 del precedente OIC 25

## OIC 25 Imposte sul reddito

### Ipotesi di non riallineamento dei valori fiscali:

Si ipotizzi un'operazione di fusione per incorporazione in cui il disavanzo di fusione (pari a 3.500) è imputato al valore degli immobili e in via residuale all'avviamento. La differenza tra il valore corrente degli immobili (22.000) e il valore contabile ante-operazione (18.000) è pari a 4.000. L'aliquota fiscale considerata (Ires + Irap) è del 30%.

Immobili		4.000	
Avviamento		700	
	Fondo imposte differite		1.200
	Disavanzo di fusione		3.500

## OIC 25 Imposte sul reddito

### Ipotesi di riallineamento dei valori fiscali:

	Attività	Passività	
<b>A) Allocazione del disavanzo</b>			
Immobile	4.000	600 (*)	Debiti tributari
Avviamento	100	0	
Totale	4.100	600	
<b><u>Disavanzo da fusione</u></b>		<b><u>3.500</u></b>	
<b>B) Effetti derivanti dal riallineamento del valore fiscale dell'avviamento</b>			
	Attività	Passività	
Attività per imposta sostitutiva da riallineamento	15	15	Debiti tributari

## 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



OIC 23

- 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 distorsivi) 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



OIC 20

## 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 19 Debiti



OIC 19

- ✓ Si forniscono indicazioni circa il contenuto delle voci D3 Debiti verso soci per finanziamenti e D11 Debiti verso controllanti e debiti verso “consociate”
- ✓ Chiariti alcuni aspetti relativi allo scorporo degli interessi passivi impliciti nel costo di acquisizione dei beni o prestazioni di servizi
- ✓ Introduzione di previsioni specifiche con riferimento al trattamento contabile delle obbligazioni indicizzate, dei debiti soggetti a condizioni sospensive e dei prestiti obbligazionari subordinati
- ✓ **Nel caso di violazione di una clausola contrattuale prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento di bilancio (*covenant*) con la conseguenza che il debito diventa immediatamente esigibile, lo stesso va classificato tra le passività a breve a meno che non intervenga un nuovo accordo prima della data di formazione del bilancio**

# *OIC 31 Fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto*



OIC 31

## Principali novità:

- ✓ Nuove disposizioni per 1) rilevazione fondi per resi su prodotti 2) rilevazione dei fondi recupero ambientale 3) utilizzo fondi e trattamento dei fondi eccedenti
- ✓ Aggiornamento trattamento contabile TFR per tener conto della legge n.296/2006



## *OIC 31 Fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto*

- ✓ Gli accantonamenti ai fondi rischi ed oneri sono iscritti tra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria), dovendo prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi → gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria sono iscritti prioritariamente tra le voci della classe B del conto economico (diverse da B12 e B13), quelli relativi all'attività finanziaria o straordinaria rispettivamente alle voci C e D del conto economico
- ✓ Fondi rischi su crediti ceduti: iscrizione di un fondo a copertura eventuali rischi minori rimasti in capo al cedente



# OIC 12 Composizioni e schemi di bilancio d'esercizio



OIC 12

## Principali novità:

- ✓ Se un elemento dell'attivo e del passivo ricade sotto più voci dello schema di stato patrimoniale, l'iscrizione va effettuata nella voce che il redattore del bilancio ritiene più rilevante rispetto alle esigenze conoscitive degli utilizzatori di bilancio (eccezione: trattamento specifico previsto da altri OIC)
- ✓ La presentazione delle informazioni in nota integrativa avviene seguendo l'ordine delle relative voci negli schemi di bilancio (come IAS/IFRS)
- ✓ Nel corpus è stato integrato il contenuto dell'interpretativo 1 dell'OIC 12 Classificazione dei costi e ricavi nel conto economico
- ✓ Fornisce maggiori indicazioni sui principi di classificazione e rappresentazione voci del bilancio (suddivisione, raggruppamento..).

# OIC 14 Disponibilità liquide



OIC 14

## Principali novità:

- ✓ Nel bilancio delle singole società partecipanti al *cash pooling* la quota di pertinenza di ciascuna società del saldo del conto corrente comune si classifica tra i crediti (o i debiti, a seconda del caso) verso la società gestrice; nel bilancio della società gestrice del fondo comune, la classificazione del suo saldo è simmetrica a quanto rilevato dalle altre società partecipanti al *cash pooling*.



# OIC 18 Ratei e risconti



OIC 18

## Principali novità:

- ✓ Precisazione delle condizioni per la rilevazione dei ratei e dei risconti
- ✓ Chiarimenti in merito ai criteri di valutazione dei ratei e dei risconti da iscrivere in bilancio e le poste di conto economico interessate dalle rettifiche di valore
- ✓ Contabilizzazione del maxicanone nelle operazioni di leasing finanziario
- ✓ Eliminazione della necessità di distinguere tra ratei e risconti nello stato patrimoniale quando di valore apprezzabile, in quanto informazione fornita in nota integrativa

# OIC 22 Conti d'ordine



OIC 22

## Principali novità:

- ✓ Fornita la definizione di garanzie prestate e ricevute, impegni, beni di terzi presso la società, beni della società presso terzi, garanzia reale e garanzia personale
- ✓ Precisazione che non vengono inclusi nei conti d'ordine gli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale, nel conto economico e/o nella nota integrativa (es: beni della società presso terzi)
- ✓ Riformulazione disciplina degli impegni (vanno inseriti solamente quelli che per loro natura o ammontare possano incidere in modo rilevante sulla situazione patrimoniale e finanziarie della società e quindi la cui conoscenza sia utile per la valutazione di tale situazione)

# OIC 28 Patrimonio Netto



OIC 28

## Principali novità:

- ✓ Precisare che i versamenti in conto futuro aumento capitale possono essere iscritti a patrimonio solo se non sono restituibili
- ✓ La rinuncia di un qualunque credito da parte di un socio, che si concretizza in un atto formale effettuato esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio → la rinuncia dei soci al diritto alla restituzione trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale

# *OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*



OIC 29

- ✓ La disciplina della determinazione degli effetti del cambiamento di principio è riformulata in maniera più puntuale limitando l'applicazione del metodo prospettico a specifici casi.
- ✓ La disciplina della rilevazione degli errori è rivista al fine di garantire uniformità di trattamento degli stessi, eliminando la distinzione tra “errori determinati” ed “errori non determinati”.
- ✓ Confermato il passaggio a conto economico

## OIC 26 Operazioni attività e passività in valuta



OIC 26

- Ai fini della conversione delle poste in valuta l'OIC 26 segue un approccio basato sulla distinzione tra **poste monetarie** e **poste non monetarie**.
- Per **elementi monetari** si intendono le attività e passività che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare, a date future, importi di denaro in valuta determinati o determinabili. Sono elementi monetari: i crediti e debiti, le disponibilità liquide, i ratei attivi e passivi e i titoli di debito.
- Nel caso delle poste monetarie il principio richiede una separata evidenza nel conto economico della componente valutativa rispetto all'effetto cambio
- Per **elementi non monetari** si intendono le attività e le passività che non comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare importi di denaro in valuta determinati o determinabili. Sono elementi non monetari: le immobilizzazioni materiali e immateriali, le partecipazioni e altri titoli che conferiscono il diritto a partecipare al capitale di rischio dell'emittente, le rimanenze, gli anticipi per l'acquisto o la vendita di beni e servizi, i risconti attivi e passivi

## *OIC 26 Operazioni attività e passività in valuta*

- ✓ Nel caso delle poste non monetarie, il principio non richiede una separata evidenza della componente valutativa rispetto all'effetto cambio.
- ✓ Riformulata la disciplina relativa alle poste in valuta estera alla data del bilancio ai sensi del disposto dell'articolo 2426, numero 8, bis
- ✓ Vengono esplicitati i criteri di conversione da adottare per i fondi rischi ed oneri connessi a passività ed attività in valuta estera → l'importo è stimato in valuta e convertito al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio
- ✓ I conti d'ordine espressi in valuta (es: garanzie, impegni..) vanno convertiti al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio
- ✓ Lavori in corso su ordinazione espressi in valuta: il cambio da utilizzare dipende dal criterio di valorizzazione utilizzato (a percentuale di completamento → cambio a pronti; o commessa completata → cambio storico)



# OIC 10 Rendiconto finanziario



OIC 10

- ✓ Principio predisposto ad hoc ed interamente dedicato alla predisposizione del rendiconto finanziario. In precedenza, le disposizioni sul rendiconto finanziario erano contenute nel *corpus* dell'OIC 12
- ✓ Nato dalla necessità di arricchire le informazioni mirate a dare una rappresentazione corretta della situazione finanziaria della società
- ✓ Non è un prospetto che si aggiunge allo stato patrimoniale e al conto economico (come per IAS) ma è inserito nel corpus della nota integrativa
- ✓ È un prospetto scalare
- ✓ Il suo inserimento non è obbligatorio ma fortemente raccomandato

# OIC 10 Rendiconto finanziario

Principali novità:

- ✓ Eliminazione risorsa finanziaria del CCN per la predisposizione del rendiconto finanziario (non prevista dalla prassi contabile internazionale) → sostituito dalle disponibilità liquide
- ✓ Riformulazione della definizione di gestione reddituale, attività di investimento ed attività di finanziamento
- ✓ Inserimento del divieto di compensazione tra flussi finanziari

## OIC 10 Rendiconto finanziario

- ✓ Il flusso finanziario derivante dall'acquisizione di una società controllata (nel bilancio consolidato) o di un ramo d'azienda (nel bilancio d'esercizio) è presentato distintamente nell'attività di investimento, al netto delle disponibilità liquide acquisite o dismesse come parte dell'operazione
- ✓ I flussi finanziari derivanti connessi ai derivati di copertura sono presentati nella stessa categoria dei flussi finanziari dell'elemento coperto
- ✓ Eliminazione di alcune alternative contabili previste dal precedente OIC 12 che originavano problemi di comparabilità e chiarezza dei dati: i dividendi ricevuti e pagati sono presentati distintamente, rispettivamente, nella gestione reddituale e nell'attività di finanziamento e le imposte sul reddito sono presentate distintamente nella gestione reddituale

# OIC 10 Rendiconto finanziario

Informazioni fornite dal rendiconto finanziario:

- 1) Informazioni circa le disponibilità liquide prodotte/assorbite dalla gestione reddituale , intesa come l'insieme delle operazioni che si concretizzano in ricavi e in costi necessari a produrre tali ricavi→  
**AUTOFINANZIAMENTO**

## esempi

- ✓ incassi dalla vendita di prodotti e servizi;
- ✓ Pagamenti per acquisizione di servizi;
- ✓ Pagamenti a dipendenti
- ✓ Pagamenti e rimborsi di imposte

## *OIC 10 Rendiconto finanziario*

2) Informazioni circa le disponibilità liquide prodotte/assorbite dall'attività di investimento intesa come acquisto/vendita di immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate.

esempi:

- ✓ Acquisto o vendita di cespiti
- ✓ Acquisto o vendita di partecipazioni
- ✓ Acquisto o vendita di immobilizzazioni immateriali (es: brevetti)

## OIC 10 Rendiconto finanziario

- 3) Informazioni circa le disponibilità liquide prodotte/assorbite dall'attività di finanziamento intesa come ottenimento restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito

esempi:

- ✓ Incassi derivanti dall'emissione di azioni o quote rappresentative del capitale di debito.
- ✓ Pagamento di dividendi.

# OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto



OIC 17

- ✓ Riunisce il tema del bilancio consolidato (precedente OIC 17) e il tema del metodo del patrimonio netto (precedente OIC 21)
- ✓ **Differenza iniziale da annullamento**

Si è precisato che, all'atto del consolidamento della partecipazione, la differenza iniziale da annullamento si determina attraverso il confronto tra il valore contabile della partecipazione e la corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della controllata. Si è così allineato il testo del principio al dettaglio del D. Lgs. 127/91 che all'art. 31 prevede che siano eliminate "le partecipazioni incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni di patrimonio netto di queste" precisando poi all'art. 33 che tale eliminazione sia "attuata sulla base dei valori contabili" della partecipazione.

# *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

## ✓ **Acquisizione di ulteriori quote di partecipazione nella controllata:**

E' stato esplicitato che in questo caso la differenza da annullamento è determinata dalla differenza tra il prezzo di acquisto della quota aggiuntiva e l'ammontare proporzionale del patrimonio netto contabile della controllata alla data del nuovo acquisto. Tale differenza va trattata analogamente a quanto previsto per la differenza iniziale da annullamento

## ✓ **Data del consolidamento delle partecipazioni acquisite nell'esercizio:**

In linea con l'attuale OIC 17, si precisa che, a livello di best practice, l'eliminazione delle partecipazioni oggetto di consolidamento è effettuata alla "data di acquisizione del controllo" in quanto tecnicamente più corretta. Si ammette tuttavia l'utilizzo della "data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento" stante l'esplicito richiamo a tale momento fatto dal primo comma dell'art. 33 del D.Lgs. 127/1991



# *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

## ✓ **Data del consolidamento in sede di redazione del primo bilancio consolidato:**

Si precisa che nel caso delle società che redigono per la prima volta il bilancio consolidato, perché ne erano esonerate (in quanto piccoli gruppi o avevano partecipazioni irrilevanti), il consolidamento delle partecipazioni è attuato sulla base dei valori contabili alla data del primo consolidamento. Infatti, in tali casi potrebbero essere irrilevanti. Se invece si tratta di una subholding che redige per la prima volta il consolidamento si raccomanda che il consolidato sia effettuato con riferimento alla data originaria di acquisto delle partecipazioni, in quanto tecnicamente più corretto e la necessaria documentazione dovrebbe essere disponibile

## *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

### ✓ **Mancanza di requisiti per l'iscrizione di una differenza da consolidamento:**

Muovendo dall'assunto che, nel caso di prezzo della partecipazione pagato in eccesso rispetto al valore degli assets acquisiti (cioè di residuo positivo non recuperabile), si sia in presenza di un cattivo affare, e quindi di una vera e propria perdita economica, il principio precisa che la differenza vada imputata direttamente a conto economico. Il trattamento previsto è in linea con quello seguito nel bilancio d'esercizio della stessa partecipante, la quale deve svalutare la partecipazione. Il principio specifica che tale perdita è imputata nella voce oneri straordinari del conto economico consolidato

## *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

### ✓ **Utilizzo del Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri:**

L'art. 33 del D.Lgs. 127 prevede che quando vi è una differenza iniziale di annullamento negativo (valore del patrimonio netto contabile della partecipata maggiore del costo della partecipazione), e tale differenza dia dovuta alla previsione di risultati economici sfavorevoli, essi si contabilizza in un apposito "Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri". Si chiariscono le modalità di utilizzo di tale fondo. Si prevede infatti che il fondo sia utilizzato negli esercizi successivi in modo da riflettere le ipotesi assunte in sede di sua stima all'atto dell'acquisto. L'utilizzo del fondo si effettua a prescindere dall'effettiva manifestazione delle perdite attese. L'utilizzo del fondo è rilevato con separata evidenza nei proventi straordinari in coerenza con la struttura e il contenuto degli schemi previsti dal legislatore

## *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

### ✓ **Cessione di partecipazione con perdita del controllo**

In tal caso la partecipazione è deconsolidata con riferimento alla data di cessione, in modo da poter evidenziare nel bilancio consolidato il contributo reddituale della partecipazione sino alla data di cessione. Si precisa che comunque è consentito utilizzare il relativo valore alla data di chiusura del precedente esercizio nel caso di difficoltà pratica a reperire nei tempi dovuti le informazioni alla data di cessione o di eccessivi costi per il loro ottenimento. In questo caso, la partecipazione è deconsolidata dall'inizio dell'esercizio

# *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

## ✓ **Leasing:**

E' stata semplificata la parte relativa al leasing. Si raccomanda l'adozione della contabilizzazione del leasing con il metodo finanziario in quanto è la soluzione tecnicamente da preferire. In questo caso, si dà separata indicazione dei beni ricevuti in locazione finanziaria nelle voci delle immobilizzazioni dell'attivo dello stato patrimoniale consolidato. E' comunque ammesso contabilizzare le operazioni di leasing finanziario con il metodo patrimoniale anche nel bilancio consolidato. In questo caso si forniscono in nota integrativa le specifiche informazioni richieste dall'art. 2427 n. 22

- ✓ **Riformulazione e semplificazione delle nozioni di controllo e collegamento nonché di esonero ed esclusione dall'area di consolidamento.**

# OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto

Principali differenze riguardanti il metodo del PN (vecchio OIC 21):

- ✓ A livello di *best practice*, il patrimonio netto contabile della partecipata da porre a confronto con il costo di acquisto ai fini del calcolo della differenza iniziale tra i due valori è quello (ove siano disponibili le informazioni) alla *data di acquisizione*. Ammessa come data di riferimento quella dell'ultimo bilancio della partecipata
- ✓ Lo storno degli utili e delle perdite realizzati con la partecipata avviene (anche nel caso di vendita da partecipante a partecipata) solo in misura corrispondente alla frazione di capitale posseduto dalla partecipante. A differenza del consolidato, gli altri soci della partecipata non sono inclusi nel patrimonio della partecipante e quindi gli utili e le perdite realizzati con loro costituiscono a tutti gli effetti utili/perdite realizzati con terze parti

## *OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*

- ✓ Chiarimenti in merito al trattamento contabile nel caso di operazioni sul capitale della partecipata che determinino una variazione della quota partecipativa del partecipante
- ✓ Precisazioni in merito al trattamento contabile relativo all'acquisizione di ulteriori quote nella partecipata
- ✓ Contabilizzazione nel bilancio di esercizio di un cambiamento di criterio di valutazione nel caso in cui la partecipante già consolidi la partecipata fin dalla sua acquisizione
- ✓ Eliminazione dell'opzione di utilizzo del metodo patrimoniale per la contabilizzazione degli utili e delle perdite della partecipata negli esercizi successivi alla prima valutazione → utilizzo del solo METODO REDDITUALE.

**Grant Thornton** refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. **Ria Grant Thornton spa** is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.