

DIRETTIVA 34/UE/2013: Le novità sui bilanci 2016 introdotte dalla nuova Direttiva Contabile

Le principali modifiche agli altri principi contabili

Bari, 19 aprile 2017

Claudio Tedoldi

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 13 rimanenze: trasferimento rischi e benefici

La principale novità è legata al principio della sostanza economica come principio di rilevazione contabile infatti il d.lgs. 139/2015 ha sostituito il principio della funzione economica con il principio della sostanza economica. La relazione di accompagnamento sottolinea come *“la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali”*.

Pertanto, nella nuova versione dell'OIC 13 sono state meglio formulate e chiarite le regole da seguire al momento della rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino quando cioè 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.

In ogni caso si afferma 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”*.

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 14 disponibilità liquide: cash pooling

Nella precedente versione la classificazione era vincolata a questa forma:

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.

Il nuovo principio invece vuole tenere in considerazione **il grado di liquidità** del rapporto di gestione della tesoreria e conseguentemente «i crediti che si generano, se i termini di esigibilità lo consentono, vengono rilevati in un'apposita voce, ai sensi dell'articolo 2423-ter, comma 3, del codice civile, tra le “**Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni**”, denominata “**Attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria**” con indicazione della controparte (ad esempio controllante, controllata). Se i termini di esigibilità a breve termine non sono soddisfatti i crediti sono rilevati nelle Immobilizzazioni finanziarie.»

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 17 bilancio consolidato: soglie

Si innalzano le soglie quantitative al di sotto delle quali **non sussiste l'obbligo**:

Per 2 esercizi consecutivi, 2 limiti tra

Attivi	20.000.000
Ricavi delle vendite e prestazioni	40.000.000
Dipendenti occupati in media annua	250

Si ricorda che l'obbligo di redazione del consolidato invece inizia a partire dal primo esercizio in cui si superano i limiti.

Sono sempre obbligate al consolidato le società ex art 16 dlgs 39/2010 EIP e gli ESRI (*soggetti sottoposti a regime intermedio*) dell'art.19 bis.

OIC 17 bilancio consolidato: novità

- L'inserimento del rendiconto finanziario consolidato
- L'eliminazione dei riferimenti alla sezione straordinaria del conto economico
- 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
- precisa che la plus/minus della cessione parziale di partecipazione senza perdita di controllo, va imputata al conto economico consolidato;
- Le azioni proprie della controllante detenute dalla stessa ed iscritte nel proprio bilancio di esercizio nel sono rilevate nel consolidato come azioni proprie di gruppo secondo OIC 28, e quindi imputate a riserva negativa di patrimonio netto. Diverso trattamento è riservato ad eventuali acquisti di azioni proprie effettuate da società incluse nell'area di consolidamento e delle quali la controllante non detiene il 100% del capitale.

OIC 17 bilancio consolidato: cambiamento di criterio di valutazione

Nel caso di cambiamento del criterio di valutazione delle partecipazioni di controllo, di collegamento e a controllo congiunto, mediante l'abbandono di un criterio di valutazione a favore di altro previsto dalle norme, si applicano le disposizioni in tema di cambiamenti di principi contabili previste dall'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

E se l'impresa muta il metodo di rappresentazione contabile delle locazioni finanziarie (da metodo patrimoniale a metodo finanziario e viceversa) gli effetti sono rilevati come un cambiamento di principio contabile ai sensi dell'OIC 29.

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI



OIC 19 Classificazione tra debiti a breve (entro 12 mesi) e a lungo

È fatta con riferimento alla **scadenza contrattuale o legale** tenendo conto anche di fatti ed eventi previsti nel contratto che possono determinare una modifica della scadenza originaria, avvenuti entro la data di riferimento del bilancio.

OIC 19 - covenants

Nel caso in cui la società violi una clausola contrattuale (covenants) prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento del bilancio, con la conseguenza che il debito diventa immediatamente esigibile, essa classifica il debito come **esigibile entro l'esercizio**, a meno che tra la data di chiusura dell'esercizio e prima della data di formazione del bilancio, non intervengano nuovi accordi contrattuali che legittimano la classificazione come debiti a lungo termine.

Se rilevante, tale evento è illustrato nella **nota integrativa** secondo quanto previsto dall'OIC 29 per i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

OIC 19 - sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo

Caso particolare: Se la sostituzione si conclude tra la data di riferimento del bilancio e la data di formazione dello stesso (i.e. approvazione) il debito continua ad essere classificato come esigibile entro 12 mesi.

Se rilevante, questo evento è illustrato nella nota integrativa secondo quanto previsto da OIC 29 per i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Oic 19 - eliminazione contabile- inclusione degli elementi di OIC 6



Il debito viene eliminato dal bilancio quando l'obbligazione contrattuale è estinta per adempimento o altra causa, o è trasferita.

Se in presenza dello stesso debito vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito originario che sia attribuibile a difficoltà finanziarie del debitore - quali **la ristrutturazione del debito** - si procede all'**eliminazione contabile del debito originario e contestuale rilevazione del nuovo**, il cui valore iniziale segue il criterio del costo ammortizzato, ed è soggetto ad attualizzazione.

La differenza tra valore iniziale del nuovo debito e ultimo valore contabile del debito originario costituisce **utile/perdita finanziaria**; **costi di transazione vanno imputati a utile/perdita dell'eliminazione**.

Se non si procede all'eliminazione contabile del debito, si devono rideterminare i flussi finanziari futuri.

OIC 19.76- conversione di obbligazioni con azioni



I prestiti obbligazionari convertibili rappresentano un contratto ibrido composto da uno strumento finanziario derivato e un contratto primario.

L'opzione di conversione in azioni (strumento incorporato) deve essere scorporata dal contratto primario (obbligazione).

Il contratto primario è trattato secondo il criterio del costo ammortizzato.

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 20 titoli di debito: costo ammortizzato

Il nuovo art. 2426, comma 1, numero 1) del codice civile prevede che: “...*le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile*”.

Il Decreto non ha invece esteso l’obbligo previsto per crediti e debiti di tenere conto del fattore temporale alla valutazione dei titoli, nel presupposto che gli interessi generati dai titoli di debito, emessi da società private o rappresentati da titoli del debito pubblico, siano in linea con

i tassi di mercato.

L’art 2426, comma 1, numero 9), prevede che: “*le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il n.1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, se*

***minore...*”. Da tale previsione normativa emerge che anche i titoli di debito iscritti nell’attivo circolante devono essere rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato.**

OIC 20 titoli di debito: prima applicazione

Prima applicazione

Il costo ammortizzato è applicato ai titoli che sono rilevati a partire dal 1 gennaio 2016, dandone indicazione nella nota; mentre ai titoli iscritti al 31 dicembre 2015 si può continuare ad applicare il costo di acquisto.

Se invece si decide di applicare costo ammortizzato anche ai titoli in essere al 31 dicembre 2015, l'effetto è retroattivo, e gli effetti vanno imputati a utili /perdite portati a nuovo.

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 21 partecipazioni: novità

La nuova versione dell'OIC 21 recepisce l'introduzione delle novità connesse:

- alle modifiche del contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico per introdurre specifiche voci di dettaglio relative ai rapporti intercorsi tra la società e le imprese sottoposte al controllo di controllanti (cd. imprese sorelle); all'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico.
- all'inserimento dell'obbligo di iscrizione delle partecipazioni in joint ventures, come partecipazioni in collegate.
- trattamento dei dividendi
- aggiunta appendice A -determinazione del fair valute ai fini dell'informativa di bilancio

OIC 21 partecipazioni: dividendi

A partire dalla data di entrata in vigore del nuovo OIC 21 i dividendi da controllate devono essere rilevati nel bilancio della controllante solo a seguito della delibera assembleare di distribuzione della partecipata.

Le società che in passato hanno rilevato i dividendi da controllate nell'esercizio di maturazione, secondo quanto stabilito da OIC 21.61 (2014), possono applicare le nuove disposizioni retrospettivamente (OIC 21.72)

La società partecipante verifica che a seguito della distribuzione il valore recuperabile della partecipazioni non sia diminuito al punto tale da rendere necessaria la rilevazione di una perdita di valore.

OIC 21 partecipazioni: nuova appendice di determinazione del fair value



Appendice stabilisce come determinare il fair value in presenza o in assenza di un mercato attivo.

In particolare, nel secondo caso, si devono utilizzare tecniche di valutazione e metodi di valutazione specifici:

- a) quotazioni su mercati attivi;
- b) transazioni dirette sulla partecipata oggetto di valutazione;
- c) metodi di mercato (diversi dai precedenti);
- d) altri metodi.

Il metodo di valutazione definito per ogni strumento deve essere seguito con continuità nel tempo e non può essere modificato se non a seguito di variazioni rilevanti nelle condizioni oggettive del mercato o soggettive della società partecipata.

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 25 imposte: dettaglio della voce

Il principio è stato modificato prevalentemente per tener conto della eliminazione della sezione straordinaria del conto economico, ad esempio come contropartita agli accantonamenti al fondo imposte - ora sempre alla **voce 20 - imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate**.

La voce 20 del conto economico accoglie 3 distinte categorie:

- **Imposte correnti** - accoglie le imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti (ad es. ritardato versamento acconti) sul reddito imponibile d'esercizio
- **Imposte relative a esercizi precedenti** - accoglie le imposte di esercizi precedenti che derivano da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione e di pagamento, avvisi di accertamento e rettifica
- **Imposte differite e anticipate** - accoglie con segno positivo l'accantonamento a fondo imposte differite e utilizzo per imposte anticipate, con segno negativo le imposte anticipate e utilizzo del fondo imposte differite, sia riferite all'esercizio in corso che agli esercizi precedenti

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 26: elementi monetari e non monetari

Si riferiscono e sono correlate alla definizione di poste monetarie e non monetarie, interpretando il disposto dell'art. 2426 c.2 che richiama IAS 21 per la definizione di **attività e passività monetaria [elementi monetari]**

Elementi monetari - attività e passività che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo a pagare a date future importi determinati o determinabili.
sono convertite al cambio corrente alla chiusura d'esercizio

Elementi non monetari - attività e passività che NON comportano il diritto ad incassare o l'obbligo a pagare a date future; immobilizzazioni materiali e immateriali, partecipazioni e altri titoli di capitale, rimanenze, anticipi per acquisto e vendita di beni, risconti attivi e passivi.
sono iscritte al cambio storico

OIC 26: copertura del rischio di cambio

Le disponibilità liquide in valuta estera, oppure i crediti e i debiti in valuta estera, possono essere designati come strumenti di copertura del rischio di cambio se tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- (a) oggetto della copertura è una o più operazioni programmate altamente probabili o impegni irrevocabili denominati nella stessa valuta estera dello strumento di copertura così come definiti dal principio contabile OIC 32 “*Strumenti finanziari derivati*”;
- (b) all’inizio della relazione di copertura vi è una designazione e una documentazione formale della relazione di copertura, degli obiettivi della società nella gestione del rischio di cambio della strategia nell’effettuare la copertura.

A seguito della designazione, lo strumento di copertura è valutato al cambio *spot* ad ogni data di chiusura di bilancio e la variazione dell’esercizio è imputata alla voce A.VII “*Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi*”.

OIC 26: riepilogo per voce di bilancio

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 circolante e immobilizzato) ➤ Debiti ➤ Fondi per rischi ed oneri ➤ Conti d'ordine 	Cambio a pronti (CORRENTE) di fine esercizio
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Rimanzene 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)

PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

Azioni proprie ora incluse in OIC 28

Le Azioni proprie anziché costituire voce propria dell'attivo, saranno ora iscritte a riduzione diretta del patrimonio: le azioni proprie andranno evidenziate, con segno negativo, in una apposita riserva del patrimonio netto.

Il nuovo OIC 21 è stato epurato dalla trattazione delle azioni proprie, inserite nella nuova voce di patrimonio netto «X riserva negativa per azioni proprie in portafoglio» nell'OIC 28.

le altre modifiche a OIC 28

- La voce **AVIII- utili perdite portate a nuovo** accoglie sia i risultati netti di esercizi precedenti non distribuiti o no ripianati e le rettifiche derivanti da correzioni di errori di esercizi precedenti e cambiamenti di principi.
- Aggiunta la **AX riserva negativa per azioni proprie** in portafoglio e la **VII- riserva per operazioni di copertura** flussi finanziari attesi, che accoglie le variazioni di fair value degli strumenti finanziari.

Le altre modifiche a OIC 28

- Aggiunte informazioni sulle diverse forme di **riduzione di capitale**, distinti tra recesso del socio, in caso di morosità, rinuncia al credito
- Trattamento dell'acquisto, annullamento e alienazione di azioni proprie mediante utilizzo della specifica riserva
- Le appendici - ora esplicitamente indicate come parti **non** integranti del principio - contengono esempi di informazioni relative al patrimonio netto da includere in nota integrativa
- Il prestito obbligazionario convertibile include uno strumento finanziario derivato (ie opzione di conversione) che ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" deve essere separato, valutato al fair value ed iscritto in una riserva di patrimonio netto. Tale riserva, non è soggetta a valutazioni successive.
- Per la disciplina contabile delle obbligazioni convertibili in azioni si rinvia all'OIC 19 "Debiti" e all'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati".



PRINCIPALI NOVITA'

OIC 13 RIMANENZE

OIC 14 DISPONIBILITA' LIQUIDE

OIC 17 BILANCIO CONSOLIDATO

OIC 19 DEBITI

OIC 20 TITOLI DI DEBITO

OIC 21 PARTECIPAZIONI

OIC 25 IMPOSTE

OIC 26 OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA

OIC 28 PATRIMONIO NETTO

OIC 31 FONDI RISCHI E ONERI

OIC 31: requisiti per l'attualizzazione dei fondi oneri



In sede di aggiornamento dell'OIC 31 è stata eliminata la disposizione che precludeva l'attualizzazione dei fondi rischi e oneri. La necessità di un simile divieto appare infatti del tutto superflua considerato che il legislatore ha espressamente previsto il modello dell'attualizzazione esclusivamente per i crediti e debiti iscritti in bilancio. Tuttavia **si è ritenuto opportuno chiarire che l'orizzonte temporale è uno degli elementi di cui si può tener conto nella stima di quei fondi oneri che hanno le caratteristiche di previsione di un esborso nel lungo periodo e che derivano da un'obbligazione legale certa.** Ciò nei limiti in cui la stima dell'ammontare e della data dell'esborso siano attendibilmente stimabili. Per tali fondi oneri il valore del denaro connesso all'orizzonte temporale di lungo periodo può costituire un elemento rilevante della stima.

Tale previsione, applicabile ai soli fondi oneri, è stata prevista come **facoltativa**, proprio perché non in tutti i casi la stima del valore del denaro legato ad un lungo orizzonte temporale è un elemento rilevante.

OIC 31: Classificazione in bilancio

B1 *”per trattamento di quiescenza e obblighi simili”*, accoglie i fondi previdenziali integrativi, diversi dal trattamento di fine rapporto ex articoli 2120 codice civile, nonché le indennità *una tantum* (fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa; Fondi di indennità suppletiva di clientela, Fondi per premi di fedeltà riconosciuti ai dipendenti,...)

B2 *”per imposte, anche differite”* accoglie: le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata, derivanti, ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie e □ le passività per imposte differite.

B3 *”strumenti finanziari derivati passivi”* accoglie gli strumenti finanziari derivati con *fair value* negativo alla data di valutazione.



B4 *”altri”* accoglie le tipologie di fondi per rischi e oneri diverse da quelle precedenti, quali ad esempio: Fondi per cause in corso; Fondi per garanzie prestate; fondi per contratti onerosi; fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi; Fondi per manutenzione ciclica,...

ANY QUESTIONS