

Le novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015 e le regole di transizione con i nuovi OIC

Bari, 19 aprile 2017
Antonio Campanaro

PRINCIPALI NOVITÀ E TRANSIZIONE

ITER

PRINCIPI GENERALI

PROSPETTI E NOTA INTEGRATIVA - PRINCIPALI NOVITÀ

OIC 12 COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO

OIC 29 REGOLE DI TRANSIZIONE

IL PERCORSO NORMATIVO E LA FONDAZIONE OIC

2013 - nel mese di giugno è pubblicata la **Direttiva 2013/34/EU** in materia di bilanci d'esercizio e bilanci consolidati, in sostituzione delle precedenti Direttive 78/660/CEE e 83/349/Cee ("IV Direttiva" e "VII Direttiva"), con obbligo di recepimento per gli Stati membri entro il 20 luglio 2015 ed applicazione a partire dai bilanci 2016;

2015 - Il **Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139** recepisce la Direttiva 2013/34/EU ed integra e modifica il Codice Civile e il D.Lgs. 127/91 in materia di bilancio d'esercizio e consolidato. Sono apportate, inoltre, modifiche ad altri provvedimenti legislativi per adeguarli alle previsioni della suddetta Direttiva o per esigenze di coordinamento con altri provvedimenti (D.Lgs.39/2010 - Revisione Legale)

2016 - Il comma 3 dell'art. 12 (Disposizioni Transitorie) del D.Lgs. 139/2015 dispone che l'Organismo Italiano di Contabilità aggiorni i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto; il 22 dicembre la Fondazione OIC conclude il **Processo di aggiornamento dei principi OIC**.

LE MODIFICHE/INTEGRAZIONI DEI PRINCIPI OIC

In particolare, nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili nazionali, la Fondazione OIC ha pubblicato i seguenti OIC:

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 16** - immobilizzazioni materiali; **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; **Oic 23** - lavori in corso su ordinazione; **Oic 24** - immobilizzazioni immateriali; **Oic 25** - imposte sul reddito;

Oic 26 - operazioni, attività e passività in valuta estera; **Oic 28** - patrimonio netto; **Oic 29** - cambiamenti di principi contabili, di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio; **Oic 31** - fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto; **Oic 32** - strumenti finanziari derivati.



OIC NON RIVISTI/ELIMINATI

Oic 2 - Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare; **Oic 4** - Fusione e scissione; **Oic 5** - Bilanci di liquidazione; **Oic 6** - Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio; **Oic 7** - I certificati verdi; **Oic 8** - Le quote di emissione di gas ad effetto serra; **Oic11** - bilancio d'esercizio, finalità e postulati;
Oic 30 - bilanci intermedi.

Infine, è stato eliminato **Oic 22** - Conti d'ordine

PRINCIPALI NOVITÀ E TRANSIZIONE

ITER

PRINCIPI GENERALI

PROSPETTI E NOTA INTEGRATIVA - PRINCIPALI NOVITÀ

OIC 12 COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO

OIC 29 REGOLE DI TRANSIZIONE

Principi generali

La Relazione Illustrativa al Decreto 139/15 ha definito il **ruolo attribuito ai principi contabili nazionali** quando dispone che “... *ai principi contabili occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte*”.

Nel rivedere i singoli *standards* contabili l'OIC ha anche provveduto all'immediata declinazione pratica - con riferimento a una serie di fattispecie significative - dei principi generali della rilevanza e della sostanza economica. L'individuazione, in futuro, sulla base delle prassi operative, di **eventuali ulteriori fattispecie concrete** di applicazione di tali principi generali, potrà comportare l'ampliamento delle esemplificazioni riflesse negli *standards* contabili ora pubblicati. Inoltre, l'attività di revisione dell'**OIC 11 Bilancio d'esercizio, finalità e postulati** sarà l'occasione per inquadrare a livello più generale i principi della rilevanza e della sostanza economica.

Rilevanza

[Art. 2423, c. 4 - Redazione del bilancio]

..... Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.

Rimangono fermi gli obblighi in tema di **regolare tenuta delle scritture contabili**.

Le società illustrano nella **nota integrativa** i **criteri** con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

Rilevanza

Alcuni esempi di applicazione del principio della rilevanza contenuti nei diversi *standards* contabili:

OIC 19 Debiti - in tema di informativa da rendere in nota integrativa sui criteri con cui la società ha dato attuazione al principio generale della rilevanza prevedono che: *“Se ad esempio una società tenuta all’applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non aggiornare un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato, la società ai sensi di tale previsione normativa deve illustrare in nota integrativa le politiche di bilancio adottate”*.

OIC 20 Titoli di debito - in tema di informativa da rendere in nota integrativa prevedono che: *“Se, ad esempio, una società tenuta all’applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per titoli di debito immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza di scarso rilievo, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate”*. E ancora: *“Se, ad esempio, una società tenuta all’applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i titoli non immobilizzati detenuti in portafoglio per un periodo inferiore ai 12 mesi, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate”*.

Rilevanza

OIC 13 Rimanenze - esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, in materia di determinazione del costo delle rimanenze con metodi alternativi al LIFO, FIFO e costo medio ponderato, sono rappresentati da: *“l'utilizzo del metodo dei costi standard, del prezzo al dettaglio, oppure del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo”*.

OIC 16 Immobilizzazioni Materiali - esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, sono rappresentati: *“dall'iscrizione in bilancio ad un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali, o l'utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota normale per i cespiti acquistati nell'anno, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso”*.

Prevalenza della sostanza sulla forma

[Art. 2423 bis, c. 1 bis - Principi di redazione del bilancio]

«Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

.....

1bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza dell'operazione o del contratto.**

.....

Anche in ambito principi IAS/IFRS si sta tornando alla «sostanza», infatti si è rivisto completamente il principio relativo al Leasing (per questo motivo non si è cambiato il trattamento del leasing nei principi italiani).

Per tale motivo non è stato aggiornato ancora OIC 11: con la pubblicazione dei nuovi principi, la Fondazione ha precisato che «l'attività di revisione dell'OIC 11 (Bilancio d'esercizio, finalità e postulati) sarà l'occasione per inquadrare a livello più generale i principi della rilevanza e della sostanza economica.

Prevalenza della sostanza sulla forma

Si riporta un elenco esemplificativo di casi concreti di applicazione del principio della sostanza economica individuati nei diversi *standards*:

OIC 15 Crediti - in tema di applicazione del criterio del costo ammortizzato in presenza di attualizzazione, è previsto che: *“Nel caso dei crediti finanziari, la differenza tra le disponibilità liquide erogate ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri, determinato (...) utilizzando il tasso di interesse di mercato, è rilevata tra gli oneri finanziari o tra i proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che la sostanza dell’operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura. In tal caso, la società valuta ogni fatto e circostanza che caratterizza il contratto o l’operazione”*.

OIC 15 Crediti e OIC 19 Debiti - le disposizioni in tema di rilevazione iniziale dei crediti e debiti originati dalla compravendita di beni fanno riferimento al passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il **trasferimento dei rischi e benefici**.

Prevalenza della sostanza sulla forma

OIC 32 Strumenti finanziari derivati - nell'ambito della disciplina dei derivati incorporati, il contratto ibrido è definito come un contratto composto da uno strumento finanziario derivato (derivato incorporato) e un contratto primario (contratto non derivato regolato a normali condizioni di mercato) e sono disciplinate le condizioni e le modalità di separazione dello strumento ibrido nelle sue componenti. Nel dettaglio, sebbene il codice civile faccia riferimento esclusivamente a contratti primari di natura finanziaria: *“in virtù del principio della sostanza dell'operazione o del contratto, anche nei casi in cui i contratti primari non abbiano natura finanziaria, in via analogica, si applicano le medesime regole di separazione previste per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari”*.

OIC 16 Immobilizzazioni Materiali - sono state meglio formulate e chiarite le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali, secondo cui le stesse sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il **trasferimento dei rischi e dei benefici** connessi al bene acquisito, precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà.

Prevalenza della sostanza sulla forma

In ogni caso il principio stabilisce che *“se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici”* e che comunque *“nell’effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali”*.

La stessa specificazione è riportata nell’OIC 13 *Rimanenze* ai fini della rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino.

PRINCIPALI NOVITÀ E TRANSIZIONE

ITER

PRINCIPI GENERALI

PROSPETTI E NOTA INTEGRATIVA - PRINCIPALI NOVITÀ

OIC 12 COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO

OIC 29 REGOLE DI TRANSIZIONE

Le principali novità dei prospetti e nota integrativa

- Oneri e proventi straordinari
- Rendiconto finanziario
- Conti d'ordine
- Collegamento alla Nota Integrativa
- Eventi successivi

Oneri e Proventi Straordinari - eliminazione

La maggiore innovazione è costituita dalla **scomparsa della sezione E del conto economico** in cui, precedentemente, trovavano rilevazione i proventi e gli oneri straordinari; tale sezione aveva sempre creato, nel passato, materia di discussione. Infatti, il concetto di «straordinario» nella IV Direttiva atteneva alle **attività estranee alla gestione ordinaria della società** e la Relazione Ministeriale al D. Lgs. 127/91 stabiliva: *«l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità o anormalità dell'evento, bensì all'estraneità della fonte del provento o dell'onere, alla attività ordinaria»*.

Per il bilancio 2016, la necessaria comparabilità con i dati 2015 comporterà la riclassificazione delle voci di bilancio dello scorso esercizio, con necessità di fornire una adeguata informativa nella nota integrativa.

Rendiconto Finanziario - obbligo

OIC 12 specifica che il prospetto di rendiconto finanziario deve essere redatto secondo le indicazioni contenute nell'**OIC 10** e ad esso rimanda per il contenuto.

L'art. 2425-ter c.c. stabilisce l'obbligo e indica gli obiettivi che questo deve prefiggersi:

- ➔ • Ammontare e composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio,
- ➔ • Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, di finanziamento e separatamente le operazioni con i soci.

Conti D'ordine - abrogazione

Sono stati eliminati i conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale ma l'entità deve riportare nella nota integrativa:

- l'importo complessivo degli impegni;
- l'importo delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate;
- gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili;
- gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime.

[Art. 2427, c. 1, n. 9)]

Permane l'obbligo per le micro imprese esonerate dalla redazione della nota integrativa.

Collegamento alla Nota Integrativa

Le informazioni vanno indicate seguendo l'ordine con cui sono indicate nei prospetti del bilancio e secondo l'ordine dei prospetti nel fascicolo di bilancio.

Le informazioni vanno fornite in paragrafi e sotto paragrafi, distinguendo quelle relative ai vari prospetti, numerando i paragrafi ed includendo negli stessi accanto alle voci oggetto di commento in nota integrativa, il riferimento al numero del paragrafo stesso.

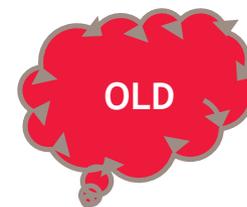
Eventi Successivi

Dalla relazione [sulla gestione] devono in ogni caso risultare:

[...]

5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

[Art. 2428, c. 3, n. 5)]



Eventi successivi

La nota integrativa deve indicare la **natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico** dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

[Art. 2427, c.1, n. 22-quater)].



PRINCIPALI NOVITÀ E TRANSIZIONE

ITER

PRINCIPI GENERALI

PROSPETTI E NOTA INTEGRATIVA - PRINCIPALI NOVITÀ

OIC 12 COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO

OIC 29 REGOLE DI TRANSIZIONE

Società sottoposte al comune controllo

ATTIVO

B. Immobilizzazioni

B.III.1d): Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti

B.III.2d): Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

C. Attivo circolante

C.II.5): Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

C.III.3-bis): Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti

PASSIVO

D. Debiti

D.11-bis): Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

CONTO ECONOMICO

C. Proventi e oneri finanziari

C.15) Proventi da partecipazioni, con separata indicazione [...] di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime

C.16.a) Altri proventi finanziari da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli [...] da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

C.16.d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli [...] da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

Strumenti finanziari derivati

ATTIVO

B. Immobilizzazioni

B.III.4 strumenti finanziari derivati attivi

C. Attivo circolante

C.III.5 strumenti finanziari derivati attivi

PASSIVO

A. Patrimonio Netto

A.VII Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi

B. Fondi per rischi ed oneri

B.3 Strumenti finanziari derivati passivi (passivo)

CONTO ECONOMICO

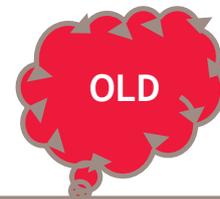
D. Rettifiche di valore di attività e di passività finanziarie

D.18.d strumenti finanziari derivati

D.19.d strumenti finanziari

Azioni proprie

Una **riserva indisponibile** pari all'importo delle azioni proprie iscritto all'attivo del bilancio deve essere costituita e mantenuta finché le azioni non siano trasferite o annullate [art. 2357-ter, c.3].



L'acquisto di azioni proprie comporta una **riduzione del patrimonio netto** di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo [Art. 2357-ter, c. 3].

Nello Stato Patrimoniale è stata, quindi, aggiunta una nuova voce tra le riserve del patrimonio netto:

[...] X -Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio [Art. 2424, c. 1].



OIC 12: conto economico

Lo schema di conto economico è basato sulla distinzione tra attività **caratteristica**, **accessoria** e **attività finanziaria**, con conseguente superamento della precedente distinzione tra attività ordinaria, straordinaria e finanziaria.

Il principio contiene una tabella di riepilogo del trattamento contabile previsto per le fattispecie di costo e ricavo straordinarie ex OIC 12 (versione 2014).

Il concetto di correlazione per aree è rilevante.

OIC 12: i tre segmenti di attività aziendale

L'attività caratteristica identifica i componenti positivi di reddito generati da operazioni che si manifestano in via continuativa e nel settore rilevante per lo svolgimento della gestione. Si tratta di operazioni che identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dalla società, per la quale la stessa è finalizzata.

Se la gestione caratteristica è costituita da più categorie di attività, in nota integrativa è fornita adeguata informativa sulle differenti categorie.

L'attività accessoria è costituita da operazioni che generano componenti positivi di reddito ma che non rientrano nell'attività caratteristica e finanziaria.

L'attività finanziaria è costituita da operazioni che generano: proventi e oneri; plusvalenze e minusvalenze da cessione; svalutazioni e ripristini di valore tutti relativi a titoli, partecipazioni, conti bancari, crediti iscritti nelle immobilizzazioni e finanziamenti di qualsiasi natura attivi e passivi; utili e perdite su cambi; variazioni positive e negative del *fair value* degli strumenti finanziari derivati attivi e passivi secondo quanto disciplinato dai paragrafi 31-33 dell'OIC 32 «*Strumenti finanziari derivati*».

OIC 12: altri ricavi e proventi

La voce comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, riguardanti **l'attività accessoria**.

- a) *Proventi derivanti dalle attività accessorie (ad esempio, immobiliare ed agricola nel caso di un'impresa industriale), al netto anche delle relative rettifiche;*
- b) *Plusvalenze di natura non finanziaria;*
- c) *Ripristini di valore;*
- d) *Sopravvenienze e insussistenze attive;*
- e) *Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria;*
- f) *Contributi in conto esercizio.*

La voce A5 comprende anche i **maggiori importi incassati sui crediti iscritti nell'attivo circolante**, i **proventi derivanti dalla prescrizione dei debiti e la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali**, che vengono differiti attraverso l'iscrizione di un risconto passivo, e la **differenza delle imposte indirette** pagate in eccesso rispetto ai fondi accantonati, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento.

OIC 12: B.14 oneri diversi di gestione

In questa voce residuale si iscrivono tutti i costi non iscrivibili per natura nelle altre voci della classe B quali, a titolo esemplificativo:

- a) **Minusvalenze di natura non finanziaria**, derivanti da alienazione cespiti, espropri o nazionalizzazioni di beni; operazioni sociali straordinaria; operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazioni o ridimensionamento produttivo.
- b) **Sopravvenienze e insussistenze passive**, che possono includere rettifiche in aumento di costi per aggiornamento di stime; perdite su crediti per la parte eccedente l'importo di credito già svalutato.
- c) **Imposte indirette, tasse e tributi locali**; inoltre, accoglie nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, la differenza rispetto all'accantonamento nel fondo imposte o all'importo già pagato rispetto all'ammontare dovuto.

OIC 12: ricavi o costi «eccezionali»

L'indicazione nella nota integrativa de “l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali” è richiesta dall'art.2427,c.1, numero 13)

L'obiettivo di tale informativa è quello di consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato economico privo di elementi che, per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo.

Alcuni **esempi di elementi** di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta dal n° 13, comma 1, dell'art 2427, sono i seguenti:

- picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti;
- cessioni di attività immobilizzate;
- ristrutturazioni aziendali;
- operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda, ecc.).

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
Oneri di ristrutturazioni aziendali	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
Componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16 d) <i>proventi diversi dai precedenti</i>
Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 <i>altri ricavi e proventi</i> , con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 <i>oneri diversi di gestione</i> .

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014

Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati

OIC 12 versione 2016

La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci:

- C 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;*
- C16 b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;*
- C 17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti*

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 <i>altri ricavi e proventi</i> , con <i>separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14 <i>oneri diversi di gestione</i> .
Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 <i>altri ricavi e proventi</i> , con <i>separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14 <i>oneri diversi di gestione</i> .
Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 <i>altri ricavi e proventi</i> , con <i>separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14 <i>oneri diversi di gestione</i> .

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014

Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria

Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia: furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino);

OIC 12 versione 2016

Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es. partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare *ex ante* una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare *ex ante* una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce *A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.*

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari);	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce <i>B14 oneri diversi di gestione.</i>

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.;	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria;	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14 <i>oneri diversi di gestione</i> e A5 <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> .
Indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto, non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014

Imposte relative ad esercizi precedenti...

Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (*oneri straordinari*), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi).

Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (*Fondo per imposte, anche differite*) o dalla voce D12 (*debiti tributari*), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "*Debiti*").

OIC 12 versione 2016

Gli oneri per imposte **dirette** relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce *20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate*.

OIC 12: trattamento dei costi e ricavi straordinari

OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
<p><i>.....Imposte relative ad esercizi precedenti</i></p>	
<p>Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.</p>	<p>Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14 <i>oneri diversi di gestione</i>. La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce A5 <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.</p>
<p>OIC 12 pf 51 f. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).</p>	<p>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.</p>

Oic 12 disposizioni di prima applicazione

Gli effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono **applicati retroattivamente ai soli fini riclassificatori**.

PRINCIPALI NOVITÀ E TRANSIZIONE

ITER

PRINCIPI GENERALI

PROSPETTI E NOTA INTEGRATIVA - PRINCIPALI NOVITÀ

OIC 12 COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO

OIC 29 REGOLE DI TRANSIZIONE

IOC 29: contenuti

Il nuovo IOC 29 tratta:

- Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori;
- Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

In particolare, il primo aspetto assume una particolare rilevanza in tema di **regole di transizione** per effetto dell'introduzione del nuovo set dei principi contabili

Principi contabili: regole e procedure che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, rilevazione, criteri e metodi di valutazione, classificazione ed esposizione dei valori in bilancio;

Stime: procedimenti e metodi con i quali si perviene ad un valore ragionevolmente attendibile di dati di bilancio;

Errore: rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di valori ed informazioni di bilancio.

Applicazione retroattiva: il principio è applicato ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello del cambiamento, come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato;

Applicazione prospettica: il principio è applicato ad eventi ed operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento; per le operazioni ed eventi degli esercizi precedenti si applica il precedente principio.

OIC 29: cambiamento di principi contabili 1 di 2

Un cambiamento di politica contabile è ammesso solo se **imposto dal legislatore o adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di principi contabili).**

È rilevato nell'esercizio in cui viene adottato ed i relativi fatti ed operazioni sono trattati in modo **retroattivo**.

I **cambiamenti di principi obbligatori**, si chiarisce, cioè quelli conseguenti ad una nuova disposizione legislativa o ad un nuovo principio contabile, sono contabilizzati in base alle specifiche disposizioni transitorie stabilite dalla norma stessa; in assenza di indicazioni normative, quali è il caso delle spese di ricerca o di pubblicità, vanno contabilizzati con effetto retroattivo, **sul saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in corso al momento del cambiamento, rappresentata dagli utili portati a nuovo, ovvero, come nel caso della iscrizione al *fair value* dei derivati, dalla specifica riserva.

OIC 29: cambiamento di principi contabili 2 di 2

L'applicazione **retroattiva** comporta che vengano rideterminati ai soli fini comparativi gli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo.

Pertanto, la società deve **rettificare il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente** come se avesse sempre applicato il nuovo principio.

Sono esclusi da questo trattamento i principi per cui le disposizioni transitorie hanno fornito indicazioni, quali l'avviamento o i crediti e debiti (costo ammortizzato).

La presentazione dei dati comparativi rettificati può non essere presentata se è eccessivamente onerosa: in tal caso si applica il nuovo criterio al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, effettuando una rettifica corrispondente sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

Stima

Consiste nel procedimento e metodo in base al quale si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività - passività - costi e ricavi

Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

Quando è difficile stabilire se si è in presenza di un cambiamento di principio contabile o di stima, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima.

I cambiamenti di stima hanno effetto anche sugli esercizi successivi.

Errore contabile

Consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se - quando è stato commesso - erano disponibili le informazioni ed i dati contabili al suo corretto trattamento. Può dipendere da errori matematici, erronee interpretazioni di fatti e negligenza

Non costituisce errore

- La variazione che si è resa necessaria in una stima fatta a suo tempo in base alle informazioni che erano all'epoca disponibili.
- La scelta di adottare determinati criteri contabili in base alle informazioni che erano disponibili all'epoca e poi sono cambiate.

Un **errore è rilevante** se può - individualmente o insieme ad altri errori - influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata secondo le circostanze. La definizione è in linea con lo IAS 8.

La correzione di un errore rilevante deve essere rilevata al momento in cui si individua e sono disponibili le informazioni per il suo trattamento; in tale caso, si applica il metodo retroattivo, con rettifica del saldo di apertura del patrimonio netto (generalmente risultati esercizi precedenti).

Se non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla data in cui ciò è fattibile.

In alcuni casi un errore commesso in esercizi precedenti può essere tale da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio; tale aspetto, tuttavia, esula dal documento OIC 29.

Definizione

Fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio;
Quindi, generalmente, in ipotesi di coincidenza dell'esercizio con anno solare, tra il 1.1 e la data di predisposizione del progetto di bilancio

OIC 29: fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

2 di 5

Sono state individuate 3 casistiche di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

- a) Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio

- b) Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio

- c) Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.

OIC 29: fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

3 di 5

Il termine entro cui il fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, normalmente rappresentata dalla data di redazione del progetto di bilancio da parte degli Amministratori.

Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare avvengono fatti tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli Amministratori devono modificare il progetto di bilancio nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

OIC 29: fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

4 di 5

Tipologia	Descrizione
Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che evidenziano 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 non devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti che indicano situazioni che per quanto attinenti a saldi di bilancio sono sorti successivamente alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo (informativa in nota integrativa)
Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale	Fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. 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

OIC 29: fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

5 di 5

Tipologia	Esempi
Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fondi rischi ed oneri: definizione di contenziosi preesistenti, per importi diversi da quelli prevedibili alla data di fine esercizio; Valore di realizzo dei crediti: deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata da fallimento dello stesso Valore di mercato delle giacenze di magazzino: vendite successive a prezzi inferiori; Scoperta di un errore o frode.
Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio	Strumenti finanziari: diminuzione di valore che riflette condizioni di mercato successive alla fine dell'esercizio; Distruzione di impianti per calamità; Variazione dei cambi; Accordi di ristrutturazione e/o riscadenzamento debiti.
Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale	Intendimento di proporre la liquidazione o cessazione dell'attività operativa; Peggioramento delle condizioni gestionali che possano far sorgere la necessità di considerare non più appropriato il presupposto della continuità aziendale.

GRAZIE