

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

OIC APPLICABILI

AL 31 DICEMBRE 2014

AGENDA

1. NOVITA' IN TEMA DI COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO
 2. PANORAMICA SULLE PRINCIPALI NOVITÀ INTERVENUTE NEI PRINCIPI OIC ED AI LORO POSSIBILI IMPATTI SUI BILANCI
 3. OIC 15 – I CREDITI
 4. OIC 9 – SVALUTAZIONI E PERDITE DUREVOLI DI VALORE, OIC 13 RIMANENZE & OIC 23 LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE
 5. OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
 6. OIC 20 – TITOLI DI DEBITO
 7. OIC 17 e OIC 21 – BILANCIO CONSOLIDATO E PARTECIPAZIONI
-

Oic 3

- Informazioni sugli strumenti finanziari

Oic 4

- Fusione e scissione

Oic 5

- Bilanci in liquidazione

Oic 6

- Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio

Oic 7

- Certificati verdi

Oic 8

- Quote di emissione gas serra

Oic 9

- Svalutazioni per perdite durevoli di valore

Oic 10

- Rendiconto finanziario

Oic 12

- Composizione e schemi del bilancio di esercizio

Oic 13

- Rimanenze

Oic 14

- Disponibilità liquide

Oic 15

- Crediti

Oic 17

- Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto

Oic 18

- Ratei e risconti

Oic 19

- Debiti

Oic 20

- Titoli di debito

Oic 21

- Partecipazioni ed azioni proprie

Oic 22

- Conti d'ordine

Oic 25

- Imposte sul reddito

Oic 26

- Operazioni, attività e passività in valuta estera

Oic 28

- Patrimonio netto

Oic 29

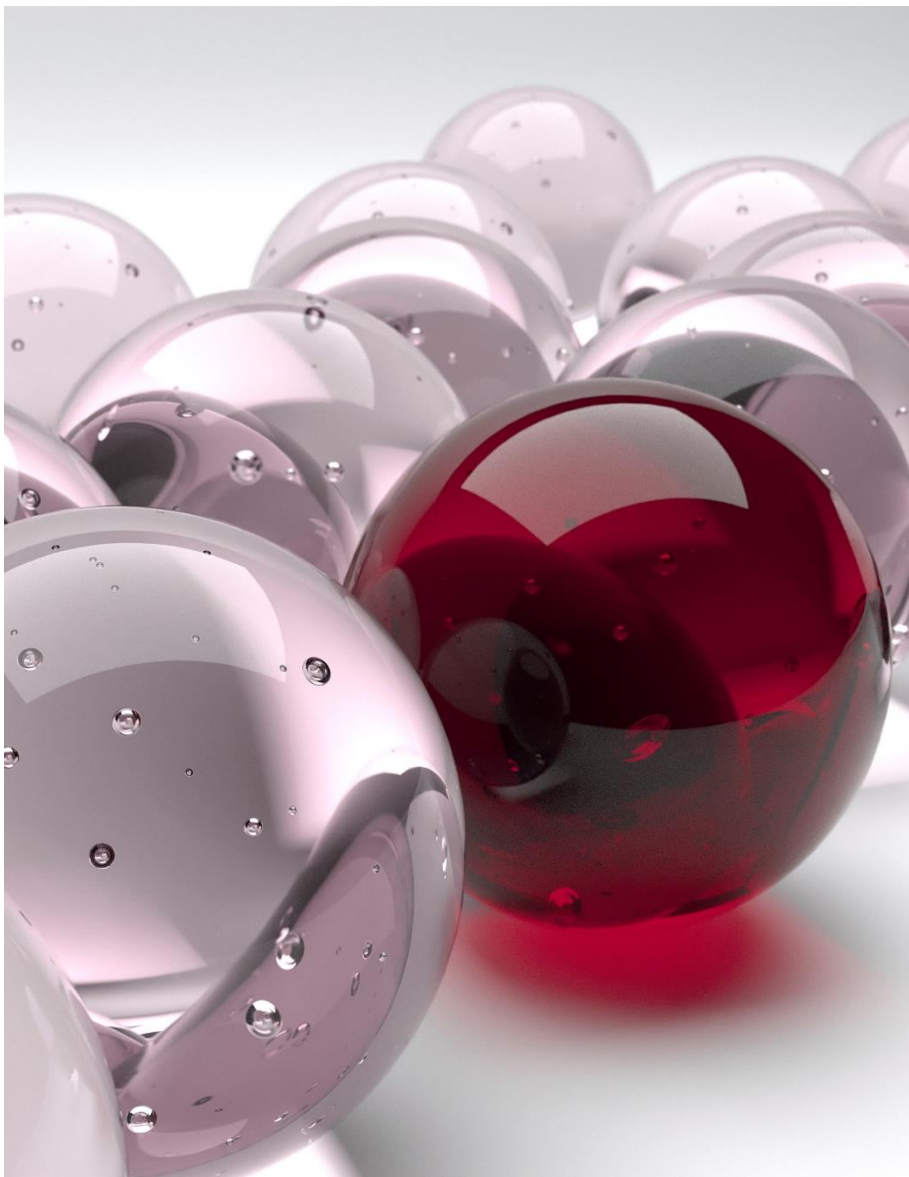
- Cambiamenti di stime e correzioni errori

Oic 31

- Fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto

Entrata in vigore: tutti i nuovi principi si applicano ai bilanci chiusi a partire dal 31.12.2014

Nota: il documento n. 24 Immobilizzazioni immateriali è ancora in fase di consultazione



01

NOVITA' IN TEMA DI
COMPOSIZIONE E
SCHEMI DEL
BILANCIO



OIC 10 RENDICONTO FINANZIARIO



Sintesi delle novità

- ❑ Il nuovo OIC 10 elimina l'impostazione del rendiconto basata sul capitale circolante netto.
- ❑ Il rendiconto finanziario include i flussi finanziari delle disponibilità liquide, suddividendoli tra **gestione reddituale, attività di investimento e attività di finanziamento**.

Rispetto alla versione dell'OIC 10 posta in consultazione nel 2014 si segnala che la versione definitiva non contiene più la precisazione secondo cui *“ai fini della redazione del rendiconto finanziario, tra le disponibilità liquide sono ricompresi anche gli strumenti regolati a vista utilizzati per soddisfare sbilanci di cassa dovuti ad esigenze quotidiane o comunque di brevissimo”*. La precisazione è stata eliminata a causa delle incertezze applicative che ne potrebbero derivare; pertanto, la risorsa di riferimento è costituita dalle sole disponibilità liquide.

La **gestione reddituale** comprende i flussi relativi alle operazioni connesse all'acquisizione, produzione e distribuzione di beni e alla fornitura di servizi, nonché alle altre operazioni non ricomprese nell'attività di investimento e di finanziamento.

L'attività d'investimento comprende i flussi che derivano dalle operazioni di acquisto e di vendita delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate e consente di analizzare i pagamenti effettuati per acquisire attività destinate a produrre ricavi negli esercizi futuri.

L'attività di finanziamento comprende i flussi che derivano dall'ottenimento o dalla restituzione delle disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito.

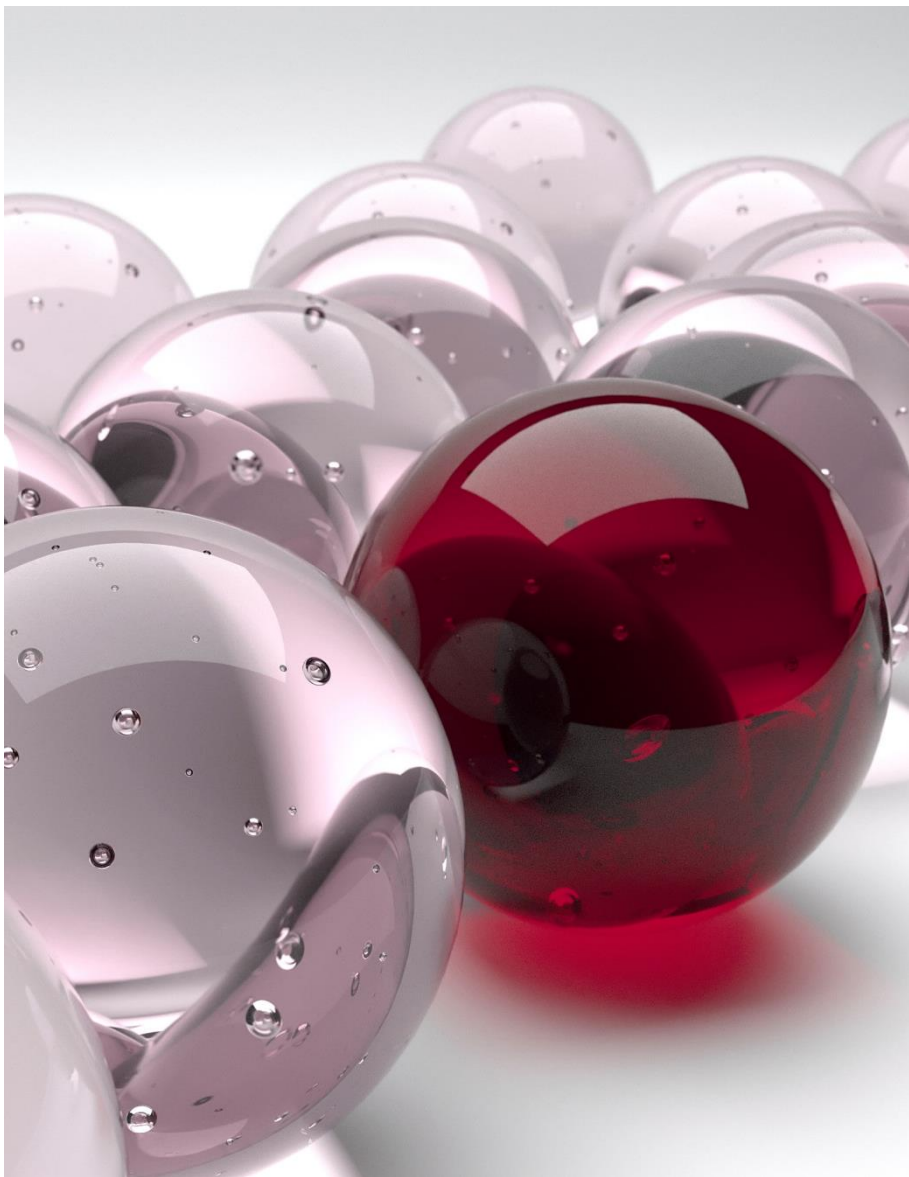
I flussi devono essere presentati senza compensazione tra flussi di segno opposto.

Particolarità

La regola generale richiede la distinta presentazione degli **interessi** pagati e incassati nella gestione reddituale così come dei **dividendi** incassati (gestione reddituale) e pagati (finanziaria).

Eccezione di presentazione: se gli interessi si riferiscono direttamente ad investimenti (allocati tra le attività di investimento) o a finanziamenti (allocati tra le attività di finanziamento).

Si ricorda che il codice civile non prevede espressamente la redazione del rendiconto finanziario tra gli schemi obbligatori.



OIC 12 COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Sintesi delle novità

- ❑ Il nuovo principio ha incorporato l'interpretativo n.1 dell'OIC 12.
- ❑ Prevede una serie di appendici con precisazioni particolari (norme relative ai consorzi, bilancio in forma abbreviata, informativa sugli strumenti finanziari partecipativi, operazioni di locazione finanziaria e compravendita (leasing e sale/lease back), operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, informativa sull'attività di direzione e coordinamento, informativa relativa a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio).
- ❑ Sono riviste e precisate alcune classificazioni di poste particolari per il conto economico
- ❑ L'illustrazione dei criteri di valutazione nella Nota Integrativa non deve limitarsi al riferimento ai criteri dell'articolo 2426 del CC, ma deve evidenziare la scelta fatta dalla società tra i criteri di valutazione ammessi

Ambito di applicazione

- ❑ alle società per azioni, alle società a responsabilità limitata e alle società in accomandita per azioni, nonché alle società cooperative;
- ❑ alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice, quando tutti i soci illimitatamente responsabili siano società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni;
- ❑ ai consorzi con attività esterna e alle società consortili, coerentemente con la disciplina giuridica di tali soggetti.

Il principio è **raccomandato** per le società di persone e le imprese individuali che svolgono attività commerciale.

Lo schema di conto economico è basato sulla distinzione tra **attività ordinaria** e **attività straordinaria**: la prima comprende l'attività caratteristica e quella accessoria; inoltre, **l'attività finanziaria** è evidenziata separatamente.

Il concetto di correlazione per aree è rilevante.

L'attività **straordinaria** include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società.

Sono considerati **straordinari proventi e oneri** che derivano da:

- a) eventi accidentali e infrequenti;
- b) operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società.

La straordinarietà dell'evento o dell'operazione è determinata in funzione della sua natura in relazione all'ordinaria attività della società.

Restano **esclusi** gli eventi che, pur accidentali e non ricorrenti nel loro verificarsi o nel loro ammontare, sono connessi alla ordinaria attività della società.

Novità per il conto economico

Nella voce A5 – Altri ricavi e proventi la società deve includere i contributi in conto esercizio e le **componenti positive dei certificati ambientali** oltre alla quota di competenza dell'esercizio dei contributi in conto capitale contabilizzati tramite la tecnica dei risconti passivi e nella voce B.14 – Oneri diversi di gestione i componenti negativi reddituali derivanti **da certificati ambientali**.

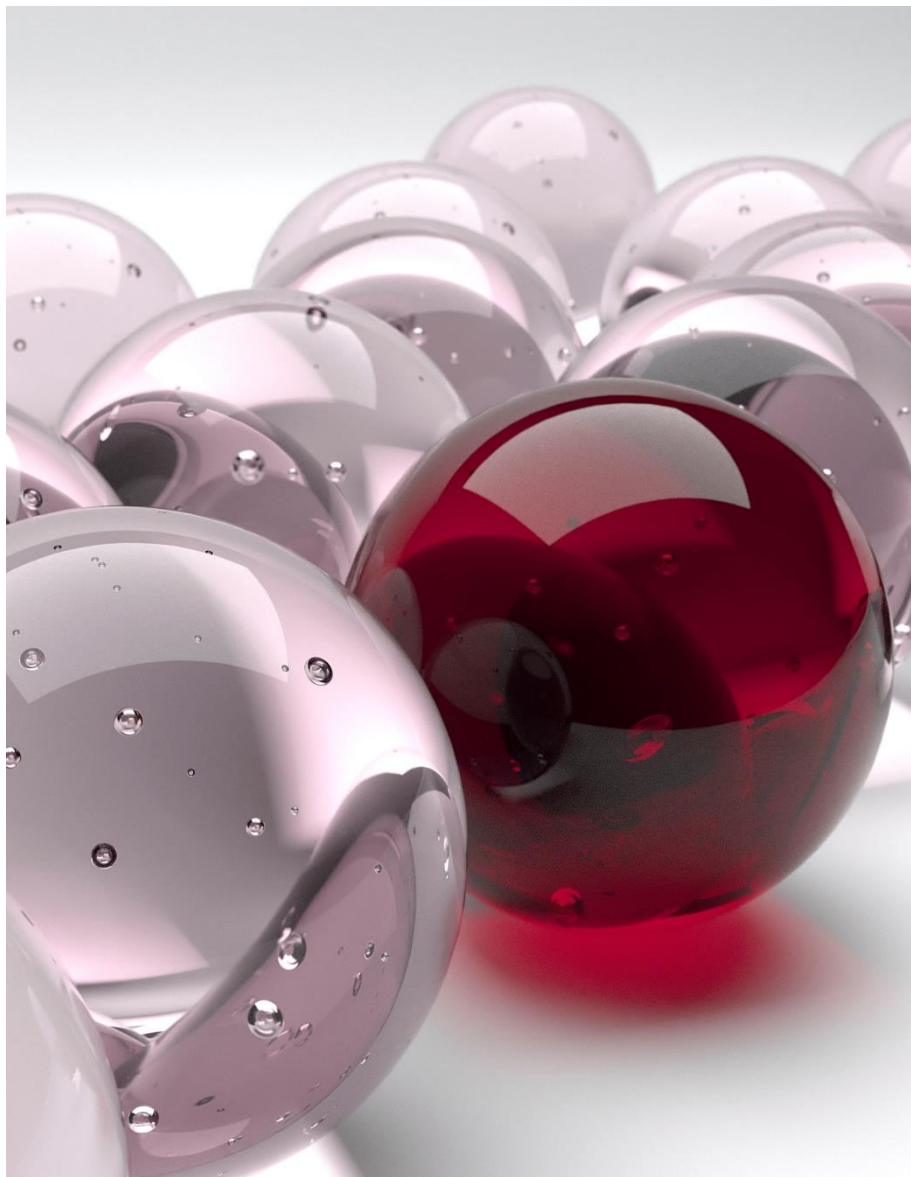
Nella voce B.10 d) Ammortamenti e svalutazioni devono essere incluse le svalutazioni dei ratei e risconti attivi di natura **non finanziaria**, quali ad esempio i contratti di affitto.

Le svalutazioni di ratei e risconti attivi di **natura finanziaria**, per esempio interessi, sono incluse nelle voci delle classi C – Proventi e oneri finanziari o D- Rettifiche di valore di attività finanziarie .



02

PANORAMICA SULLE
PRINCIPALI NOVITÀ
INTERVENUTE NEI
PRINCIPI OIC ED AI
LORO POSSIBILI
IMPATTI SUI BILANCI



OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

Sintesi delle novità

- ❑ Definizione e trattamento del «Cash pooling»

Cos'è

È un accentramento virtuale o effettivo dei flussi finanziari in entrata e in uscita di un gruppo presso una unica società, per ottenere una migliore gestione della tesoreria aziendale. La capogruppo apre un unico conto corrente sul quale confluiscono tutti gli altri, in base a specifici contratti tra le società.

Nel bilancio delle singole società la liquidità versata nel conto corrente comune rappresenta **un credito** verso la società che amministra il cash pooling, (OIC 15) mentre i prelevamenti costituiscono **un debito** verso la stessa (OIC 19).

Nel bilancio della società che gestisce il cash pooling, le registrazioni sono simmetriche a quelle delle società amministrate.

Casi particolari

Sospesi di cassa: sono uscite già avvenute ma non ancora registrate, in attesa della documentazione necessaria alla loro rilevazione contabile. Pertanto, alla data di bilancio, contabilmente potrebbero apparire fondi liquidi in realtà già utilizzati: i sospesi di cassa sono eliminati, effettuando le relative registrazioni contabili in contropartita agli appropriati conti patrimoniali o economici.

Casse funzionanti a fondo fisso: sono casse dotate di fondi a giacenza costante prefissata le cui uscite, per praticità, vengono solo periodicamente rendicontate ai fini delle rilevazioni contabili delle operazioni eseguite, nonché del contestuale reintegro delle casse a fondo fisso a mezzo di girofondi da altre casse e/o da conti bancari..

Conti vincolati: le disponibilità liquide vincolate sono iscritte nell'attivo circolante, fatti salvi i casi nei quali la natura del vincolo è tale da indurre a considerarle quali Immobilizzazioni.



OIC 22 CONTI D'ORDINE

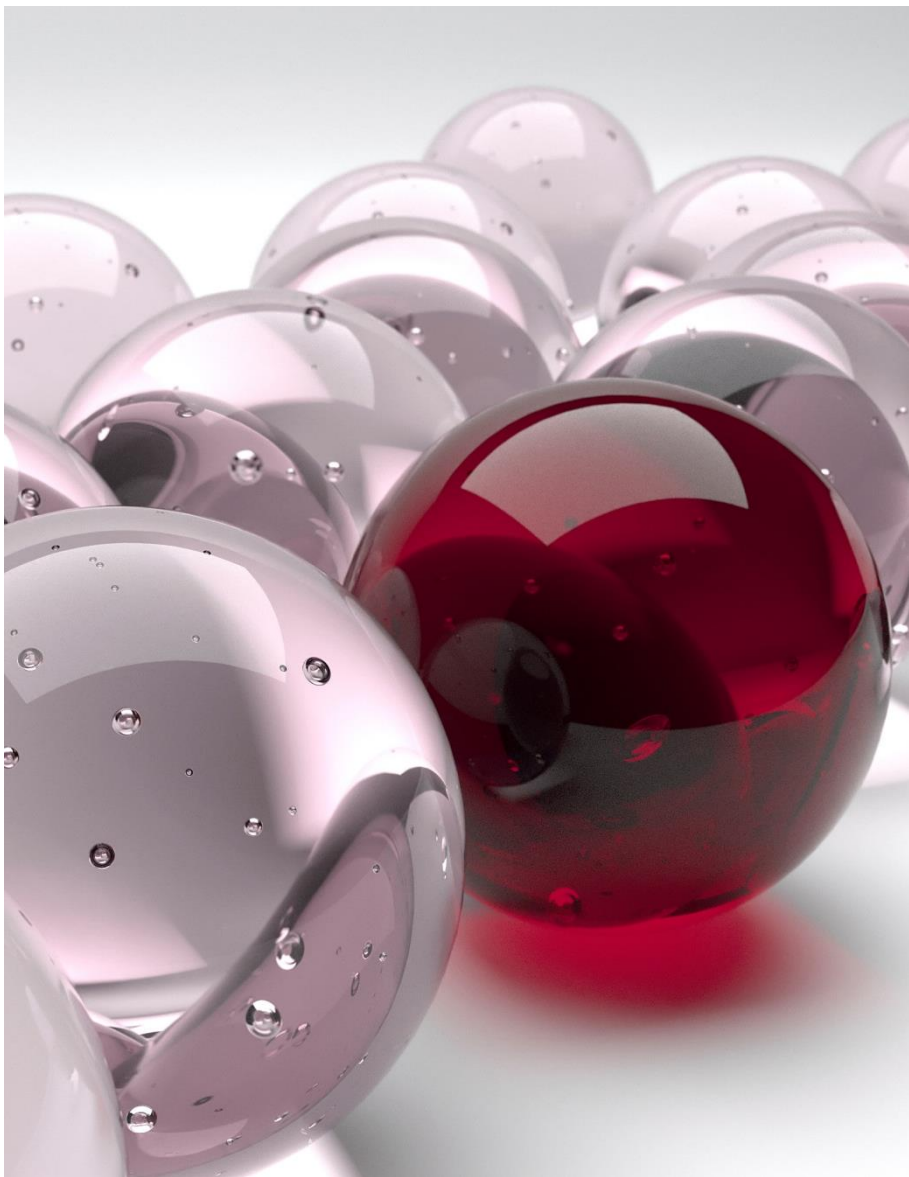


Sintesi delle novità

- ❑ fornisce **le definizioni** di garanzie prestate e ricevute, impegni, beni di terzi presso la società, beni presso terzi oltre che di garanzia (personale e reale);
- ❑ precisa che **non si procede alla rappresentazione nei conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale** - per evitare duplicazioni che nuocerebbero alla chiarezza - **di quegli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale**, nel conto economico e/o nella nota integrativa (ad es. dei beni della società presso terzi);
- ❑ **reformula la disciplina degli impegni** con particolare riguardo agli impegni da **non** riportare in calce allo stato patrimoniale. Sono iscritti nei conti d'ordine gli impegni che per loro natura e ammontare possono incidere in modo rilevante sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società, e quindi la cui conoscenza sia utile per valutare tale situazione.

Sintesi delle novità

- ❑ fornisce **le definizioni** di garanzie prestate e ricevute, impegni, beni di terzi presso la società, beni presso terzi oltre che di garanzia (personale e reale);
- ❑ precisa che **non si procede alla rappresentazione nei conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale** - per evitare duplicazioni che nuocerebbero alla chiarezza - **di quegli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale**, nel conto economico e/o nella nota integrativa (ad es. dei beni della società presso terzi);
- ❑ **reformula la disciplina degli impegni** con particolare riguardo agli impegni da **non** riportare in calce allo stato patrimoniale. Sono iscritti nei conti d'ordine gli impegni che per loro natura e ammontare possono incidere in modo rilevante sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società, e quindi la cui conoscenza sia utile per valutare tale situazione.



OIC 26 OPERAZIONI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ IN VALUTA ESTERA

Sintesi delle novità

Si riferiscono e sono correlate alla definizione di poste monetarie e non monetarie, interpretando il disposto dell'art. 2426, 8-bis del codice civile

- ❑ Poste **MONETARIE**: comportano un diritto/obbligo ad INCASSARE/PAGARE importi in valuta
 - sono convertite al **cambio corrente** alla chiusura d'esercizio

- ❑ Poste **NON MONETARIE**: NON comportano diritto/obbligo ad incassare/pagare
 - sono iscritte al **cambio storico** (sia che siano iscritte nel circolante che nell'immobilizzato).

L'effetto cambio è solo uno degli elementi da considerare per la svalutazione

Sintesi delle novità

- ❑ Le poste **monetarie** vanno valutate **separando** (nel conto economico) l'effetto cambio dall'effetto valutazione, mentre le poste non monetarie no (in quanto l'effetto può essere aleatorio e non durevole).
 - dal punto di vista procedurale, si effettua PRIMA la valutazione, poi il CAMBIO
- ❑ Nella voce C17-bis) *“utili e perdite su cambi”* sono rilevati:
 - gli utili e le perdite su cambi **realizzati**, derivanti dalla conversione di attività e passività in valuta regolate (cioè incassate o pagate) nell'esercizio, quale, ad esempio l'incasso di un credito;
 - gli utili e le perdite su cambi **non realizzati**, derivanti dalla conversione di attività e passività in valuta non ancora regolate alla data di chiusura dell'esercizio.



Nota: tale evidenza serve per la determinazione della riserva di patrimonio netto non distribuibile prevista dal CC, formata dagli utili netti su cambi

OIC 26 OPERAZIONI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ IN VALUTA ESTERA

Casi particolari

Casi particolari	Conversione
Le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto i cui bilanci sono espressi in valuta estera	Traduzione bilancio secondo OIC 17: si traduce il bilancio in Euro e poi si esegue la valutazione al PN
Fondi per rischi ed oneri e conti d'ordine in valuta	<p>Sono convertiti cambio corrente alla chiusura d'esercizio</p> <p>Sono considerati poste MONETARIE in quanto potranno in futuro comportare esborsi di natura FINANZIARIA</p>

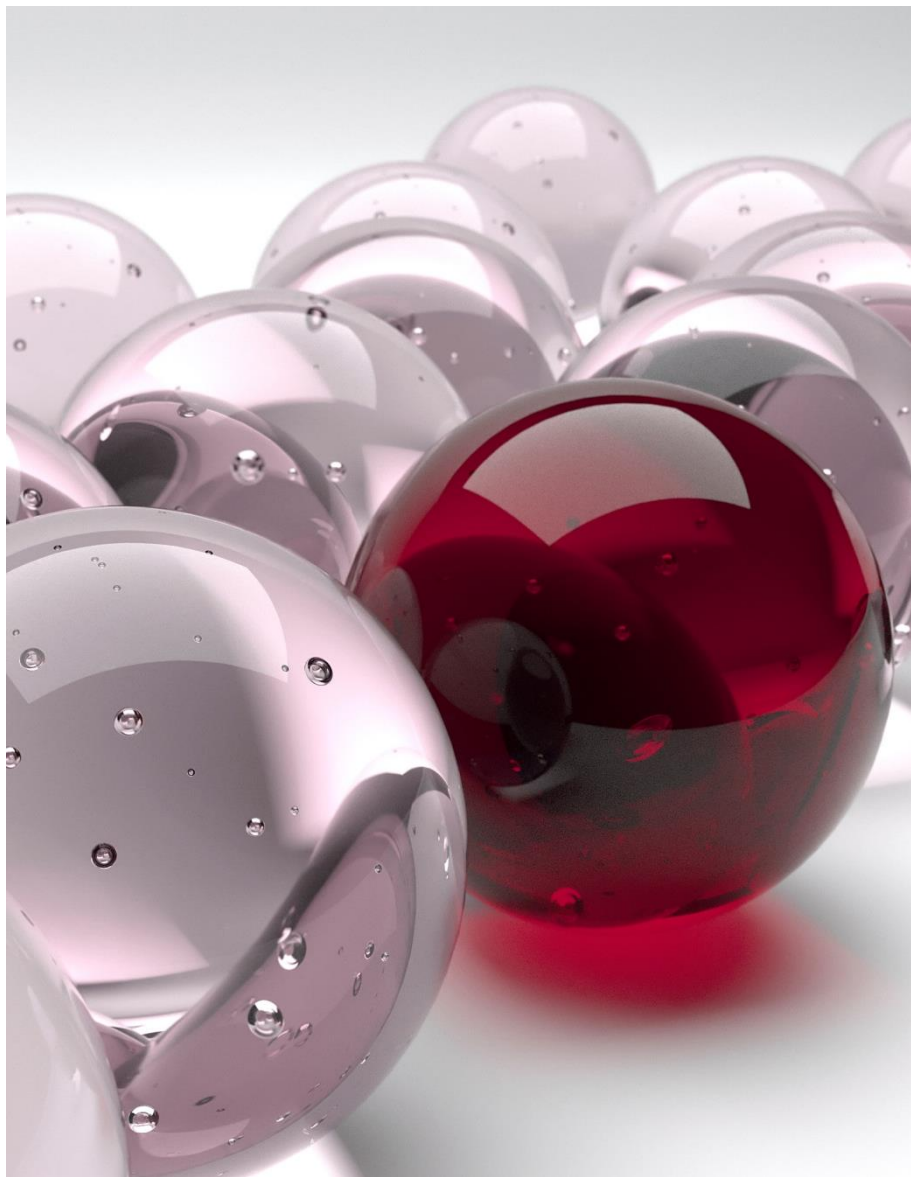
Casi particolari

Casi particolari	Conversione
Lavori in corso su ordinazione in valuta estera	<p>A) Valutazione commessa completata = le RIMANENZE sono considerate poste NON monetarie = Il ricavo è a fine commessa</p> <p>- Rimanenze al costo di produzione  Cambio STORICO</p> <p>B) Valutazione alla Percentuale di completamento = logica del RICAVO MATURATO = assimilato ai CREDITI  Cambio CORRENTE</p> <p>NOTA: la conversione avviene ogni anno per l'INTERO importo e non per strati di formazione delle rimanenze (Ris. A.E. 249/E)</p>

OIC 26 OPERAZIONI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ IN VALUTA ESTERA

Riepilogo

Voci di bilancio	Cambio da utilizzare
<ul style="list-style-type: none">➤ Disponibilità liquide➤ Crediti (attivi circolante e immobilizzato)➤ Lavori in corso su ordinazione valutati con il criterio della percentuale di completamento➤ Titoli di debito (attivo circol. e immobilizzato)➤ Debiti➤ Fondi per rischi ed oneri➤ Conti d'ordine	Cambio a pronti (CORRENTE) di fine esercizio
<ul style="list-style-type: none">➤ Rimanenze di magazzino➤ Lavori in corso su ordinazione valutati con il criterio della commessa completata➤ Partecipazioni (attivo circolante)	Cambio storico Del cambio corrente si tiene conto per la conversione di eventuali flussi finanziari futuri in valuta al fine di determinare il valore recuperabile e l'eventuale perdita durevole di valore
<ul style="list-style-type: none">➤ Immobilizzazioni materiali e immateriali➤ Partecipazioni (attivo immobilizzato con valutazione al costo)	Cambio storico Del cambio corrente si tiene conto quando si giudica durevole la riduzione al fine di determinare il valore recuperabile e l'eventuale perdita durevole di valore dell'attività
<ul style="list-style-type: none">➤ Partecipazioni (attivo immobilizzato con valutazione al PN)	Criteri di traduzione del bilancio in valuta (cfr. OIC 17)



OIC 28

PATRIMONIO NETTO

Sintesi delle novità

- ❑ È stata eliminata la parte destinata agli **acconti su dividendi**, in quanto le società non quotate non possono distribuirli.
- ❑ La **rinuncia ai crediti (di natura commerciale o finanziaria)** è trattata contabilmente come un apporto di patrimonio se motivata come supporto finanziario. Perciò, se il socio rinuncia al diritto di restituzione trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto - riserva di capitale.
- ❑ I **versamenti in conto futuro aumento di capitale** sono iscritti a Patrimonio netto solo se non sono restituibili
- ❑ **Riduzione volontaria del capitale** ex art 2445 cc per le Spa o 2482 cc per le Srl la rilevazione contabile può essere fatta solo alla fine dell'iter previsto dal codice
- ❑ Appendice specifica sulla distribuibilità, vincoli, e possibilità di utilizzo delle riserve



OIC 29 CAMBIAMENTI DI PRINCIPI, STIME, CORREZIONI DI ERRORI

OIC 29 CAMBIAMENTI DI PRINCIPI, STIME, CORREZIONI DI ERRORI

Sintesi delle novità

- ❑ riformula la disciplina della determinazione degli effetti del cambiamento di principio in maniera più puntuale, limitando l'applicazione del metodo prospettico a specifici casi;
- ❑ rivede la disciplina della rilevazione degli errori al fine di garantire uniformità di trattamento degli stessi, eliminando la distinzione tra “errori determinanti” ed “errori non determinanti”;
- ❑ amplia la trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio con l'obiettivo di trattare in maniera più esaustiva la possibilità che tali eventi possano comportare un problema di continuità aziendale.
- ❑ Distingue tra fatti intervenuti dopo la chiusura che devono/non devono essere recepiti

Cambiamenti di principi contabili

Un cambiamento di principio contabile (**inclusi le procedure ed i metodi di applicazione**) è una variazione rispetto al principio contabile adottato nel precedente esercizio.

Gli effetti del cambiamento sono rilevati a **conto economico**: tra i proventi e oneri straordinari per la parte relativa all'effetto retroattivo, e sulla gestione ordinaria per la parte di competenza dell'esercizio.

Gli effetti del cambiamento sono rilevati **retroattivamente**, salvo i seguenti casi (si applica il **metodo prospettico**):

- non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio
- la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa

Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Tipologia	Descrizione
Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che modificano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.
Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che modificano situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.
Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale	<p>Fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale.</p> <p>Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale</p>



OIC 31 FONDI PER RISCHI E ONERI E TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO



Sintesi delle novità

Modifica sostanziale nella struttura del principio, nella quale ora per il soggetto interessato dovrebbe essere più facilmente rintracciabile:

- ☐ l'ambito di applicazione;
- ☐ le principali definizioni;
- ☐ i criteri di classificazione e rilevazione ;
- ☐ le informazioni che il redattore del bilancio deve presentare nella nota integrativa.

Requisiti per l'iscrizione dei fondi rischi e oneri:

Gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti devono presentare, alla chiusura dell'esercizio, le seguenti caratteristiche:

- ☐ natura determinata;
- ☐ esistenza certa o probabile;
- ☐ ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati; ammontare della passività attendibilmente stimabile.

Gli accantonamenti al fondo rischi ed oneri devono essere iscritti tra le voci dell'attività gestionale (caratteristica, accessoria, finanziaria oppure straordinaria) a cui si riferisce l'operazione, in quanto deve prevalere il criterio della classificazione dei costi per natura

Non è consentito attualizzare i fondi per tener conto dell'inflazione.

Un fondo **NON** può essere iscritto per :

- ☐ rettificare i valori dell'attivo;
- ☐ coprire rischi generici;
- ☐ effettuare accantonamenti per oneri o perdite che derivano da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e inerenti a situazioni non esistenti alla data di chiusura dell'esercizio;
- ☐ rilevare passività potenziali remote (passività poco probabili) o passività potenziali che, pur probabili, hanno un ammontare determinabile solo in modo aleatorio ed arbitrario (passività probabile ma stima non attendibile).

Tipologie di fondi rischi specifici introdotte

Fondi rischi su crediti ceduti: iscritto alla voce B.3 se sono ceduti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito, ma rimangono in capo alla cedente alcuni rischi minimali

Fondi per resi di prodotti (voce B3) rappresenta gli accantonamenti fatti dalle società per oneri futuri che probabilmente emergeranno per il ritiro dei prodotti rimasti invenduti e per sostenere il relativo costo.

Fondi recupero ambientale: accolgono gli futuri derivanti dal ripristino dei danni all'ambiente o al territorio provocati dall'azienda o a seguito di contenziosi per la violazione di norme in materia ambientale, di sicurezza nei cantieri e negli ambienti di lavoro, per un valore pari alla stima dei costi che l'azienda presume di sostenere, considerando anche gli eventuali sviluppi tecnici e legislativi futuri conosciuti alla data di bilancio

Fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali: tale fondo viene iscritto quando gli organi amministrativi approvano il piano di ristrutturazione. Include costi diretti quali costo del personale, demolizione di impianti, asporto di materiale, bonifica e adattamento dei locali.



03

OIC 15 – I CREDITI

Sintesi delle novità

Rispetto al precedente OIC 15 si è provveduto a:

- ☐ meglio definire il concetto di CRITERIO DI CLASSIFICAZIONE in bilancio
- ☐ chiarire alcuni aspetti del procedimento di valutazione collettiva dei crediti (concetto di classi omogenee), nonché alcuni aspetti specifici delle svalutazioni dei crediti (crediti assistiti da garanzie o assicurati).
- ☐ fornire alcuni chiarimenti in ordine allo scorporo/attualizzazione dei crediti;
- ☐ Proporre il modello contabile basato sul trasferimento dei rischi per la cancellazione dei crediti (incasso)
- ☐ precisare che nel caso di vendita a rate con riserva della proprietà si iscrive in sede di consegna del bene il ricavo della vendita dal momento che il mantenimento della proprietà assolve solo ad una funzione di garanzia, mentre i rischi e i benefici connessi alla proprietà sono immediatamente trasferiti;

Classificazione dei crediti

Stato patrimoniale - attivo circolante- immobilizzazioni finanziarie

- **NO** criterio finanziario (cioè sulla base del periodo di tempo entro il quale le attività si trasformeranno in liquidità, convenzionalmente rappresentato dall'anno)
- **SI** sulla base del ruolo svolto dalle diverse attività nell'ambito dell'ordinaria gestione aziendale. Il criterio è quello della “**destinazione**” (o **dell'origine**) dei crediti rispetto all'attività ordinaria..

CONTRO ECONOMICO - svalutazioni dei crediti

- le Perdite su crediti **derivanti da valutazioni** vanno classificate
 - in B10.d (svalutazione crediti dell'attivo circolante)
 - o in D19.d (svalutazione immob. fin. che non costituiscono part.)
- le Perdite su crediti **non derivanti da valutazioni** vanno classificate nella voce B.14 (oneri diversi di gestione) per la parte residua dopo utilizzo del fondo svalutazione.

Processo di valutazione forfettario

Per la stima del **fondo svalutazione crediti** è ammesso un processo di valutazione **forfettario**, in luogo di quello analitico, qualora sia possibile **raggruppare i crediti anomali di importo non significativo in classi omogenee che presentino profili di rischio simili** (settore economico di appartenenza dei debitori, area geografica, presenza di garanzie, assicurazione ecc.)

§ 38 «Alle suddette classi di crediti si possono applicare formule per la determinazione della ragionevole attesa di perdite su crediti (ad esempio, una percentuale dei crediti rappresentativa delle perdite medie storicamente rilevate, eventualmente corretta per tenere conto della congiuntura corrente)»

Attenzione

Nonostante la corretta applicazione dei Principi Contabili, l'Agenzia delle Entrate (C.M. 26 del 2013), ha sempre la facoltà di contestare alcune operazioni che risultano effettuate senza una sostenibile ragione economica (soprattutto quelle intercompany o tra parti correlate)

Obbligo di scorporo degli interessi attivi impliciti

I crediti commerciali **con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale**, senza corresponsione di interessi, o con interessi irragionevolmente bassi, si rilevano inizialmente al valore nominale e cioè in base all'effettivo diritto di credito che essi rappresentano.

In contropartita la componente reddituale è rilevata distintamente tra:

- il ricavo relativo alla vendita del bene a pronti o alla prestazione di servizi;
- gli interessi attivi impliciti relativi alla dilazione di pagamento (compreso il relativo sconto passivo)

Nota: la disposizione non si applica per acconti, anticipi, depositi cauzionali

Trasformazione dei crediti: se un credito incassabile entro un anno viene trasformato in un credito a lungo termine, senza interessi espliciti, l'operazione è di natura finanziaria, ma non si effettua l'attualizzazione in quanto il diritto di esigere determinati ammontari dal debitore è rimasto inalterato. Il credito è trasferito dalla voce CII dell'attivo circolante alla voce BIII2 delle immobilizzazioni finanziarie.

Cancellazione dei crediti

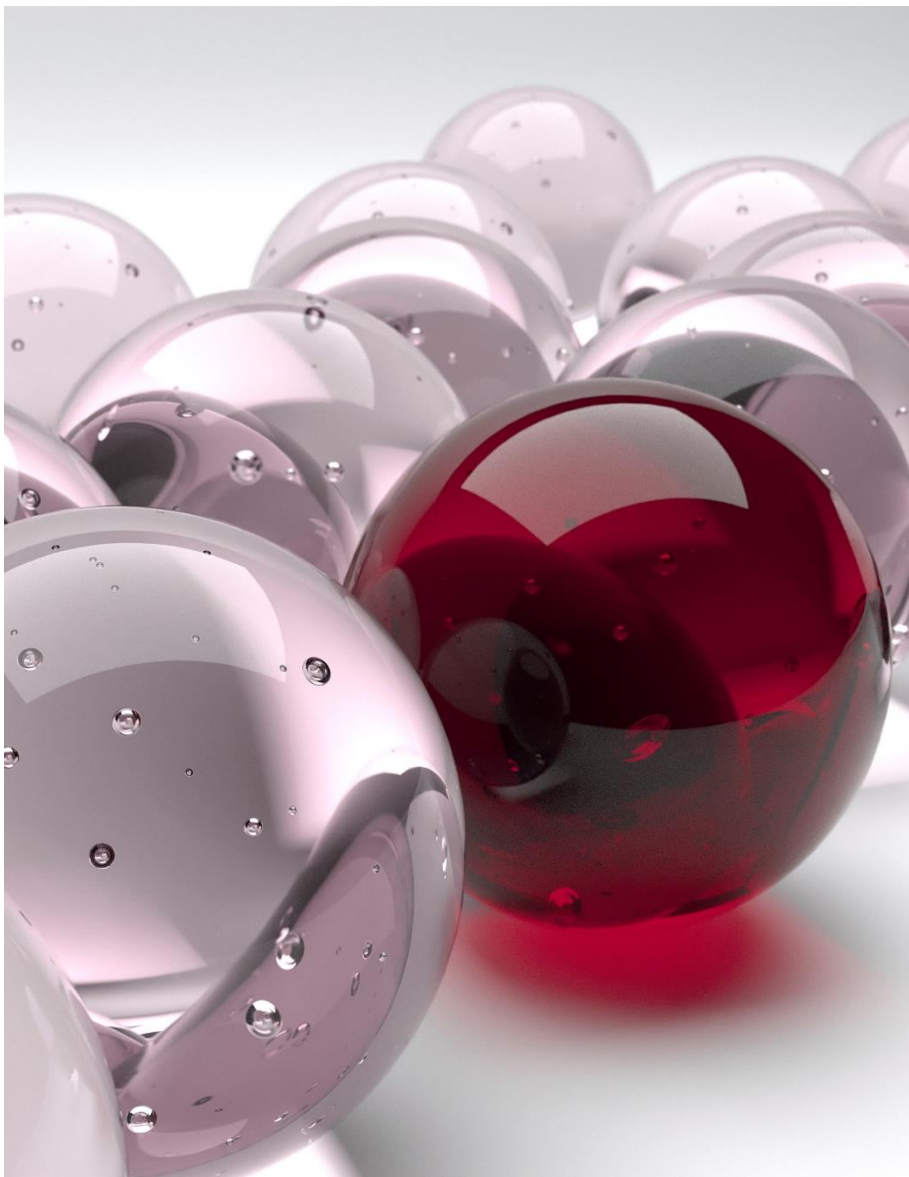
Il nuovo principio propone un modello contabile basato sul trasferimento dei rischi: la cancellazione è ammessa solo nel caso di operazioni che **trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi** inerenti al credito smobilizzato.

Pertanto la società cancella il credito dal bilancio quando:

- a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono; oppure
- b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito.

Cessione dei crediti

I nuovi § 59-62 e appendice C; non citano il factor, né termini quali «pro soluto» e «pro solvendo». In appendice sono elencate le tipologie di smobilizzo.



04

OIC 9 SVALUTAZIONI
PER PERDITE
DUREVOLI DI VALORE,
OIC 13 RIMANENZE &
OIC 23 LAVORI IN
CORSO SU
ORDINAZIONE

Sintesi delle novità

- ❑ Disciplinare il trattamento contabile e informativa della nota per le **perdite durevoli di valore** di immobilizzazioni **materiali** (oic 16) e **immateriali** (OIC 24- ancora in consultazione).

- ❑ Concetto del VALORE RECUPERABILE ai fini della svalutazione:

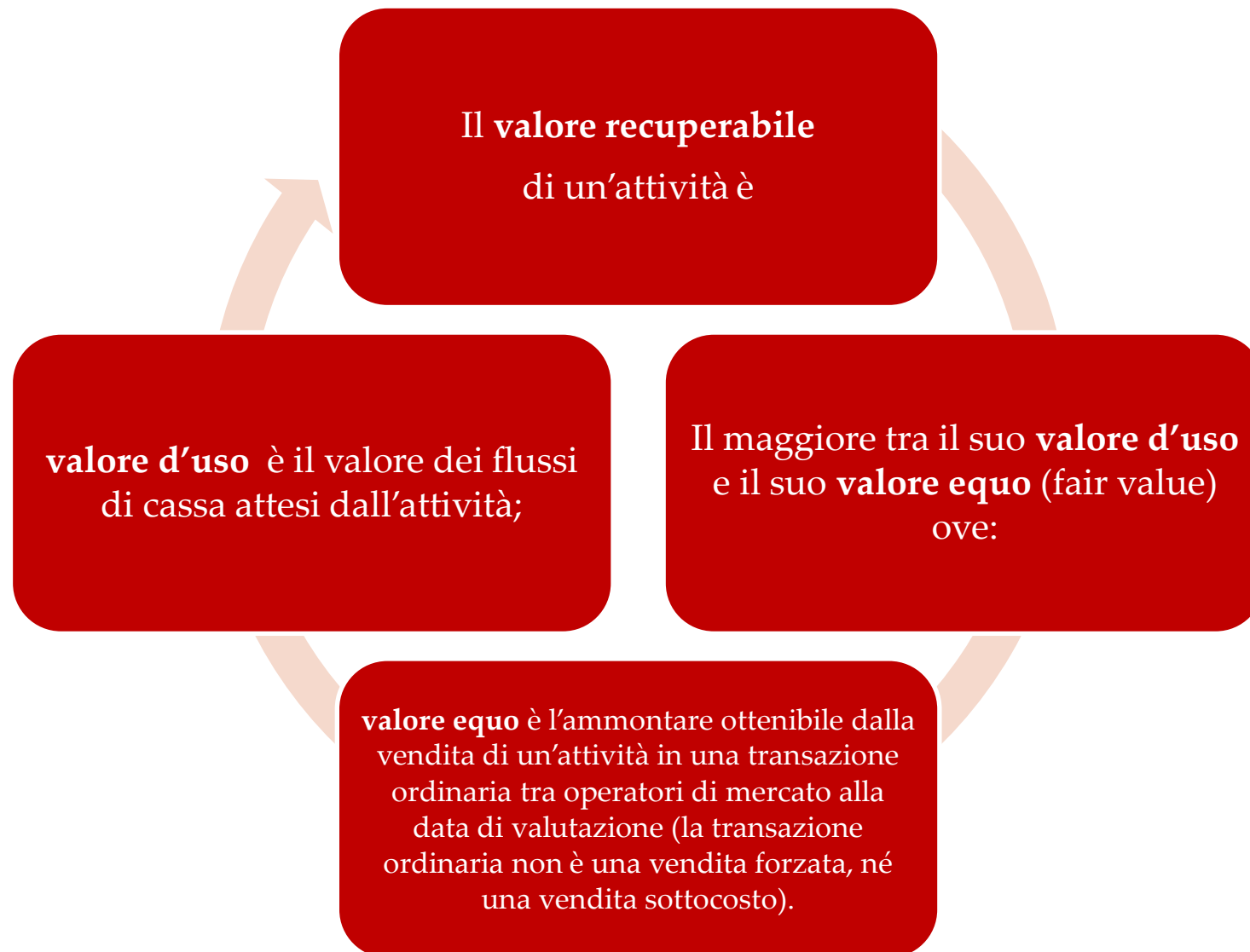
Valore recuperabile < al valore netto contabile: SI svalutazione

Valore recuperabile > al valore netto contabile: NO svalutazione

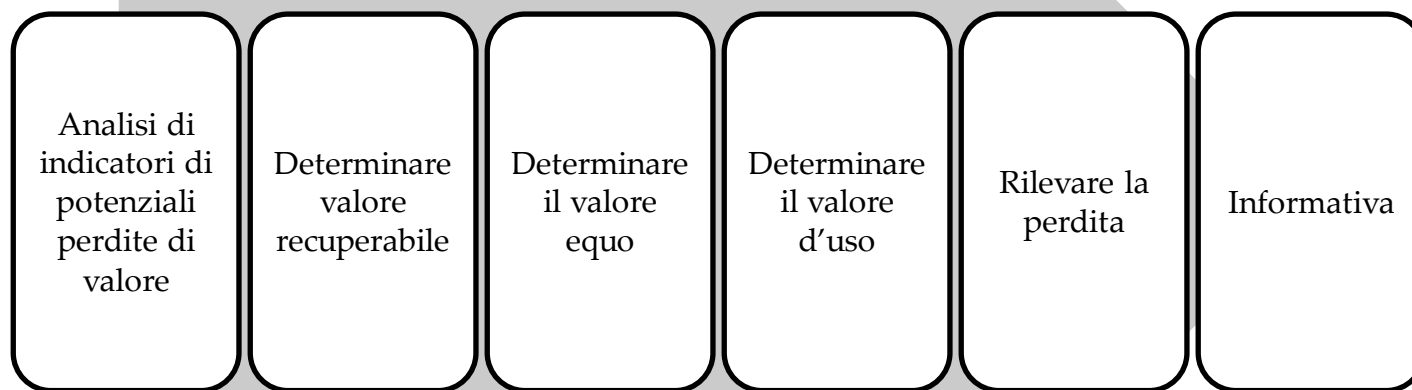
- ❑ Approccio basato sulla **previsione** dei flussi di cassa (o flussi di reddito)

OIC 9 SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Definizione di VALORE RECUPERABILE



Il processo per la rilevazione di potenziali perdite durevoli prevede i seguenti passaggi



OIC 9 SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI DI VALORE

L'approccio prevede l'esame dei seguenti **indicatori** (ne basta UNO SOLO per far scattare il TEST – il PPCC parla sempre al singolare)

- ❖ Valore di mercato dell'attività è diminuito (perizia o alto metodo)
- ❖ Se durante l'esercizio si sono verificate variazioni significative negative in ambiente tecnologico, economico o normativo
- ❖ Se sono aumentati i tassi di interesse (solo per approccio standard)
- ❖ Obsolescenza evidente di un'attività fisica
- ❖ Se durante l'esercizio si sono verificate variazioni significative negative nel modo in cui si utilizza un'attività (inutilizzo-dismissione-variazione vita utile)
- ❖ Se il valore contabile (di tutte le) attività nette > al valore equo stimato (ad es. in caso di vendita dell'azienda)

OIC 9 SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Due differenti approcci a seconda della dimensione dell'impresa

Tipologia di impresa	Modello di approccio
Grande Impresa (standard)	Modello basato sul concetto di valore d'uso inteso come attualizzazione dei flussi di cassa per la determinazione del valore recuperabile delle immobilizzazioni
Impresa minore	Considerato il rapporto costi benefici del modello 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 determinati limiti

Imprese minori sono quelle che, per due esercizi consecutivi, non superano nel proprio bilancio due dei seguenti limiti:

- ✓ numero medio dei dipendenti durante l'esercizio 250,
- ✓ attivo 20 milioni di euro e
- ✓ ricavi 40 milioni di euro.

Particolarità dell'approccio basato sulla capacità di ammortamento (semplificato) per le imprese minori

- ❑ La differenza tra il modello di riferimento e quello **semplificato** risiede nel concetto di valore d'uso che per le imprese minori è costituito dalla capacità di ammortamento, determinata dal margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti.
- ❑ Le due assunzioni di base per l'applicazione di tale metodo per le imprese minori sono le seguenti:
 - ✓ l'unità generatrice di cassa è considerata TUTTA L'IMPRESA
 - ✓ Il FLUSSI DI cassa sono assimilati ai FLUSSI DI REDDITO
- ❑ Il modello non comunque è applicabile nella redazione del bilancio consolidato

Approccio basato sulla capacità di ammortamento (semplificato)

- ❑ La **capacità di ammortamento** è calcolata sottraendo al risultato economico dell'esercizio, non comprensivo degli elementi straordinari e delle relative imposte, gli ammortamenti delle immobilizzazioni.
 - Ricavi
 - meno COSTI (senza gli ammortamenti)
 - meno ONERI FINANZIARI
 - = CAPACITA' DI AMMORTAMENTO
- ❑ Non si effettua alcuna attualizzazione (è la vera differenza con il modello base per le grandi imprese).
- ❑ Se al termine del periodo di previsione, per alcune immobilizzazioni residua un valore economico significativo, tale valore concorre alla determinazione della capacità di ammortamento e, pertanto, si somma alla stessa.

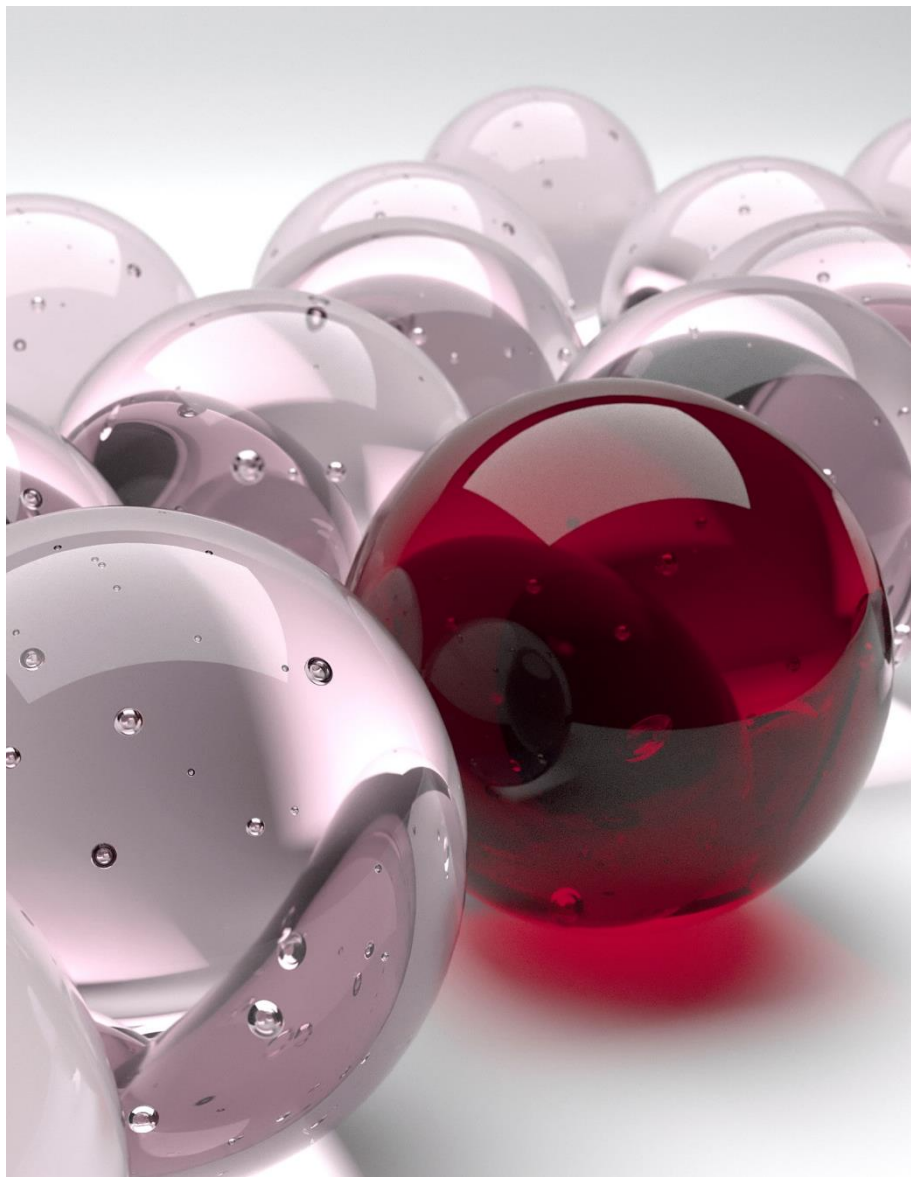
(In calce al principio sono riportati vari esempi)

Caratteristiche comuni ai due approcci

- ❑ L'orizzonte esplicito di previsione (dei flussi di cassa o degli esiti della gestione) è di 5 anni al massimo.
- ❑ I piani previsionali dei flussi di cassa (di quelli aziendali) **devono** essere approvati dall'organo amministrativo.
- ❑ L'eventuale svalutazione per perdite durevoli di valore è **ripristinata** qualora siano venuti meno i motivi che l'avevano giustificata. Il ripristino di valore si effettua nei limiti del valore che l'attività avrebbe avuto ove la rettifica di valore non avesse mai avuto luogo.
- ❑ **Non** è possibile ripristinare la svalutazione rilevata sull'avviamento e sugli oneri pluriennali di cui al numero 5 dell'articolo 2426 codice civile.

Considerazioni finali

- ❑ La verifica della presenza di indicatori di potenziali perdite durevoli va svolta ogni esercizio
- ❑ La perdita NON è considerata DUREVOLE se vi saranno benefici futuri che consentiranno il RECUPERO dell'investimento (il test media tra i risultati di più esercizi, ma la perdita va rilevata subito al momento del test senza attendere un lasso di tempo che la possa far ritenere DUREVOLE)
- ❑ Le svalutazioni sono SEMPRE rilevate a CONTO ECONOMICO:
 - ✓ nel conto B.10.C se derivante da gestione ORDINARIA
 - ✓ nel conto E21 se derivante da gestione STRAORDINARIA
- ❑ Le svalutazioni di IMMOBILIZZAZIONI RIVALUTATE sono sempre imputate al CONTO ECONOMICO
- ❑ Nella NOTA INTEGRATIVA va data evidenza del CRITERIO seguito, del tipo di indicatore rilevato e degli esiti del TEST effettuato



OIC 13 RIMANENZE

Sintesi delle novità

- ❑ **riformula la disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari** in quanto 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;
- ❑ **fornisce una breve descrizione del metodo del prezzo al dettaglio** con un esempio applicativo in appendice nella prospettiva di rendere più chiara l'esposizione e i riferimenti presenti;
- ❑ **chiarisce il trattamento contabile dei contributi in conto esercizio** relativi all'acquisto di rimanenze.

Oneri finanziari

Gli oneri finanziari sono generalmente esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze.

La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione (ad esempio, per la maturazione o l'invecchiamento) significativo.

Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore di realizzazione del bene analogamente a quanto indicato in OIC 16.

La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo.

Metodi di valutazione

Il metodo **generale** per la determinazione del costo dei beni è il **costo specifico** che identifica i singoli beni acquistati e i relativi costi: è adottato nei casi in cui le voci delle rimanenze non sono intercambiabili.

L'articolo 2426, numero 10, del Codice civile prevede che *«Il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli "primo entrato, primo uscito"; o «ultimo entrato, primo uscito»; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa»*.

Pertanto è **possibile** utilizzare anche il metodo dei prezzi al dettaglio e la tecnica dei costi standard se può essere dimostrato che producono valori assimilabili, con scostamenti trascurabili, a quelli prodotti dalle configurazioni di costo previste dall'articolo 2426, numero 10, del Codice civile.

Metodi di valutazione – prezzi al dettaglio

Il metodo dei prezzi al dettaglio riduce il valore di rimanenze espresse al prezzo di vendita del margine medio del periodo, così da ottenere l'approssimazione del costo di acquisto.

Per la sua applicazione occorre:

- raggruppare le merci per categorie omogenee in base alla percentuale di carico (differenze tra costo e prezzo di vendita)
 - rilevare le entrate e le uscite di magazzino a valori (le uscite sono rilevate “a ricavo”, ossia a prezzi di vendita, le entrate sono rilevate sia “a costo” sia “a ricavo”, in modo da permettere l'individuazione del ricarico);
 - modificare la valorizzazione “a ricavo” ogni qualvolta cambia il prezzo di vendita;
 - determinare a fine esercizio il valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita, attraverso la sottrazione del valore complessivo del magazzino “a ricavo” dei ricavi effettivamente realizzati;
 - calcolare il costo delle rimanenze finali sottraendo dal valore delle rimanenze valutate al prezzo di vendita la percentuale di ricarico.
-

Metodi di valutazione – costo standard

I costi standard sono determinati in anticipo rispetto alla produzione tramite l'uso di specifiche tecniche, elenchi materiali, ore di lavoro, in condizioni normali o predeterminate di utilizzo della capacità produttiva dell'impianto.

I costi standard possono essere usati nella valutazione del magazzino **solo se** rappresentativi dei costi effettivi.

I costi standard sono aggiornati periodicamente per riflettere cambiamenti sia nei prezzi che nelle condizioni di costo, quali ad esempio i mutamenti dei processi e dell'efficienza. Non sono invece rettificati per riflettere l'inefficienza inclusa tra i costi consuntivi (inefficienza di produzione).

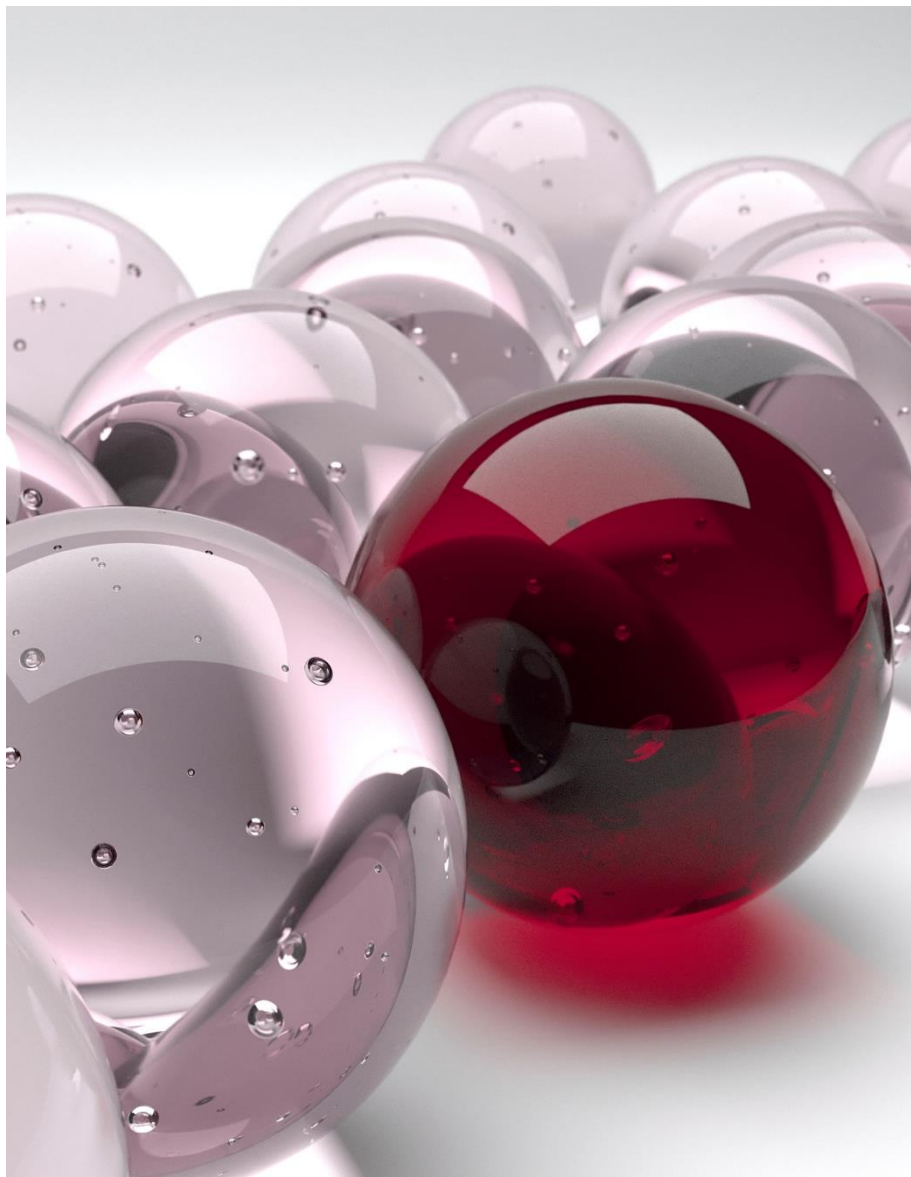
Trattamento contabile dei contributi in conto esercizio

I contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo 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.

I contributi in conto esercizio sono indicati separatamente nella voce A5 “altri ricavi e proventi”, in linea con quanto espressamente previsto dall’articolo 2425 codice civile.

I costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono, quindi, rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6, 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 B11 o A2 al netto dei contributi ricevuti.



OIC 23 LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE



Sintesi delle novità

- ❑ aggiunge per esigenza di chiarezza alcune definizioni, tra cui: ricavi e costi di commessa, ricavo maturato, revisione prezzo, varianti, stato avanzamento lavori, incentivi;
 - ❑ definisce in modo puntuale i requisiti necessari per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento;
 - ❑ chiarisce 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;
 - ❑ chiarisce il trattamento contabile di anticipi ed acconti;
 - ❑ prevede che la perdita probabile per il completamento della commessa è rilevata a decremento del valore dei lavori in corso su ordinazione; solo nel caso in cui la perdita è superiore a tale valore si rileva un fondo rischi ed oneri.
 - ❑ introduce nuove indicazioni relativamente agli incentivi e alle richieste di corrispettivi aggiuntivi;
 - ❑ modifica il trattamento contabile dei costi per l'acquisizione della commessa e dei costi preoperativi.
-

Sono ammessi due criteri:

Criterio della
percentuale di
completamento

- Condizioni vincolanti

Criterio della
commessa
completata

- Solo se non è possibile soddisfare le condizioni del primo criterio

Modifica di criterio ammessa solo in casi eccezionali- OIC 29 e nota integrativa

Criterio della percentuale di completamento

CONDIZIONI VINCOLANTI

- Esiste un contratto vincolante per le parti che definisca obbligazioni e diritto al corrispettivo
- Il diritto al corrispettivo per chi esegue i lavori matura con ragionevole certezza secondo lo stato avanzamento
- Non esistono condizioni di incertezza relative a condizioni contrattuali o fattori esterni che inficiano la capacità a far fronte alle reciproche obbligazioni
- Il risultato della commessa può essere misurato in modo attendibile

Particolarità

Anticipi ed acconti

Al momento della rilevazione iniziale sono iscritti nel passivo patrimoniale, mentre al momento della fatturazione definitiva dei lavori, essi sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo alla voce A1 “ricavi delle vendite e delle prestazioni”. La rilevazione a ricavo è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti. Viceversa, fino a quando non vi è questa certezza, gli anticipi e gli acconti continuano ad essere rilevati tra le passività;

Perdita probabile per il completamento della commessa

è rilevata a decremento del valore dei lavori in corso su ordinazione; solo nel caso in cui la perdita è superiore a tale valore si rileva un fondo rischi ed oneri. Rispetto alla precedente versione dell'OIC 23, si elimina dunque l'alternativa di rilevare la perdita probabile al fondo rischi e oneri, anche quando la perdita è inferiore al valore dei lavori in corso.

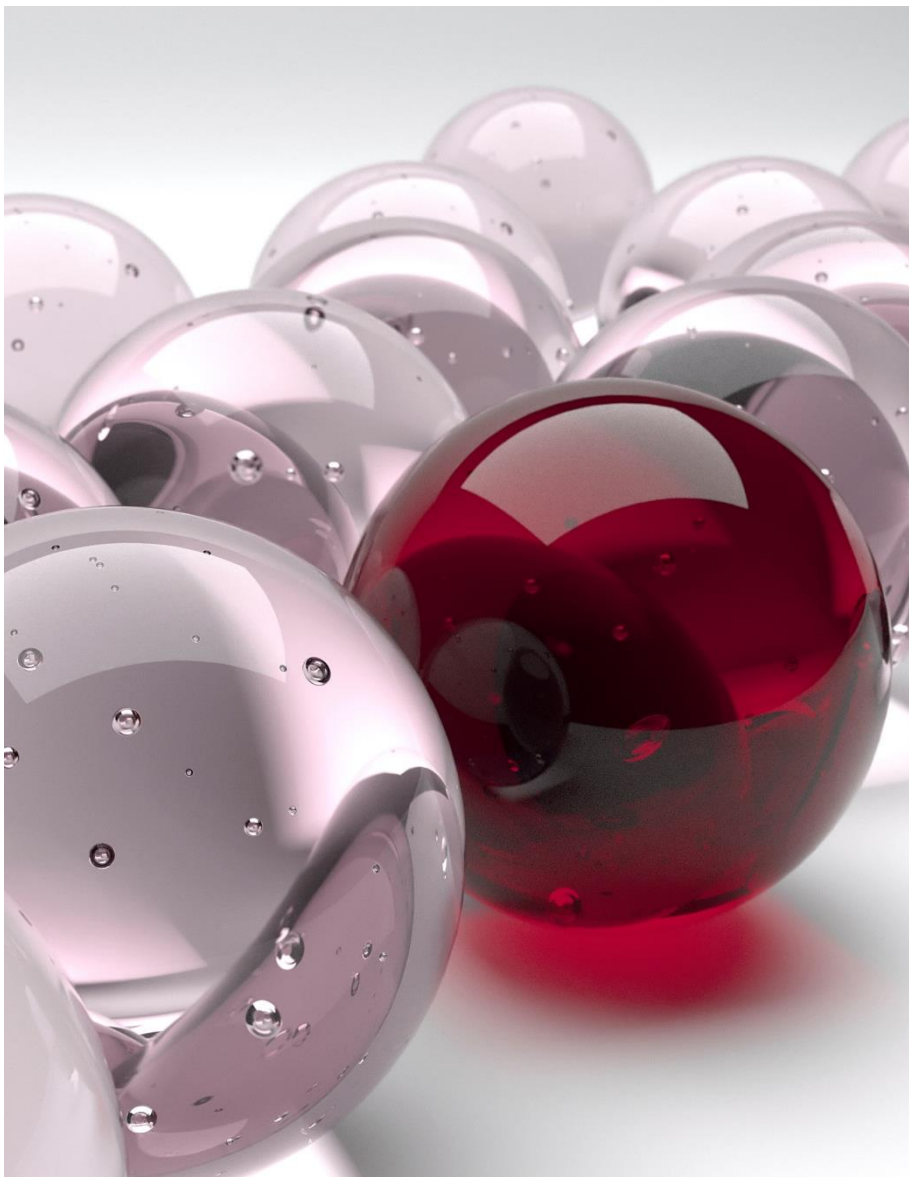
Particolarità

Relativamente agli **incentivi e alle richieste di corrispettivi aggiuntivi**, è previsto che siano inclusi tra i ricavi di commessa quando:

- a) entro la data del bilancio vi è l'accettazione formale del committente degli incentivi o delle richieste di corrispettivi aggiuntivi; ovvero
- b) b) pur in assenza di una formale accettazione, alla data del bilancio è altamente probabile che l'incentivo o la richiesta di corrispettivi aggiuntivi sia accettata sulla base delle più recenti informazioni e dell'esperienza storica.

Modifica del trattamento contabile dei **costi per l'acquisizione della commessa e dei costi preoperativi**: è previsto che, al rispetto di determinate condizioni, essi siano inclusi tra i costi della commessa e non più capitalizzati ed ammortizzati.

I **materiali in attesa di impiego** sono rilevati e valutati alla voce B1 "materie prime...", quindi non partecipano all'avanzamento della commessa.



05

OIC 16
IMMOBILIZZAZIONI
MATERIALI

Sintesi delle novità

- ❑ Sono precisati alcuni aspetti applicativi degli ammortamenti:
 - ❑ è eliminata la previsione secondo cui l'ammortamento va sospeso per i cespiti non utilizzati per lungo tempo: l'ammortamento va sempre effettuato considerato che in tale lasso temporale il bene è pur sempre soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica;
 - ❑ capitalizzazione degli oneri finanziari: è riconosciuta la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, sia quelli specifici che quelli generici, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, se significativo;
 - ❑ eliminata la previsione che permetteva di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati quando il valore del terreno tende a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito,
 - ❑ immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito: sono iscritte al presumibile valore di mercato al lordo dei costi accessori;
 - ❑ le svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate transitano per il conto economico salvo eventuale diversa previsione di legge.
-

Scorporo del valore del terreno

Il valore del terreno va scorporato dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito.

Il terreno normalmente non può essere ammortizzato, ad eccezione di **cave o siti utilizzati per discariche**.

Le **immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito** sono iscritte al presumibile valore di mercato, al lordo dei costi accessori.

Se si adotta il **component approach** nella nota integrativa si devono dare indicazioni sul metodo e coefficienti utilizzati per le diverse componenti del bene

Novità sull'ammortamento

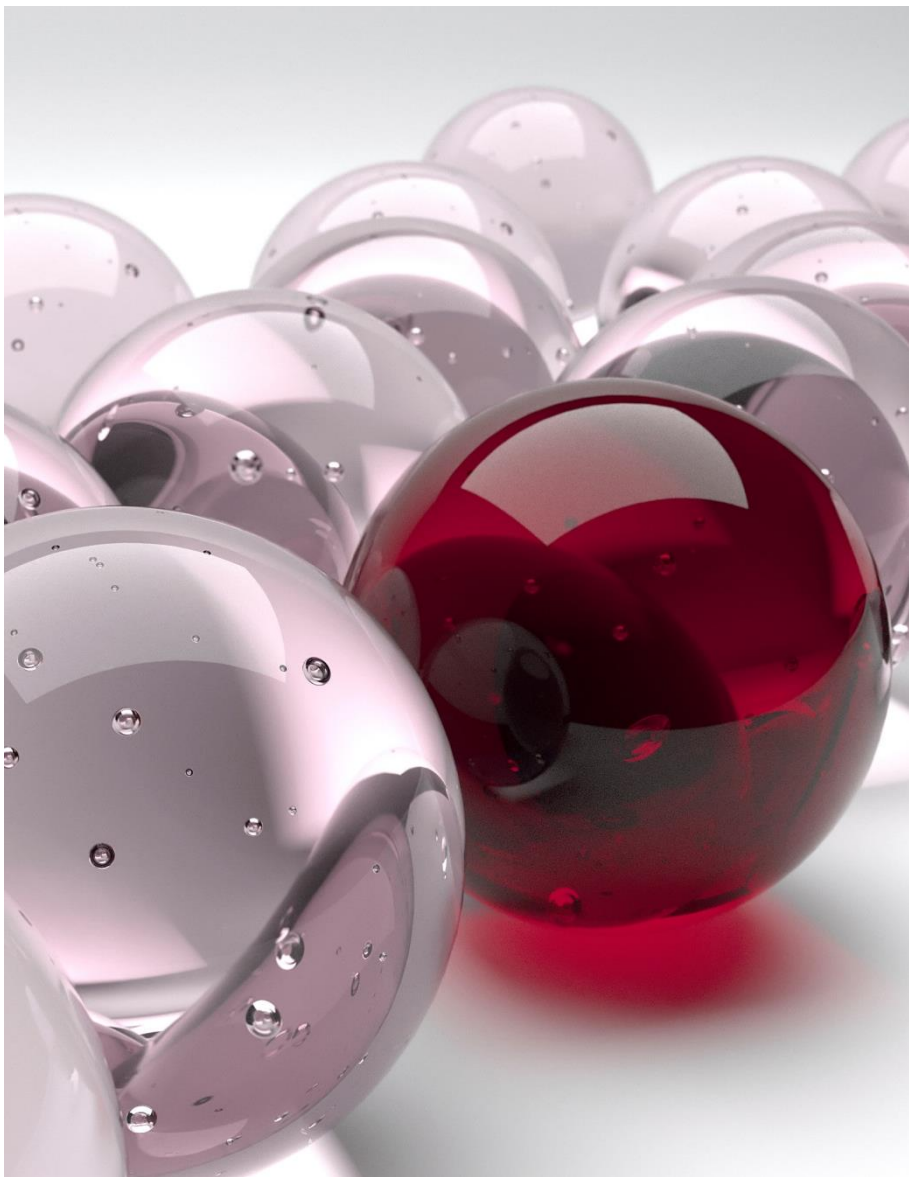
- ❑ L'ammortamento di componenti aventi vite utili diverse del cespite principale va calcolato separatamente.
- ❑ L'ammortamento va interrotto nel momento in cui il valore residuo al termine della vita utile risulta almeno pari al valore contabile del cespite (**attenzione impatto fiscale**).
- ❑ I cespiti non utilizzati per lungo tempo possono essere ammortizzati perché anche in questo periodo il bene è soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica.
- ❑ Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne alcuni fabbricati civili e cespiti la cui utilità non si esaurisce (anche edifici storici); le opere d'arte non possono essere ammortizzate.
- ❑ i piani di ammortamento possono essere a quote costanti o decrescenti: è eliminata la possibilità delle quote **crescenti**

Novità sulla capitalizzazione degli interessi passivi

È ammessa la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, sia quelli specifici che quelli generici, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, interna o da acquisizione esterna, esclusivamente se tale periodo è significativo. La scelta di capitalizzare deve essere applicata in modo costante nel tempo.

La capitalizzazione è sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali lo sviluppo del bene è interrotto.

Per i finanziamenti **generici – cioè non direttamente finalizzati all'acquisto o alla costruzione del bene** - gli interessi possono essere capitalizzati solo nei limiti della **quota** che si può attribuire agli immobili in costruzione, applicando ai costi sostenuti un tasso di capitalizzazione pari alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti generici in essere durante l'esercizio.



06

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

Principali modifiche apportate all'OIC 20:

- ❑ riformula la disciplina relativa ai cambiamenti di destinazione;
- ❑ chiarisce che ai fini del computo della plus/minusvalenza da realizzo non si deve tener conto delle spese di cessione;
- ❑ chiarisce la definizione dei criteri per la determinazione del costo degli strumenti finanziari immobilizzati (costo specifico e/o criteri *ex* articolo 2426, numero 10, codice civile);
- ❑ riformula la disciplina degli obblighi di informativa per meglio garantire il coordinamento con il dettato dell'articolo 2427-*bis*.

Il nuovo standard ha, inoltre, chiarito ai fini della classificazione dei titoli ciò che rileva è il *management intent*, e cioè l'effettiva prospettiva di permanenza o meno in un dato portafoglio. Pertanto, si è modificata la previgente disciplina classificatoria che si basava, tra l'altro, anche sulla mera facoltà che l'impresa si riservava di cogliere le opportunità di mercato.

Classificazione e cambiamento di destinazione

L'OIC con i nuovi Principi specifica che ai fini della classificazione conta la prospettiva o meno di un titolo in un dato portafoglio (*management intent*).

I nuovi OIC 20 e OIC 21 prevedono che il titolo che cambia di destinazione sia valutato a tale data con il vecchio criterio e da quel momento in avanti con il nuovo criterio.

In sostanza, un titolo che passa dal circolante all'immobilizzato deve essere valutato alla data di cambiamento di destinazione al minore tra costo e valore desumibile dall'andamento del mercato e in seguito (ossia da quel momento in avanti, in pratica dal primo bilancio successivo) al costo storico, considerando le eventuali svalutazioni dovute a perdite durevoli di valore.

Plusvalenze e minusvalenze: spese di cessione e imputazione del plus-minus valore

Nel presupposto che questo approccio dia migliore attuazione al principio civilistico che prevede il divieto di compensare tra loro componenti economiche di diversa natura, non è più previsto di computare le spese di cessione, all'operazione di dismissione dei titoli; tali oneri sono imputati in conto economico in relazione alla loro natura.

Valutazione secondo i metodi propri delle rimanenze

Il metodo del costo specifico resta il criterio di valutazione di riferimento dei titoli immobilizzati.

Tuttavia, le nuove versioni di OIC 20 e 21, estendono la possibilità di utilizzo dei metodi di valutazione delle determinazioni del costo delle rimanenze (LIFO, FIFO e costo medio ponderato) anche a titoli e partecipazioni immobilizzati.

Definizioni e specificazioni

Perdita durevole
di valore di titolo
immobilizzato

Si ha quando la società
ritenga con ragionevolezza
e fondatezza di non poter
più incassare integralmente
i flussi di cassa previsti dal
contratto.

Indicatori di deterioramento
sono:

- Ritardato o mancato pagamento di quote capitale o interessi
- Ristrutturazione del debito
- Valore del titolo persistentemente inferiore al valore di carico
- Default
- Per titoli non quotati: indicatori economico patrimoniali suggeriscono che non sia possibile pagare integralmente i flussi

Definizioni e specificazioni

Valore di realizzo
titoli non
immobilizzati

Se venduti
successivamente
alla chiusura di
esercizio

Prezzo di vendita

è il valore di
realizzo da
assumere a
riferimento per la
valutazione dei
titoli alla data di
chiusura di bilancio.

A condizione che la
vendita avvenga
entro la data di
predisposizione del
bilancio

Cosa indicare in Nota Integrativa - TITOLI IMMOBILIZZATI

Valore contabile > Fair value

devono essere indicati i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, esplicitando la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

Valore contabile < Fair value

devono essere indicate le ragioni dell'adozione del valore inferiore al costo.

Ripristino di valore

Indicare l'ammontare della rivalutazione, la ragione e le conseguenze fiscali.

Cambio di destinazione

Deve essere indicata l'influenza del cambiamento sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

Cosa indicare in Nota Integrativa - TITOLI NON IMMOBILIZZATI

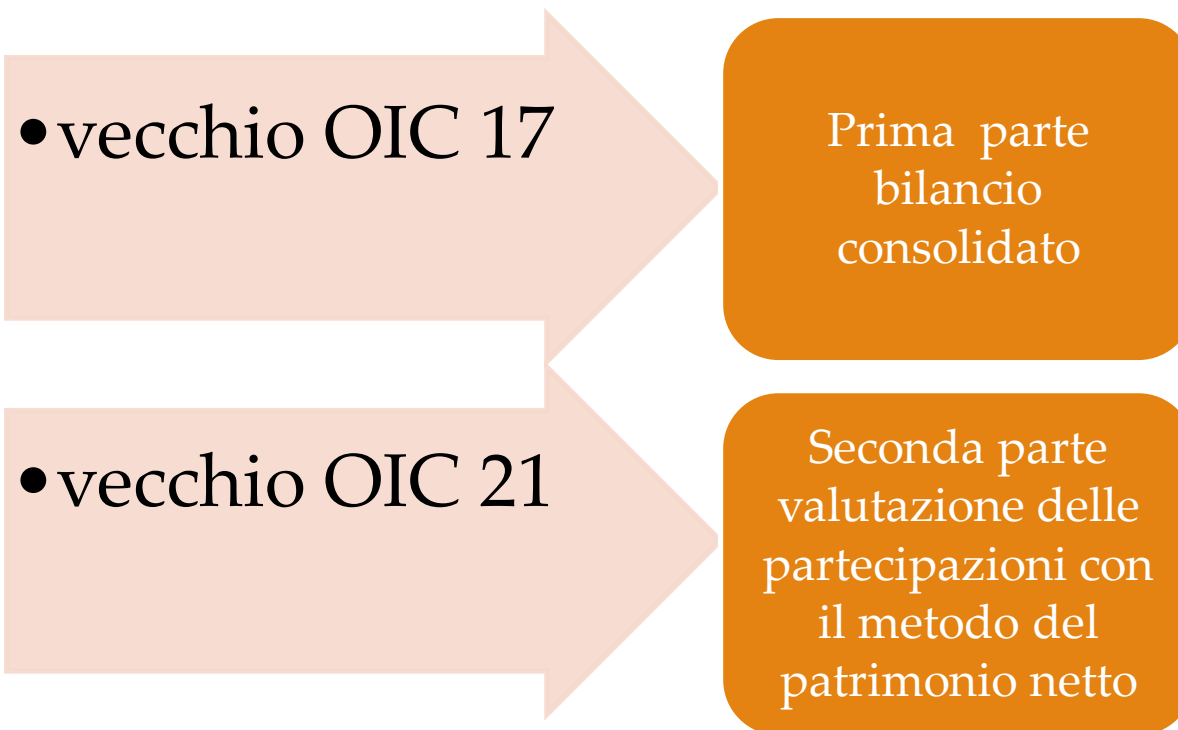
- Criterio applicato nella valutazione, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi in origine in moneta avente corso legale nello stato dei titoli immobilizzati (art. 2427, punto 1)
- La differenza, se apprezzabile, fra valori di bilancio (costo/LIFO/FIFO/CMP) e valore calcolato in base a costi correnti;
- Le variazioni intervenute tra un esercizio e un altro, nella consistenza delle voci
- Un'analisi dei titoli raggruppati per principali tipologie
- Una descrizione dei titoli strutturati in portafoglio che includa l'analisi dei principali fattori di rischio riferibili alla componente derivata
- Gli importi significativi di titoli non quotati



07

OIC 17 BILANCIO
CONSOLIDATO E
METODO DEL
PATRIMONIO NETTO
&
OIC 21
PARTECIPAZIONI E
AZIONI PROPRIE

Nella nuova versione il principio affronta sia il tema del bilancio consolidato, che era trattato nel precedente OIC 17 sia il tema del metodo del patrimonio netto, che era trattato dal precedente OIC 21.



Principali novità

- ❑ riformula la disciplina delle differenze iniziali e successive da annullamento chiarendo che tale differenza si determina attraverso il confronto tra il valore contabile della partecipazione e la corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della controllata;
- ❑ 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. Il principio ammette tuttavia l'utilizzo della “*data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento*” (1° comma, art. 33 del D.Lgs. 127/1991);
- ❑ precisa che nel caso delle società che redigono per la prima volta il bilancio consolidato, in quanto esonerate, il consolidamento delle partecipazioni è attuato sulla base dei valori contabili alla data del primo consolidamento (alla data originaria di acquisto delle partecipazioni, in caso di subholding);

Principali novità

- ❑ chiarisce la classificazione in bilancio e le modalità di utilizzo del “*Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri*”;
- ❑ precisa il trattamento contabile della cessione parziale di partecipazione senza perdita di controllo;
- ❑ chiarisce la data in cui la partecipazione è deconsolidata in caso di perdita del controllo;
- ❑ chiarisce la disciplina contabile del leasing nel consolidato;
- ❑ riformula, semplificandole, le parti relative alle nozioni di controllo e collegamento nonché di esonero ed esclusione dall’area di consolidamento. Si è razionalizzata e semplificata la parte relativa all’informativa ed eliminata la disciplina contabile dei bilanci aggregati.

Casi particolari

- ❑ L'**avviamento** è imputato ove possibile alle attività iscritte, al valore recuperabile e alle passività iscritte, al valore di estinzione. L'eventuale eccedenza negativa se non è riconducibile alla previsione delle perdite, si imputa per intero a riserva di consolidamento.
- ❑ Nel caso di **cessione parziale** senza perdita di controllo:
 - $\text{utile/perdita} = (\text{corrispettivo di cessione} - \text{ammontare proporzionale delle attività nette in consolidato, incluso avviamento e maggior valori non ammortizzati} + \text{residuo fondo di consolidamento per rischi e oneri})$;
 - La differenza da annullamento (iniziale e successive) è pari alla differenza tra valore contabile della partecipazione e la quota corrispondente di patrimonio netto.

Metodo del patrimonio netto

Confronto del valore della partecipazione con la corrispondente frazione del patrimonio netto della controllata con riferimento ai valori in essere alla data di acquisto.

È ammesso uso della data dell'ultimo bilancio della partecipata ex art 2426 n.4) codice civile.

Gli utili e perdite con la partecipata vanno stornati solo in misura corrispondente alla frazione di capitale posseduto dalla partecipante.

In caso di acquisto di ulteriori quote di partecipazione la differenza si determina tra prezzo di acquisto della quota aggiuntiva e corrispondente frazione del patrimonio netto.

Plusvalenze e minusvalenze da cessione = differenza prezzo di vendita e valore di partecipazione da ultimo bilancio; non si conteggiano gli oneri di transazione.



OIC 21 PARTECIPAZIONI E AZIONI PROPRIE



Principali novità

- ❑ riformula la disciplina relativa ai cambiamenti di destinazione;
- ❑ chiarisce che ai fini del computo della plus/minusvalenza da realizzo non si deve tener conto delle spese di cessione;
- ❑ chiarisce la definizione dei criteri per la determinazione del costo degli strumenti finanziari immobilizzati (costo specifico e/o criteri *ex* articolo 2426, numero 10, codice civile);
- ❑ modificare il trattamento contabile dei diritti di opzione;
- ❑ introduce una disciplina specifica per la contabilizzazione dei dividendi attribuiti sotto forma di azioni proprie (non comportano un provento);
- ❑ chiarisce che la distribuzione di dividendi dalla partecipata genera sempre proventi finanziari.

La **classificazione** dipende dalla destinazione della partecipazione, tenuto conto della volontà della direzione aziendale (management intent) e della effettiva capacità della società di detenere la stessa per un periodo prolungato di tempo.

È ammesso il **cambio di destinazione** [§55-59]:

- per circostanze eccezionali
- per mutamento di strategia aziendale
- per cambiamento di proprietà o dell'organo amministrativo
- NON è ammesso per politiche di bilancio

Deve essere motivato e basato su processi decisionali già completati alla data di chiusura dell'esercizio e coerenti con le strategie aziendali.

Il trasferimento va rilevato in base al valore che risulta applicando i criteri valutativi del portafoglio di provenienza.

Strumenti finanziari immobilizzati

Iscritti a costo specifico oppure = FIFO, LIFO o costo medio ponderato (vedi OIC 20).

Informativa ex art 2427 bis e 2428 indicate dettagliatamente.

Diritti di opzione

È consentito procedere senza la svalutazione della partecipazione nel caso in cui i diritti di opzione non sono esercitati, perché il mancato esercizio è solo uno tra gli indicatori potenziali della perdita durevole di valore.

Dividendi

Il dividendo attribuito come azione propria non comporta la rilevazione di un provento, ma produce gli stessi effetti che produrrebbe un annullamento delle azioni proprie con riduzione del capitale sociale, seguito dalla imputazione delle riserve azioni proprie a capitale.

Il dividendo distribuito comporta la rilevazione di un provento finanziario in capo alla partecipante, a seguito della delibera assunta dall'assemblea dei soci della partecipata di distribuire l'utile o eventualmente le riserve.