

**IL BILANCIO DI ESERCIZIO DOPO LE MODIFICHE
DEL D.LGS n. 139/2015
E LA PUBBLICAZIONE DEI NUOVI OIC**

Programma

- ⇒ Gli emendamenti agli OIC ai sensi del Documento del 29 dicembre 2017
- ⇒ Le operazioni di ristrutturazione del debito. Aspetti contabili secondo le disposizioni dell' OIC 19/2017
- ⇒ Le problematiche applicative relative al postulato della rilevanza
- ⇒ La contabilizzazione del leasing stante il postulato della prevalenza della sostanza sulla forma
- ⇒ Il fascicolo di bilancio al 31.12.2017: prospetti contabili e note informative
- ⇒ Il Rendiconto Finanziario: predisposizione e utilizzo per l'analisi finanziaria

Alcune evidenze della prima applicazione dei nuovi OIC (problemi ed impatti)

I dati di InfoCamere sulla campagna bilanci 2017
BILANCIO DELLE MICRO IMPRESE
COSTO AMMORTIZZATO PER I DEBITI E CREDITI
OPERAZIONI STRAORDINARIE
PATRIMONIO NETTO
STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI
RISERVA NEGATIVA
GESTIONE ACCENTRATA DELLA TESORERIA
RENDICONTO FINANZIARIO

Bilancio delle Micro Imprese

	% DATI BILANCIO 2013	% DATI BILANCIO 2016
PICCOLE/MICRO	60,4%	31,5%
ABBREVIATO	36%	63,7%
ORDINARIE	3,6%	4,8%

Poche imprese hanno optato per il micro-bilancio. Cause possibili:



- 1) Incertezza sulle condizioni per suo utilizzo. Per il rispetto delle soglie art. 2435-ter c.c. : 2014 e 2015, 2015-2016, o 2014-2015-2016?????
- 2) Dubbi sulla effettiva possibilità di omettere la Nota Integrativa. Ciò determina Perdita d’informativa, per cui effetti per i rapporti bancari. Aspetto significativo per le start up e per le cooperative;
- 3) Differenze minime fra le disposizioni per bilancio micro e per il nuovo bilancio abbreviato

Costo ammortizzato per i crediti e debiti

Poco utilizzato criterio del costo ammortizzato

(con il supporto-giustifica del principio della irrilevanza)

«crediti e debiti devono essere attualizzati nei casi in cui al momento della rilevazione iniziale, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali risulti significativamente differente da quello di mercato»




OPERAZIONI CRITICHE

- a) Operazioni ristrutturazioni del debito in cui il creditore ha accettato condizioni non di mercato;
- b) Operazioni fra soggetti correlati;
- c) Finanziamenti soci infruttiferi a lungo termine soprattutto se socio ha accettato condizioni non di mercato al fine di rinforzare patrimonialmente la società (OIC 19/53)

Operazioni Straordinarie

L'iscrizione dei proventi e oneri nell'ambito di valori e costi della produzione (Macro Classe A e Macro Classe B) può aver generato una non corretta comprensione della redditività dell'impresa.

ASPETTI CRITICI:

- 
- a) Nel predisporre la Relazione sulla Gestione ed anche nel caso di determinazione degli indici reddituali è necessario calcolare **il Reddito Operativo Normalizzato**;
 - b) I revisori devono prestare attenzione al giudizio sulla coerenza fra il bilancio e la Relazione sulla gestione prodotta dagli amministratori;
 - c) Compilare attentamente il novellato pt 13 della Nota Integrativa «al fine di identificare le componenti economiche di entità ed incidenza eccezionali che non devono essere considerate nella valutazione della redditività operativa della società»

Patrimonio Netto

I primi dati relativi ai conti annuali dopo il recepimento del D. Lgs 139/2015 attestano che:

- 1) Il Patrimonio Netto è diminuito in media del 5% in seguito all'applicazione retroattiva dell'OIC 29 al fine di rettificare i costi di ricerca e di pubblicità;**
- 2) La Riserva Negativa è presente solo nel 3% delle società;**
- 3) Gli Strumenti Finanziari Derivati sono presenti solo nel 12% dei conti delle società esaminate;**
- 4) La gestione accentrata della Tesoreria è presente nel 6% delle società esaminate;**
- 5) Quasi assente la presenza della voce di cui al Par. 79 dell'OIC 16, « Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita».**

EMENDAMENTI AGLI OIC del 29/12/2017

Il Consiglio di Gestione dell'OIC il 9 ottobre ha approvato per la pubblica consultazione gli emendamenti agli OIC ed in data 29 dicembre 2017 ha pubblicato la versione definitiva. Gli emendamenti riguardano i principi:

OIC 12, COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

OIC 13, RIMANENZE

OIC 16, IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

OIC 17, BILANCIO CONSOLIDATO E METODO DEL PATRIMONIO NETTO

OIC 19, DEBITI

OIC 21, PARTECIPAZIONI

OIC 24, IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

OIC 25, IMPOSTE SUL REDDITO

OIC 29, CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

OIC 32, STRUMENTI FINANZIARI

GLI EMENDAMENTI SI APPLICANO AI BILANCI CON ESERCIZI AVENTE INIZIO A PARTIRE DAL 1 GENNAIO 2017 O DATA SUCCESSIVA.

EVENTUALI EFFETTI DERIVANTI DAL RECEPIMENTO DEGLI EMENDAMENTI POSSONO ESSERE RILEVATI PROSPETTICAMENTE AI SENSI OIC 29

OIC 12 - Composizione e schemi del Bilancio d'esercizio (1)

Ex artt. 2435 bis e 2435 ter - Stato Patrimoniale

A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;

... OMISSIS

C. Attivo circolante;

1) I. Rimanenze

*2) II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo **e delle imposte anticipate***

... OMISSIS

1) **Par 35 OIC 12**, nell'ambito della **voce CII Crediti dello stato patrimoniale in forma abbreviata**, le società devono fornire indicazione separata delle imposte anticipate.

1) **Par 30 OIC 25**, Imposte sul Reddito - Relazione al D.lgs. 6/2003 che chiarisce che le **imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.**

OIC 12 - Composizione e schemi del Bilancio d'esercizio (2)

Conto Economico

Par. 50 dell'OIC 12: *«le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione dei ricavi, ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili rilevate ai sensi dell'OIC 29».*

La nuova disposizione è finalizzata a chiarire che tutte le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione dei ricavi e non solo quelle relative ai ricavi di competenza dell'esercizio.

Unica eccezione: quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE: Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 35 e 50, sono rilevati in bilancio RETROATTIVAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 13 - Rimanenze

RILEVAZIONE INIZIALE - Costo d'acquisto e costi accessori d'acquisto

Par 22 *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" più gli oneri accessori»*

La nuova disposizione è finalizzata ad includere gli oneri accessori nel determinare il valore di iscrizione del bene.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 22, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29

OIC 16 - Immobilizzazioni Materiali (1)

RILEVAZIONE INIZIALE – Considerazioni generali

Par. 33 dell'OIC 16: *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul di mercato, per operazioni similari o equiparabili, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori.»*

La nuova disposizione è finalizzata utilizzare la formulazione “differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato” considerata tecnicamente più corretta ed includere gli “oneri accessori” nel determinare il valore di iscrizione del bene.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 33, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29.

OIC 16 - Immobilizzazioni Materiali (2)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE – Rivalutazioni

Par. 76 dell'OIC 16 : *«Se il valore rivalutato di un bene materiale risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.»*

La nuova disposizione è finalizzata a chiarire che la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico salvo che la legge non preveda diversamente. La precedente versione sembrava riferirsi ai soli beni rivalutati «in base a parametri prestabiliti».

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

*Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 76, sono rilevati **RETROATTIVAMENTE** ai sensi dell'OIC 29.*

OIC 17 - Bilancio Consolidato e metodo del Patrimonio Netto



Emendamento non rilevante ai fini dell'applicazione del principio contabile: è stato eliminato il paragrafo 6 delle *Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 17*.

E' stato eliminato il paragrafo 6 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 17 perché incoerente con il paragrafo 2 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte e con il paragrafo 39 d) del principio OIC 17 (che prevede che una controllata possa essere esclusa dall'area di consolidamento se è stata acquisita con il fine di rivenderla entro 12 mesi dalla data di acquisizione del controllo).

OIC 19 – Debiti (1)

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

Par. 21 A) *“La classificazione dei debiti tra le varie voci di debito è effettuata sulla base della natura (o dell’origine) degli stessi rispetto alla gestione ordinaria a prescindere dal periodo di tempo entro cui le passività devono essere estinte”.*

La nuova disposizione statuisce che la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell’origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria.

Con il nuovo paragrafo 21A l’OIC ha ritenuto opportuno chiarire la corretta classificazione di un debito commerciale scaduto, che a seguito di una rinegoziazione, diventa a lungo termine.

L’OIC ha osservato l’assenza, nell’OIC 19 - Debiti, di una disciplina simile a quella dell’OIC 15 *[la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della “destinazione” (o dell’origine) degli stessi rispetto all’attività ordinaria]*, che guidi il redattore del bilancio nella classificazione di un debito di natura commerciale scaduto e rinegoziato a lungo termine. L’OIC ha, pertanto, ritenuto necessario inserire il paragrafo 21A nell’OIC 19 per chiarire che la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell’origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall’applicazione dell’emendamento ai diversi paragrafi dell’OIC 19, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell’OIC 29.

OIC 19 (2)

L'OIC ha abrogato l'OIC 6 - *Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio* e ha emendato l'OIC 19 – *Debiti* modificando:

- la sezione ELIMINAZIONE CONTABILE (paragrafo 73 e aggiungendo i paragrafi 73A, 73B, 73C),
- la sezione NOTA INTEGRATIVA (aggiungendo il paragrafo 81A e modificando il paragrafo 85)

ed aggiungendo l'Appendice A – OPERAZIONI DI RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

La nuova disposizione è finalizzata ad eliminare l'asimmetria nel trattamento contabile dei costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito, tra società che adottano il metodo del costo ammortizzato e società che non lo adottano.

L'EMENDAMENTO DELL'OIC 19

- Disciplina un trattamento contabile simile per i soggetti che adottano e per quelli che non adottano il metodo del costo ammortizzato;
- I costi di ristrutturazione possono essere sospesi anche se sostenuti in un esercizio antecedente alla conclusione dell'accordo.

OIC 19 (3)

Par. 73 Eliminazione contabile del debito

La società elimina in tutto o in parte il debito dal bilancio quando l'obbligazione contrattuale e/o legale risulta estinta per adempimento o altra causa, o trasferita

L'estinzione di un debito e l'emissione di un nuovo debito verso la stessa controparte determina l'eliminazione contabile se i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso

Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore (cfr. le fattispecie di ristrutturazione del debito di cui all' Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito, contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito

OIC 19 (4)

Appendice A – Definizione di ristrutturazione del debito

*«Per ristrutturazione del debito s'intende un'operazione mediante la quale il creditore (o un gruppo di creditori), per ragioni economiche, effettua una **concessione** al debitore in considerazione delle difficoltà finanziarie dello stesso, concessione che altrimenti non avrebbe accordato. Per tali ragioni, il creditore è disposto ad accettare una ristrutturazione del debito che comporti modalità di adempimento più favorevoli al debitore.»*

Concessione del creditore: si sostanziano in rinuncia ad alcuni diritti contrattualmente definiti

beneficio immediato o differito per il debitore (vantaggio)

una corrispondente perdita per il creditore

Effetti di tale rinuncia sono misurati dalla variazione:

positiva del valore economico del debito rispetto al valore contabile del debito ante-ristrutturazione.

negativa del valore economico del credito rispetto al valore contabile del credito ante-ristrutturazione.

OIC 19 (5)

Appendice A

Condizioni per configurare un'operazione di ristrutturazione

il debitore si trova in una situazione di difficoltà finanziaria

il debitore non ha, né riesce a procurarsi, i mezzi finanziari adeguati, per quantità e qualità, a soddisfare le esigenze della gestione e le connesse obbligazioni di pagamento

il creditore, a causa dello stato di difficoltà finanziaria del debitore, effettua una concessione al debitore rispetto alle condizioni originarie del contratto che dà luogo ad una perdita

La concessione accordata dal creditore (ovvero la rinuncia dello stesso ad alcuni diritti contrattualmente acquisiti nei confronti del debitore) può assumere differenti forme, a seconda delle modalità attraverso le quali viene realizzata la ristrutturazione del debito

Esempi di ristrutturazione del debito:

- a) concordato preventivo, disciplinato dagli artt. 160 e segg. l.f.;
- b) accordo di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182-bis l.f.;
- c) piano di risanamento attestato di cui all'art. 67, comma 3, lettera d) l.f.

OIC 19 (6)

DISCIPLINA PER RISTRUTTURAZIONE DEBITO

1) PRINCIPALI MODALITÀ CON CUI SI REALIZZA LA RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

2) DATA DA CUI SI RILEVANO GLI EFFETTI DELL'ELIMINAZIONE DEL DEBITO

3) LE REGOLE CONTABILI PER LE SOCIETÀ' CHE APPLICANO IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO E QUELLE CHE NON LO APPLICANO

4) INFORMATIVA DA INSERIRE IN NOTA

OIC 19 (7)

PRINCIPALI MODALITÀ CON SI REALIZZA LA RISTRUTTURAZIONE DEBITO

A) MODIFICA DEI TERMINI ORIGINARI DEL DEBITO. Le disposizioni generali sono contenute nei par.73 e ss mentre nell'Appendice A sono invece riportate le disposizioni specifiche nel caso di modifica dei termini originari per sospensione del pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario.

B) TRASFERIMENTO DAL DEBITORE AL CREDITORE DI UNA ATTIVITA' (o un gruppo di attività) a estinzione parziale del debito.

La differenza tra il valore contabile del debito estinto e il valore contabile dell'attività ceduta (al netto di perdite durevoli e ammortamenti) va a Conto Economico nella voce adeguata di riferimento

C) CESSIONE DI CAPITALE E SUA ASSEGNAZIONE AL CREDITORE CON ESTINZIONE PARZIALE DEL DEBITO.

L'operazione si perfeziona con emissione di quote o azioni da parte del debitore e assegnazione al creditore. L'aumento del PN è pari al valore contabile del debito ristrutturato senza che il debitore rilevi alcun utile o perdita.

OIC 19 (8)

DATA DALLA QUALE SI RILEVANO GLI EFFETTI ELIMINAZIONE CONTABILE (1)

Ai sensi par. 73A e dell'APPENDICE A «La data dalla quale si rilevano gli effetti dell'eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l'accordo»

Par. 73 A Data di riferimento nei casi di operazioni di ristrutturazione del debito:

- a) per il **concordato preventivo** ex art. 161 l.f., con **la data** in cui il concordato viene **omologato** da parte del Tribunale;
- b) per **l'accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182-bis l.f., con **la data in cui l'accordo viene pubblicato presso il Registro delle Imprese**; laddove l'accordo prevede che la sua efficacia sia subordinata **all'omologa da parte del Tribunale**, la data della ristrutturazione coincide con il momento dell'omologa;
- c) per il **piano di risanamento attestato** ex art. 67, comma 3, lettera d) l.f., qualora risulti formalizzato un accordo con i creditori, con **la data di adesione dei creditori**.

OIC 19 (9)

DATA DALLA QUALE SI RILEVANO GLI EFFETTI ELIMINAZIONE CONTABILE

SITUAZIONI PARTICOLARI

1) Se la **data ricade tra chiusura esercizio e data formazione del bilancio** nel progetto di bilancio va fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi. (par. 73 A)

2) Se **efficacia dell'accordo è subordinata al verificarsi di una condizione sospensiva** ovvero ad altri adempimenti da parte del debitore o di terzi, **la data della ristrutturazione può coincidere con il momento in cui si verifica la condizione** o si dà luogo a tali adempimenti. Tale momento può coincidere (es.), con la data in cui:

- le attività vengono trasferite dal debitore al creditore;
- il capitale è assegnato al creditore;
- diventano effettivi i nuovi termini del debito;
- si verifica un determinato evento che rende efficace l'accordo tra le parti.

(Appendice A)

OIC 19 (10)

REGOLE CONTABILI PER LE SOCIETA' CHE APPLICANO IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO E QUELLE CHE NON LO APPLICANO

Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore (cfr. le fattispecie di ristrutturazione del debito di cui all' Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito, contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito

**METODO COSTO
AMMORTIZZATO**

**NO METODO COSTO
AMMORTIZZATO**

OIC 19 (11)

METODO COSTO AMMORTIZZATO (Par. 73 B)

**CON ELIMINAZIONE
CONTABILE DEL
DEBITO**

Il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito segue le regole di rilevazione iniziale dei debiti valutati al costo Ammortizzato e soggetti ad attualizzazione

La differenza fra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario costituisce utile o perdita da rilevare a CE (proventi o oneri finanziari). I costi di transazione vanno a CE come utile o perdita relativi all'operazione di eliminazione

**SENZA ELIMINAZIONE
CONTABILE DEL
DEBITO**

Ricalcolo del debito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari attualizzando i rideterminati flussi finanziari al tasso di interesse effettivo calcolato in sede di rilevazione iniziale.

La **differenza** tra il valore attuale rideterminato del debito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari futuri e il suo precedente valore contabile alla stessa data **è rilevata a conto economico negli oneri o nei proventi finanziari.**(par. 61)

I costi di transazione rettificano il valore contabile del debito e sono ammortizzati lungo la durata del debito

OIC 19 (12)

NO METODO COSTO AMMORTIZZATO (Par. 73 C)

**CON ELIMINAZIONE
CONTABILE DEL DEBITO
O
RIDUZIONE DEL VALORE
DEBITO
BENEFICIO IMMEDIATO**

**Costi transazione vanno a CE (in relazione alla natura) nello stesso esercizio in cui si ha beneficio derivante da variazioni termini contrattuali.
La differenza fra il valore nominale del debito ante e post ristrutturazione va a CE come provento finanziario**

**SENZA ELIMINAZIONE
CONTABILE DEL DEBITO
(in caso di riduzione degli
interessi maturandi o
proroga temporistica
pagamenti)
BENEFICIO FUTURO**

Il beneficio per il debitore è rilevato per competenza lungo la durata residua del debito. I costi di transazione sono rilevati come risconti attivi nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito. Al termine di ciascun esercizio successivo alla rilevazione iniziale, i risconti attivi iscritti sono addebitati a conto economico in relazione ai benefici ottenuti lungo la vita residua del debito ed è valutata la loro recuperabilità.

OIC 19 (13)

REGOLE CONTABILI- NO COSTO AMMORTIZZATO

Esempio 1) BENEFICIO IMMEDIATO derivante da stralcio del valore nominale parte del debito o degli interessi già maturati

Valore nominale ante ristrutturazione 1000

Valore nominale post ristrutturazione 600

Costi ristrutturazione 100

PROVENTO FINANZIARIO = 1000 – 600 = 400

Debito ante ristrutturazione	1000	
Costi Ristrutturazione	100	
Debito post ristrutturazione		600
Provento Finanziario		400
Banca c/c		100

OIC 19 (14)

REGOLE CONTABILI- NO COSTO AMMORTIZZATO

Esempio 2) BENEFICIO FUTURO derivante da riduzione degli interessi ancora da maturare

Valore nominale debito 5.000, scadenza a 5 anni, tasso interesse al 5% rinegoziato al tasso del 3%. Costi ristrutturazione 50.

BENEFICIO RIDUZIONE TASSO:	$5\% - 3\% = 2\%$
BENEFICIO FUTURO ANNUO :	$5000 \times 2\% = 100$
BENEFICIO TOT NON ATTUALIZZATO:	$100 \times 5 = 500$
BENEFICIO TOT ATTUALIZZATO (flusso 100; tasso 5%, anni 5)	= 468, 54

Risconto attivo (Costi ristrutturazione)	50	
Banca c/c		50

Risconto ripartito sulla base della durata residua del debito (e dei benefici futuri)

Quota annua: $50 : 5 = 10$

Risconto attivo (31/12 anno 1)		10
Costi ristrutturazione/Oneri finanziari	10	

Se i costi di ristrutturazione (Hp. 475) fossero superiori al beneficio attualizzato (468,54) il risconto sarà possibile solo per un valore pari allo stesso beneficio attualizzato.

OIC 19 (15)

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

Nel fornire le indicazioni di cui ai numeri 1 e 6 dell'articolo 2427, nel caso di operazioni di ristrutturazione del debito, l'informativa integrativa, da fornire riguarda:

1) Informazioni sulle caratteristiche principali dell'operazione di ristrutturazione del debito.

2) informazioni sugli effetti che la ristrutturazione del debito è destinata a produrre negli esercizi successivi al fine di informare i destinatari del bilancio in merito all'avanzamento e/o al rispetto delle condizioni previste nel piano di ristrutturazione, indicando alternativamente se le condizioni del piano sono state rispettate anche in relazione alla tempistica di realizzazione, o il fatto che il piano verrà rispettato nella sostanza anche se nell'esercizio in corso non si sono rispettate tutte le condizioni.

3) le conseguenze e gli effetti che si stima si potranno verificare nel caso in cui non si potessero realizzare le condizioni previste nel piano

OIC 21 - Partecipazioni

RILEVAZIONE INIZIALE

Par. 21 A : *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, le partecipazioni sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori..».*

L'OIC ha ritenuto opportuno chiarire la corretta determinazione del costo di acquisto di una partecipazione nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato considerando che l'OIC 21 - *Partecipazioni* non prevede espressamente tale fattispecie.

La nuova disposizione è finalizzata ad uniformare il trattamento dell'OIC 21 a quanto previsto da OIC 13 - Rimanenze, OIC 16 – Immobilizzazioni Materiali e OIC 24 – Immobilizzazioni Immateriali

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 21A, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29.

OIC 24 - Immobilizzazioni Immateriali (1)

RILEVAZIONE INIZIALE – Considerazioni generali

Par. 37 dell'OIC 16: *«Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul di mercato, per operazioni similari o equiparabili, le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori.»*.

La nuova disposizione è finalizzata utilizzare la formulazione “differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato” considerata tecnicamente più corretta ed includere gli “oneri accessori” nel determinare il valore di iscrizione dei beni immateriali.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 37, possono essere rilevati PROSPETTICAMENTE ai sensi dell'OIC 29.

OIC 24 - Immobilizzazioni Immateriali (2)

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE – Rivalutazioni

Par. 81 dell'OIC 24: *«Se il valore rivalutato di un bene immateriale risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.»*

La nuova disposizione è finalizzata a chiarire che la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico salvo che la legge non preveda diversamente. La precedente versione sembrava riferirsi ai soli beni rivalutati «in base a parametri prestabiliti».

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 81, sono rilevati RETROATTIVAMENTE ai sensi dell'OIC 29.

OIC 25 - Imposte sul Reddito

Per recepire le modifiche recepite dall'emendato Par. 35 dell'OIC 12 è stato modificato anche il par. 30 dell'OIC 25 secondo cui «*Nella voce CII Crediti, si fornisce indicazione separata delle imposte anticipate*» nei Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

Modifica finalizzata a rendere più intellegibile nei bilanci ex artt. 2435 bis e art. 2435 ter il contenuto della voce CII Crediti e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 30, sono rilevati RETROATTIVAMENTE ai sensi dell'OIC 29.

OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio.

Rilevazione in bilancio

Ai sensi del novellato Par. 37 “gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico prevista dall’OIC 12 o da altri principi contabili”.

In particolare a tal fine il riferimento è:

1. al Par. 101 dell’OIC 12, «**le eccedenze relative ai fondi sulle imposte dirette sono rilevate nella voce 20, Imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate**»;
2. al Par. 47 dell’OIC 31, «le eccedenze di fondi sono contabilizzate fra i componenti positivi del reddito della classe avente la stessa natura». Disposizione allineata al Par. 56 dell’OIC 12 per cui gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati possono rientrare in A5 d) Altri ricavi e proventi (se accantonamento rilevato in B o se riferiti a imposte indirette)

DATA ENTRATA IN VIGORE




L’emendamento al paragrafo 37, si applica retroattivamente ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

OIC 32, Strumenti Finanziari Derivati

I principali emendamenti all'OIC 32 sono relativi:

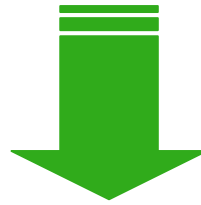
- 1) All'ambito di applicazione, emendato il Par.7
- 2) Classificazione e contenuto delle voci, emendato il Par. 33 e il Par. 34
- 3) Operazioni di copertura, emendato il Par.76
- 4) Coperture di fair value, emendato il Par. 105

La nuova disposizione è finalizzata a:

-  garantire il più possibile **un allineamento** con il corrispondente principio internazionale **IFRS 9, Financial Instruments**;
-  chiarire la corretta classificazione degli utili e delle perdite computate al momento dell'eliminazione contabile dei derivati non designati come di copertura. Ciò per superare la disposizione precedente che disciplinava solo esclusivamente la classificazione a conto economico delle variazioni positive e negative di fair value.
-  **a prevedere che tutti gli effetti economici che interessano i derivati confluiscono in un'unica voce.** Ciò per superare le difficoltà tecniche emerse per separare le componenti realizzate da quelle non realizzate per un derivato valutato al fair value.

OIC 11: Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

Publicato per la consultazione in 13 ottobre 2017, conclusasi al 13 novembre 2017 al momento OIC non ha ancora pubblicato versione definitiva. La bozza recepisce le modifiche relative alle nuove disposizioni previste dal D. Lgs 139/2015 nello specifico le modifiche apportate agli articoli 2423 e 2423-bis del codice civile.



ASPETTI CRITICI

- 1) **Postulato della CONTINUITA'**
- 2) **CRITERI DI LIQUIDAZIONE ED APPLICAZIONE OIC 5**
- 3) **Postulato della RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE ed operazione di LEASING (IFRS 16 , obbligatorio a partire dai bilanci che iniziano il 1 gennaio 2019 per gli IFRS adopters dei Paesi Membri)**

OIC 11: Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

STRUTTURA OIC 11



IL RUOLO DELL'OIC



LA DETERMINAZIONE DEL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE FATTISPECIE NON PREVISTE DAGLI OIC



FINALITA' DEL BILANCIO



POSTULATI DEL BILANCIO

OIC 11: RUOLO DELL'OIC

Ai sensi della L. n. 116 dell'11 agosto 2014 l'OIC è l'istituto nazionale per i principi contabili ed: ***“emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile”***.

PRINCIPI CONTABILI

« la codificazione delle migliori prassi operative preordinate a fornire elementi interpretativi ed applicativi nella redazione dei documenti contabili»”.

POLITICA CONTABILE

«l'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'OIC) tenuto conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società ai sensi di quanto disciplinato dai postulati del

OIC 11: IL TRATTAMENTO CONTABILE DELLE FATTISPECIE NON PREVISTE DAGLI OIC

Nel caso in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per specifici fatti aziendali, la società deve prevedere un adeguato trattamento contabile determinato facendo riferimento a:

1

**Disposizioni
contenute negli
OIC che trattano
casi simili, in via
analogica**

2

**I postulati di
bilancio**

OIC 11: FINALITA' DEL BILANCIO

Il Paragrafo richiama le disposizioni civilistiche:

a) **L'art.2423, comma 2, c.c.** : *“il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio”*.

b) **L'art. 2423, comma 3, c.c.** *“se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo”*

c) **L'art. 2423, comma 5, c.c.** *“se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione in materia di bilancio previste dal codice civile è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, tale disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato”*.⁴⁰

OIC 11: POSTULATI DEL BILANCIO

Richiama le disposizioni civilistiche:


- a) Art 2423 bis disciplina i *“Principi di redazione del bilancio”*;
- b) Art. 2423 - *“Redazione del bilancio”*;
- c) Art. 2423 ter *“Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico»*

NOVITA'


- 1) nella versione ancora in bozza il numero degli stessi **passa dai 16 previsti** nella precedente versione dell'OIC 11 del 30 maggio 2005 **ai solo attuali 8.**
- 1) **il venir meno del postulato del costo come criterio base delle valutazioni** di bilancio per un'impresa in funzionamento (ciò come conseguenza dell'introduzione nel nostro codice civile il criterio del fair value e del criterio del costo ammortizzato)

1	Utilità dei bilanci per i destinatari e completezza dell'informazione	
2	Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali	RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE
3	Comprensibilità (chiarezza)	
4	Neutralità (imparzialità)	NEUTRALITA'
5	Incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con l'inclusione delle valutazioni prospettiche dell'investitore	
6	Prudenza	PRUDENZA
7	Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale	
8	comparabilità	COMPARABILITA'
9	omogeneità	
10	Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione	COSTANZA NEI CRITERI DI RILEVAZIONE
11	competenza	COMPETENZA
12	Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio	RILEVANZA
13	Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento	
14	Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai principi contabili	
15	Funzione informativa e completezza della Nota Integrativa e delle altre informazioni necessarie	
16	Verificabilità dell'informazione	
		PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA'AZIENDALE

OIC 11: PRUDENZA

 contabilizzazione asimmetrica dei componenti economici con prevalenza del principio della prudenza rispetto a quello della competenza.

Oltre alle fattispecie previste dall'art. 2423 c.c. bis c. 1, n.1, n. 2, n.5:

 *« si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio »*

 **l'OIC individua altre specifiche fattispecie:**

- 1) Gli utili derivanti dall'iscrizione di imposte anticipate ai sensi OIC 25 sono rilevati solo se ragionevolmente certi, cautela non prevista per le imposte differite.**
- 2) L'iscrizione nell'attivo degli oneri pluriennali capitalizzabili solo se la recuperabilità è giudicata ragionevolmente certa**

OIC 11: PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

OIC richiama art. 2423 c.c. bis, comma 1, n. 1, del codice civile che prevede che *“la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato, almeno per un prevedibile arco temporale futuro, alla produzione di reddito»*

OIC statuisce che «una società è in funzionamento finché non intervengono le cause di scioglimento previste dall'art. 2484 del c.c. A tal fine gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni disponibili circa la permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se gli amministratori sono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di interruzione, ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa

Le disposizioni dell'OIC 11 sono allineate a quelle previste dall'OIC 5-Bilanci in liquidazione-

OIC 11: RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE (sostanza dell'operazione o del contratto)

Ai sensi novellato art. 2423 bis, c.1, n.1-bis c.c. « la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto »



La prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è **l'analisi contrattuale** al fine di individuare i diritti, gli obblighi e le condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni nonché la segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti.

OIC 11: COMPETENZA

Ai sensi art. 2423-bis c.1, n. 3 c.c. « si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento».

La declinazione del postulato della competenza è contenuta nei seguenti principi:

OIC 15, Crediti

OIC 19, Debiti

OIC 13, Rimanenze

OIC 16, Immobilizzazioni Materiali

OIC 24, Immobilizzazioni Immateriali

OIC 11: COSTANZA NEI CRITERI DI VALUTAZIONE

Ai sensi art. 2423 bis, c.1, n.6 c.c. « i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro...deroghe sono consentite solo in casi eccezionali che vanno motivati in Nota Integrativa..»

OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, prevede disposizioni applicative nel caso di cambiamento del criterio di valutazione

OIC 11: RILEVANZA

«Un'informazione è rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari (investitori, finanziatori e altri creditori) dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società».

PER LA RILEVANZA VANNO CONSIDERATI

1

FATTORI QUANTITATIVI

Prendono in considerazione la dimensione **degli effetti economici** della transazione o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. Il processo valutativo può variare caso per caso

2

FATTORI QUALITATIVI

Considerano **le caratteristiche peculiari dell'operazione o dell'evento** la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari

Art. 2423 c.c. al c. 4 prevede la facoltà di derogare ad una statuita regola contabile purchè gli effetti della deroga stessa siano irrilevanti. In ogni caso il redattore di bilancio deve fornire spiegazioni in Nota Integrativa. Esempio: COSTO AMMORTIZZATO

OIC 11: COMPARABILITA'

Ai sensi art. 2423 ter, c. 5 : « per ogni voce dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella Nota Integrativa».

OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, disciplina la declinazione pratica di tale previsione e, in particolare, gli effetti che si producono sul bilancio comparativo in conseguenza dei cambiamenti di principi contabili o correzioni di errori rilevanti.

OIC 11: NEUTRALITA'

Il principio della neutralità costituisce un corollario della rappresentazione veritiera e corretta.

Il redattore nel processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità.