

Circolare n. 6/2014

I nuovi Principi Contabili Nazionali

Premessa

Nello scorso mese di agosto si è concluso il progetto di rinnovo dei Principi Contabili Nazionali da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Come è noto, tale ente autonomo ha il compito di emanare i principi contabili nazionali, in base ai quali vanno redatti i bilanci delle imprese. Il ruolo e l'importanza dell'OIC sono stati rafforzati, anche a seguito del D.L. 91 del 24 giugno 2014 (Decreto Competitività).

L'Oic ha pubblicato 16 principi contabili revisionati, che si applicheranno ai bilanci relativi all'esercizio 2014; a questi si aggiungono gli Oic 15, 20 e 21 revisionati nel mese di luglio.

Sono stati in sostanza modificati e pubblicati i principali principi contabili, con l'eccezione dell'Oic 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali, che risulta ancora in fase di revisione.

I principi Oic 1 e Oic 27, aventi ad oggetto rispettivamente "I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio di esercizio" e "Introduzione dell'Euro quale moneta di conto" sono stati soppressi, mentre non sono stati revisionati i principi Oic 11, Oic 30 e quelli da Oic 2 a Oic 8¹. La rivisitazione si è resa necessaria per effettuare un riordino generale sulle tematiche significative, favorendo, ove possibile, il coordinamento con i principi contabili internazionali.

Il bilancio 2014 dovrà quindi essere redatto e analizzato dalle imprese italiane, secondo i nuovi e più aggiornati principi contabili.

La scelta di fondo dell'Oic ha lo scopo di rendere più facile l'attività di redazione dei bilanci, soprattutto per le piccole e medie imprese. Grazie ad alcuni principi revisionati, infatti, gli eventi aziendali potranno essere misurati e rappresentati a livello contabile, tenendo conto della diversa dimensione delle imprese.

¹ Tali principi hanno ad oggetto:

Oic 2 "Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare", Oic 3 "Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione", 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", Oic 11 "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati", Oic 30 "I bilanci intermedi".

La revisione ha coinvolto anche la forma di rappresentazione dei bilanci per facilitare la ricerca e la lettura grazie alla numerazione dei paragrafi ed all'eliminazione delle note.

In seguito vengono esaminate le principali modifiche intervenute nei singoli principi.

Indice

1. Oic 9 – Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni
2. Oic 10 - Rendiconto finanziario
3. Oic 12 – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
4. Oic 13 – Rimanenze
5. Oic 14 – Disponibilità liquide
6. Oic 15 – Crediti
7. Oic 16 – Immobilizzazioni materiali
8. Oic 17 – Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
9. Oic 18 – Ratei e risconti
10. Oic 19 – Debiti
11. Oic 20 – Titoli di debito
12. Oic 21 – Partecipazioni e azioni proprie
13. Oic 22 – Conti d'ordine
14. Oic 23 – Lavori in corso su ordinazione
15. Oic 25 – Imposte sul reddito
16. Oic 26 – Operazioni, attività e passività in valuta estera
17. Oic 28 – Patrimonio netto
18. Oic 29 – Cambiamenti di principi, correzioni di errori
19. Oic 31 – Fondi rischi e oneri e trattamento di fine rapporto

1. Oic 9 – Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni

La nuova versione dell'**OIC 9** prevede la possibilità di determinare con metodo semplificato le svalutazioni delle attività per società che, per due esercizi consecutivi, non superino due dei tre seguenti limiti:

- numero medio dei dipendenti superiore a 250;
- totale attivo di bilancio superiore a 20 milioni di euro;
- ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a 40 milioni di euro.

La prima semplificazione riguarda gli indicatori di potenziale perdita², che sono meno complessi e più diretti rispetto alla regola generale prevista dall'OIC 9. La seconda semplificazione riguarda la modalità di verifica della presenza di eventuali perdite durevoli di valore, che può avvenire attraverso l'individuazione della capacità di ammortamento.

Il metodo semplificato, non prevede, inoltre, l'attualizzazione dei flussi alla data di riferimento del bilancio e stabilisce che l'orizzonte temporale per l'utilizzo dei flussi non debba superare i 5 anni, con lo scopo di poter disporre di previsioni attendibili il più possibile.

² Ai fini dell'applicazione dell'approccio semplificato basato sulla capacità di ammortamento, gli indicatori di perdite durevoli di valore da considerare sono i seguenti:

- a) il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
- b) durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, variazioni significative con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
- c) il valore contabile delle attività nette della società è superiore al loro valore equo stimato della società (una tale stima sarà effettuata, per esempio, in relazione alla vendita potenziale di tutta la società o di parte di essa);
- d) l'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
- e) nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono casi quali:
 - l'attività diventa inutilizzata,
 - piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene,
 - piani di dismissione dell'attività prima della data prima prevista,
 - la ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione;
- f) dall'informativa interna risulta evidente che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

Il principio n. 9 revisionato inoltre ha coordinato la definizione di “valore equo” con quella contenuta nell’IFRS 13 (Fair Value Measurement), secondo cui, si definisce tale “l’ammontare ottenibile dalla vendita di un’attività in una transazione ordinaria tra operatori di mercato alla data di valutazione”.

2. Oic 10- Rendiconto finanziario

Il nuovo principio contabile **OIC 10** raccomanda la redazione del rendiconto finanziario, da includere nella Nota integrativa, a tutte le tipologie societarie, anche se il Codice civile non la prevede espressamente.

La presentazione del rendiconto finanziario, ovvero il prospetto dell’origine e delle variazioni di flussi di cassa e risorse finanziarie di un determinato periodo contabile, viene raccomandata per evidenti benefici informativi.

E’ previsto che la risorsa finanziaria presa come riferimento per la redazione del rendiconto sia rappresentata dalle disponibilità liquide, a differenza dell’attuale impostazione secondo cui veniva utilizzato il capitale circolante netto (che contiene anche i crediti e i debiti commerciali).

Per quanto riguarda i flussi finanziari è stato inserito il divieto generale di compensazione, i flussi devono cioè essere presentati senza compensazione fra quelli di segno opposto, ad esempio, i pagamenti a fronte di acquisizioni di immobilizzazioni sono evidenziati separatamente dagli incassi da cessioni di altri cespiti.

Allo stesso modo, gli interessi incassati e pagati devono essere presentati distintamente, rispettivamente nella gestione reddituale e nell’attività di finanziamento.

3. Oic 12 – Composizione e schemi del bilancio d’esercizio

La nuova versione del principio contabile **OIC 12** specifica meglio la composizione delle aree della gestione del Conto economico con particolare riferimento a quella straordinaria. Il conto economico viene suddiviso in quattro differenti tipologie di gestione: caratteristica, accessoria, finanziaria e straordinaria.

In particolare, la gestione caratteristica è la differenza tra ricavi e costi strettamente correlati all’attività tipica dell’impresa, quali ad esempio i ricavi derivanti dalla vendita di

prodotti o servizi, che risultano essere il core business dell'impresa e dei costi sostenuti per la produzione di tali beni o per l'erogazione dei servizi.

La gestione accessoria accoglie, invece, gli altri ricavi e costi che non sono strettamente legati al core business dell'impresa. La gestione finanziaria comprende i costi derivanti dalla gestione del "capitale" preso a prestito ed i proventi derivanti dall'investimento in disponibilità liquide o partecipazioni o crediti di natura finanziaria.

Per la gestione straordinaria, in particolare, è stato chiarito che essa include i proventi e oneri estranei all'attività ordinaria della società, che derivano da eventi accidentali e infrequenti o da operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società.

Rispetto alla versione precedente, in calce al nuovo OIC 12 sono state inserite nuove appendici:

- Appendice A – richiamo di alcune norme dedicate ai consorzi (nuova)
- Appendice B – Le semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata (nuova)
- Appendice C – informativa sugli strumenti finanziari partecipativi (prima contenuta nell'OIC 1)
- Appendice D – operazioni di leasing finanziario e sale & lease-back (prima contenuta nell'OIC 1)
- Appendice E – operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione (ex OIC 1)
- Appendice F – informativa sull'attività di direzione e coordinamento (ex OIC 1)
- Appendice G – informativa sulle parti correlate e accordi fuori bilancio (nuova)
- Appendice H – motivazioni delle scelte operate nel principio contabile.

Infine, con particolare riferimento alla Nota Integrativa, nel documento viene specificato che le informazioni relative alle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico devono essere presentate rispettando l'ordine desumibile dai rispettivi schemi di bilancio. Si suggerisce pertanto di raggruppare le informazioni richieste dagli articoli 2427 e 2427-bis c.c. nelle seguenti quattro categorie:

1. l'illustrazione dei criteri contabili adottati;
2. l'indicazione delle informazioni, dei dettagli e delle motivazioni relative all'iscrizione di voci nello Stato patrimoniale;

3. l'indicazione delle informazioni, dei dettagli e delle motivazioni relative all'iscrizione di voci nel Conto economico;
4. altre informazioni di varia natura.

4. Oic 13 – Rimanenze

Le variazioni apportate all' **OIC 13**, che reca disposizioni in materia di rimanenze di magazzino, riguardano il riordino generale della tematica e il migliore coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC.

Il nuovo documento tiene conto della disciplina di bilancio, così come modificata dalla riforma del diritto societario ed ha eliminato le parti relative alla normativa fiscale ormai superata.

Rispetto alla precedente versione si è provveduto a:

- riformulare la disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari con l'obiettivo di renderla di più agevole comprensione e applicazione. In analogia a quanto previsto per il principio OIC 16 "Immobilizzazioni materiali", è riconosciuta la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, sia quelli specifici che quelli generici, ma solo in relazione alla durata del periodo di fabbricazione, se la sua durata è significativa;
- fornire una breve descrizione del metodo del prezzo al dettaglio (retail metod)³;
- chiarire il trattamento contabile dei contributi in conto esercizio relativi all'acquisto di rimanenze. Viene precisato che, ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio ricevuti sono portati in deduzione al costo di acquisto dei materiali. In questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti.

³ Il metodo si basa sulla contrapposizione tra i valori di costo ed i valori di vendita dei beni per la determinazione delle rimanenze. Per la sua applicazione è necessario:

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

L'uso dei costi standard è accettabile in quanto si ottengano sostanzialmente gli stessi risultati di quando si utilizzano i costi effettivi.

5. Oic 14 – Disponibilità liquide

La nuova versione del documento **OIC n. 14** "disponibilità liquide" contiene alcuni paragrafi in merito alla corretta contabilizzazione del cash pooling (gestione accentrata della tesoreria).

Il cash pooling costituisce uno strumento generalmente utilizzato nei gruppi aziendali per rendere efficiente la gestione della liquidità di gruppo.

Con la gestione accentrata della tesoreria, la capogruppo, o una società finanziaria parte del gruppo, gestisce infatti la liquidità per conto di tutte le unità partecipanti al gruppo aziendale, attraverso un conto corrente comune.

Nel bilancio delle singole società, la liquidità versata nel conto corrente comune rappresenta un credito verso la società che amministra il cash pooling, mentre i prelevamenti costituiscono un debito verso la stessa. Inoltre, nel bilancio della società che gestisce il cash pooling, crediti e debiti sono classificati simmetricamente alla classificazione operata dalla società partecipante al pooling.

Con tale strumento, si riesce a supportare le esigenze finanziarie delle controllate spostando la liquidità in eccesso di alcune società verso quelle che evidenziano fabbisogni finanziari, minimizzando il ricorso agli enti creditizi.

In pratica, sul conto corrente comune affluiscono le disponibilità liquide delle società del gruppo che si trovano in surplus finanziario, disponibilità che sono poi girate alle società che si trovano in deficit.

Il documento OIC n. 14 precisa che le disponibilità liquide vincolate debbano essere iscritte nell'attivo circolante, fatti salvi i casi nei quali la natura del vincolo risulti tale da indurre a considerarle quali immobilizzazioni.

In tale ambito, il nuovo OIC 14 prevede che, nel bilancio d'esercizio delle partecipanti al cash pooling, la quota di pertinenza di ogni società del saldo del conto corrente comune si classifica tra i crediti o tra i debiti verso il pooler che gestisce la quale, nel proprio bilancio d'esercizio, classificherà tale quota in modo simmetrico.

6. Oic 15 – Crediti

Il nuovo **OIC 15** ha apportato varie novità in materia di crediti.

Il Principio contiene nuove disposizioni in merito alla contabilizzazione delle vendite a rate con riserva della proprietà, indicando che la rilevazione del ricavo di vendita e del relativo credito avvengano alla consegna (e non quando si ha passaggio della proprietà, individuato ex art.1523, c.c., nel pagamento dell'ultima rata), in ragione del fatto che il

compratore assume i rischi sin dal momento della consegna. Il mantenimento della proprietà, infatti, ha il solo scopo di garanzia mentre i rischi e i benefici connessi alla proprietà sono immediatamente trasferiti.

Sono stati previsti inoltri chiarimenti in ordine all'attualizzazione dei crediti.

In merito all'attualizzazione è stata prevista quella dei crediti a lungo termine (oltre i 12 mesi), che non presentano corresponsione di interessi o prevedono interessi "irragionevolmente bassi". L'attualizzazione consiste nello scorporare dal ricavo generato da uno scambio di beni o servizi, la pertinente componente finanziaria, da imputare poi ai bilanci interessati per competenza economica. La nuova versione precisa che l'attualizzazione riguarda i soli crediti commerciali.

Per quanto riguarda la procedura di valutazione collettiva dei crediti è ammesso un processo forfettario, al posto di quello analitico, semplificando la previgente disciplina. Tale processo si realizza per mezzo del raggruppamento di crediti di importo non significativo in classi omogenee con profili similari di rischio (per es., settore economico dei debitori, area geografica, presenza di garanzie).

Infine, nel nuovo principio, è stata dedicata un'intera sezione alla cancellazione dei crediti. Rispetto al precedente Oic, il quale consentiva la cancellazione del credito dal bilancio a seguito di un'operazione di cessione, il nuovo principio permette tale cancellazione solo in caso di operazioni che trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti al credito oggetto di smobilizzo. E' stato pertanto statuito il modello basato sul trasferimento dei rischi.

7. Oic 16 – Immobilizzazioni materiali

Per quanto riguarda il nuovo **OIC 16**, le modifiche riguardano, per la maggior parte, il procedimento di ammortamento.

In primo luogo, è stato previsto che, se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale (ad esempio un ascensore rispetto al relativo stabile), l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dall'immobilizzazione principale, a meno che ciò non sia praticabile o significativo. Il calcolo separato dell'ammortamento è più corretto e semplifica la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

E' stato inoltre specificato che il processo di ammortamento va interrotto nei seguenti casi:

- a) per i beni destinati alla vendita;

- b) per i beni il cui valore contabile risulti inferiore rispetto al corrispettivo valore residuo stimato;
- c) per i cespiti obsoleti o inutilizzabili.

È stata d'altra parte eliminata la previsione secondo cui l'ammortamento deve essere sospeso per i cespiti non utilizzati per lungo tempo; in questo caso, infatti, l'ammortamento deve essere effettuato, considerato che, in tale periodo, il bene è comunque soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica.

Con il nuovo OIC 16 non è più possibile esimersi dallo scorporare il valore dei terreni da quello dei fabbricati che vi insistono. E' stata, infatti, eliminata la previsione contenuta nella precedente versione che consentiva di non scorporare il valore del terreno quando coincideva con il valore degli oneri previsti per il ripristino/ bonifica del sito.

Presupposto della modifica è la considerazione che la rilevazione distinta del terreno e del fondo ripristino/bonifica fornisca una migliore rappresentazione del bilancio.

E' stata rivista anche la disciplina della capitalizzazione degli oneri finanziari, si prevede cioè la possibilità di capitalizzarli in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione, se significativo.

È stato specificato, infine, che le immobilizzazioni materiali, acquisite a titolo gratuito dovranno essere iscritte al presumibile valore di mercato, al lordo dei costi accessori.

8. Oic 17 – Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto

Il principio contabile **OIC 17**, reca disposizioni sul bilancio consolidato e il metodo del patrimonio netto.

Le novità fondamentali della sezione che riguarda il consolidato sono le seguenti:

- è stato chiarito che la differenza iniziale da annullamento, all'atto del consolidamento della partecipazione, si determina attraverso il confronto tra valore contabile della partecipazione con la corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della controllata.
- è stato precisato che le società che redigono per la prima volta il bilancio consolidato, in quanto precedentemente ne erano esonerate, eseguono il consolidamento sulla base dei valori contabili alla data del primo consolidamento.
- per la parte relativa al leasing è stata raccomandata l'adozione della contabilizzazione con il metodo finanziario: è data separata indicazione dei beni ricevuti in locazione finanziaria nelle voci delle immobilizzazioni dell'attivo dello Stato patrimoniale consolidato. Tuttavia, è consentito contabilizzare le operazioni di

leasing finanziario con il metodo patrimoniale anche nel bilancio consolidato, premurandosi di fornire le specifiche informazioni richieste in nota integrativa.

- si specifica che l'eliminazione delle partecipazioni oggetto di consolidamento viene effettuata alla "data di acquisizione del controllo" in quanto tecnicamente più corretta.
- sono state chiarite la classificazione in bilancio e le modalità di utilizzo del "Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri"; il principio prevede che il fondo deve essere utilizzato negli esercizi successivi in modo da riflettere le ipotesi sulle quali si era basata la sua stima all'atto dell'acquisto della partecipata. Il fondo sarà utilizzato a prescindere dall'effettiva manifestazione delle perdite attese e tale utilizzo sarà rilevato nei proventi straordinari.
- è stato precisato che, in caso di perdita del controllo, il deconsolidamento della partecipazione deve essere effettuato con riferimento alla data di cessione, in modo da evidenziare nel bilancio consolidato il contributo reddituale della partecipazione fino alla data di cessione. E' tuttavia consentito il deconsolidamento dall'inizio dell'esercizio nel caso di difficoltà pratica a reperire le informazioni riferite alla data di cessione.

Le modifiche relative al metodo del patrimonio netto riguardano principalmente l'eliminazione dell'opzione, che consentiva di imputare i saldi di rivalutazione derivanti da fenomeni reddituali della partecipata valutata con il metodo del patrimonio netto. Di conseguenza, a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014, si applicherà esclusivamente il c.d. metodo reddituale, il quale prevede l'imputazione nel Conto Economico della partecipante, per la quota di pertinenza, del risultato rettificato della partecipata.

Inoltre è stato previsto che gli utili e le perdite non realizzati con i terzi devono essere stornati solo in misura corrispondente alla frazione di capitale posseduto dalla partecipante. Gli altri soci della partecipata, non sono inclusi nel patrimonio della partecipante e quindi le operazioni compiute con loro costituiscono a tutti gli effetti utili o perdite realizzati con terzi.

Viene poi evidenziato anche che il confronto tra il patrimonio netto contabile della partecipata e il costo di acquisto della partecipazione ai fini del calcolo della differenza iniziale tra i due valori è effettuata con riferimento alla data di acquisizione. Il principio ammette tuttavia l'utilizzo della data dell'ultimo bilancio della partecipata, in considerazione del richiamo contenuto nell'art. 2426 n. 4 c.c.⁴

⁴ Le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate possono essere valutate, con riferimento ad una o più tra dette imprese, anziché secondo il criterio indicato al numero 1), per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese medesime, detratti i dividendi ed operate le rettifiche richieste dai

9. Oic 18 – Ratei e risconti

L'**OIC 18** ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ratei e risconti, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Le modifiche rispetto alla versione precedente hanno riguardato innanzi tutto l'eliminazione dell'indicazione separata nello stato patrimoniale di ratei e risconti di ammontare apprezzabile: infatti, il codice civile prescrive già l'indicazione nella nota integrativa della loro composizione se l'ammontare è apprezzabile (articolo 2427 n. 7 c.c.).

Per ratei e risconti pluriennali, riferiti a due o più esercizi consecutivi, la nota integrativa deve evidenziare, se significativa, la ripartizione entro e oltre l'esercizio successivo e quella oltre i cinque anni (è il caso, per esempio, del maxicanone iniziale del leasing finanziario).

La nuova versione del principio, poi, evidenzia i requisiti per la rilevazione di ratei e risconti e, rispetto alla versione attuale, amplia la casistica delle operazioni che non originano tali poste in quanto la competenza dei relativi proventi e oneri matura per intero nell'esercizio al quale si riferisce il bilancio.

10. Oic 19 - Debiti

L'**OIC 19** definisce i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei debiti, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. La nuova versione tratta esclusivamente della tematica dei debiti, mentre la disciplina relativa ai fondi e al TFR è stata inserita nel nuovo principio contabile OIC 31.

Rispetto alla versione del 2005, l'OIC ha provveduto a modificare il principio con riferimento ai debiti commerciali, rivedendo la disciplina dello scorporo degli interessi passivi impliciti nel costo di acquisizione di beni o prestazioni di servizi.

Sono state introdotte delle previsioni specifiche con riferimento al trattamento contabile delle obbligazioni indicizzate, dei debiti soggetti a condizioni sospensive e dei prestiti obbligazionari subordinati.

Si forniscono ulteriori indicazioni circa il contenuto delle voci D3 "debiti verso soci per finanziamenti" e D11 "debiti verso controllanti":

principi di redazione del bilancio consolidato nonché quelle necessarie per il rispetto dei principi indicati negli articoli 2423 e 2423-bis. Quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio

o netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa. La differenza, per la parte attribuibile a beni ammortizzabili o all'avviamento, deve essere ammortizzata. Negli esercizi successivi le plusvalenze, derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, rispetto al valore indicato nel bilancio dell'esercizio precedente sono iscritte in una riserva non distribuibile;

- la voce D3 contiene l'importo di tutti i finanziamenti concessi dai soci alla società sotto qualsiasi forma, per i quali la società ha un obbligo di restituzione. Per questa tipologia di versamenti il loro eventuale passaggio a capitale necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto;
- la voce D11 accoglie anche i debiti verso le controllanti che controllano la società, indirettamente, tramite loro controllate intermedie.

In merito alla classificazione, infine, il documento chiarisce che, se la società non rispetti una clausola contrattuale prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento del bilancio, con la conseguenza che il debito diventa subito esigibile, il debito deve essere classificato come esigibile entro l'esercizio successivo, a meno che, tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio, non intervengano nuovi accordi contrattuali che legittimano la classificazione come debito a lungo termine.

11. Oic 20 – Titoli di debito

Rispetto alla versione precedente dell'**OIC 20** è stata riformulata la disciplina relativa ai cambiamenti di destinazione dei titoli ed è stato chiarito che, ai fini del computo della plus/minusvalenza da realizzo, non si deve tenere conto delle spese di cessione.

In sintesi, le modifiche al principio, sono finalizzate a chiarire la definizione dei criteri per la determinazione del costo degli strumenti finanziari immobilizzati ed a riformulare la disciplina degli obblighi di informativa per garantire il coordinamento con il dettato dell'articolo 2427 del Codice Civile.

La nuova versione dell'OIC 20 estende l'utilizzo dei metodi di valutazione delle determinazioni del costo delle rimanenze anche a titoli e partecipazioni immobilizzati.

Relativamente ai cambiamenti di destinazione dei titoli, il principio afferma che i titoli possono essere oggetto, durante il periodo di possesso da parte dell'impresa, di una destinazione economica diversa rispetto a quella originariamente loro attribuita dall'organo amministrativo.

Un titolo, pertanto, inizialmente iscritto tra le attività finanziarie non immobilizzate, in un esercizio successivo potrebbe essere destinato ad un investimento durevole e quindi, riclassificato tra le immobilizzazioni finanziarie. Oppure, viceversa, un titolo classificato tra le immobilizzazioni finanziarie potrebbe essere successivamente iscritto tra le attività finanziarie non immobilizzate.

Alla fine dell'esercizio in cui il titolo cambia destinazione si procede alla sua valutazione con il criterio previsto per la nuova classificazione. I differenti criteri di valutazione e di

classificazione adottati per effetto dell'intervenuto cambiamento di destinazione del titolo dovranno essere indicati nella nota integrativa.

12. Oic 21 – Partecipazioni e azioni proprie

L'OIC 21 si sofferma sulla valutazione di fine esercizio delle partecipazioni immobilizzate e sul principio secondo cui il costo sostenuto all'atto dell'acquisto deve essere diminuito quando si verifica una perdita durevole di valore, ossia una differenza negativa del valore di carico rispetto al valore recuperabile dell'investimento, determinato in base ai benefici futuri che si prevede potranno derivare alla società che detiene della partecipazione.

La stima del valore recuperabile presuppone un processo di valutazione che è diretto a tenere conto, sia di situazioni interne (perdite operative reiterate, eccesso di costi fissi non riducibili nel breve termine, obsolescenza degli impianti, ecc.), che esterne alla società partecipata (crisi del mercato di riferimento, ribasso significativo dei prezzi di vendita e dei margini, mutamenti normativi o regolamentari del settore, perdita di quote di mercato, ecc.)

Il valore economico della partecipata può diminuire, anche in ragione della distribuzione di dividendi, in una misura tale da ridurre il valore intrinseco dell'investimento partecipativo. La perdita di valore assume il carattere della "durevolezza" quando le cause che l'hanno determinata non possono essere rimosse in un arco temporale breve sulla base di previsioni attendibili e basate su fatti obiettivi e ragionevolmente riscontrabili.

Di contro, la perdita non è durevole quando la partecipata si è dotata di programmi volti al recupero di condizioni di equilibrio economico-finanziario che:

- risultano da deliberazioni degli organi societari;
- individuano con precisione gli elementi di intervento e i benefici attesi;
- definiscono il tempo entro cui il recupero dell'equilibrio economico è previsto.

Nel caso in cui la perdita di valore è accertata come non durevole, così che la partecipazione viene conservata in bilancio al costo storico, le valutazioni compiute dall'organo amministrativo della partecipante devono essere adeguatamente riportate nella Nota Integrativa, indicando anche gli elementi essenziali dei piani della partecipata che ragionevolmente consentiranno il recupero della contingente perdita sofferta dalla società, inclusa anche una stima dei tempi attesi per tale recupero.

Con il nuovo Oic è stato poi modificato il trattamento contabile dei diritti di opzione; non è più previsto, in particolare, l'obbligo di svalutazione della partecipazione nel caso di mancato esercizio del diritto di opzione.

13.Oic 22 – Conti d'ordine

Il principio **OIC 22** contiene la precisazione che i conti d'ordine non devono duplicare gli accadimenti già rilevati nel bilancio.

La precisazione, che può apparire banale, porta con sé diverse conseguenze. Si pensi, a tal proposito, ai depositi cauzionali ricevuti in denaro, non sarà più necessario iscriverli nei conti d'ordine, in quanto, l'importo ricevuto già nella voce "denaro e valori in cassa" dell'attivo patrimoniale.

Non si iscrivono tra i conti d'ordine nemmeno le garanzie ricevute, in quanto le stesse devono essere menzionate nella nota integrativa secondo quanto previsto dall'articolo 2427 del Codice civile.

Inoltre non devono essere iscritti in calce allo stato patrimoniale i beni della società presso terzi (a seguito di deposito, cauzione, lavorazione, comodato, ecc.), in quanto, essendo beni di proprietà della società, sono già presenti nel suo bilancio.

In sintesi, l'OIC, rispetto alla versione precedente del principio 22, ha provveduto a:

- aggiungere le definizioni di garanzie prestate e ricevute, impegni, beni di terzi presso la società, beni della società presso terzi oltre che di garanzia personale e garanzia reale;
- precisare che non si procede alla rappresentazione nei conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale di quegli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello stato patrimoniale, nel conto economico e nella nota integrativa;
- riformulare la disciplina degli impegni con riguardo agli impegni da non riportare in calce allo stato patrimoniale. In particolare sono iscritti nei conti d'ordine solo quegli impegni che, per loro natura e ammontare, possono incidere in modo rilevante sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società, e dei quali quindi la conoscenza sia utile per valutare tale situazione.

14.Oic 23 – Lavori in corso su ordinazione

Le variazioni apportate all'**OIC 23**, avente ad oggetto i "lavori in corso su ordinazione", hanno lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei lavori in corso, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Con la nuova versione sono stati definiti i requisiti necessari per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento, tra cui l'esistenza di un contratto vincolante tra le parti, il risultato della commessa stimato attendibilmente e il diritto al corrispettivo che matura con ragionevole certezza con l'esecuzione dei lavori.

Quando tali condizioni non sono rispettate la valutazione dei lavori deve essere effettuata secondo il criterio della commessa completata.

E' stato chiarito poi che, in presenza di commesse di breve termine (inferiore all'anno), è possibile applicare il criterio della commessa completata, oppure il criterio della percentuale di completamento.

Relativamente al criterio della percentuale di completamento, per agli anticipi ed acconti si specifica che, al momento della rilevazione iniziale, sono iscritti nel passivo patrimoniale, mentre al momento della fatturazione definitiva dei lavori, sono stornati dal passivo con contropartita la rilevazione di un ricavo alla voce A1 "ricavi delle vendite e delle prestazioni". La rilevazione a ricavo è effettuata solo quando vi è la certezza che il ricavo maturato sia definitivamente riconosciuto all'appaltatore quale corrispettivo del valore dei lavori eseguiti.

E' previsto inoltre che, la perdita probabile per il completamento della commessa, è rilevata a decremento del valore dei lavori in corso su ordinazione e solo nel caso in cui la perdita è superiore a tale valore si rileva un fondo rischi ed oneri.

Altra modifica riguarda, infine, il trattamento contabile dei costi pre-operativi e dei costi per l'acquisizione della commessa. Il nuovo principio prevede che, al verificarsi di alcune condizioni, tali costi siano inclusi tra quelli della commessa e concorrano quindi a formare il valore dei lavori in corso. Non è invece più ammessa la capitalizzazione come immobilizzazioni immateriali.

15. Oic 25 – Imposte sul reddito

Tra i principi contabili nazionali revisionati è rientrato anche il principio **OIC 25** "Imposte sul reddito", che è stato oggetto di un profondo aggiornamento, considerato che il suo contenuto è risultato superato dalle modifiche alla materia dalla più recente normativa tributaria.

Scopo del suddetto principio contabile è quello di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle imposte sul reddito.

La revisione del principio si concentra principalmente sulla fiscalità differita (voce 22 del Conto economico), che riguarda sia le imposte differite e anticipate, sia quelle provenienti da esercizi precedenti oltre che l'eventuale adeguamento effettuato negli esercizi futuri.

A tale proposito, viene specificato che per il calcolo della fiscalità differita si applicano le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio in cui si riverseranno le differenze temporanee previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio. Senza la suddetta previsione da parte della normativa fiscale, si utilizzeranno le aliquote in vigore alla data di riferimento del bilancio, mentre, in caso di differenti aliquote fiscali da applicarsi in base ai vari scaglioni di reddito imponibile, si utilizzerà l'aliquota media riferita all'ultimo esercizio.

E' stato inoltre previsto che non si procede alla rilevazione delle imposte anticipate e differite nel caso di:

- rilevazione iniziale dell'avviamento
- rilevazione iniziale di un'attività o di una passività in un'operazione che non influenza direttamente né il risultato civilistico né il reddito imponibile e non è un'operazione straordinaria.

Per quanto riguarda le imposte correnti, viene precisato che i debiti e i crediti devono essere esposti al netto nel caso in cui siano compensabili. Il documento conferma, pertanto, la regola secondo cui i debiti tributari devono essere iscritti al netto di acconti, di ritenute d'acconto subite e crediti d'imposta compensabili, a meno che tali crediti non siano stati richiesti a rimborso. In tale ultimo caso, gli stessi devono essere contabilizzati tra i crediti tributari nella voce C.II.4-bis dell'attivo.

Sempre in tema di compensazione, si precisa inoltre che non è corretto portare le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite a riduzione del valore degli elementi dell'attivo e del passivo cui sono correlate.

16. Oic 26 – Operazioni, attività e passività in valuta estera

L'OIC 26 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle attività, passività e operazioni espresse in valuta estera, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. Rispetto alla versione precedente il nuovo principio ha:

- riformulato la normativa relativa alla conversione delle poste in valuta estera, alla data di bilancio, coerentemente all'art. 2426, numero 8-bis, del codice civile;

- esplicitato i criteri di conversione per i fondi rischi ed oneri, i conti d'ordine ed i lavori in corso su ordinazione espressi in valuta estera;
- chiarito i criteri per determinare il costo degli strumenti finanziari iscritti tra le immobilizzazioni coerentemente a quanto previsto dall'art. 2426, ex punto 10, del codice civile.

Ai fini della conversione delle poste in valuta, l'OIC 26 segue un approccio basato sulla distinzione tra poste monetarie e poste non monetarie. Tale distinzione si basa sull'interpretazione secondo cui si considerano le poste non immobilizzate aventi natura monetaria tutte le attività e passività in valuta, ad eccezione delle immobilizzazioni, che sono iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio e per cui i relativi utili e perdite su cambi sono imputati al conto economico.

Invece, sono definite poste immobilizzate non monetarie, quelle immobilizzazioni materiali, immateriali e quelle finanziarie, costituite da partecipazioni, rilevate al costo in valuta che devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione è considerata durevole.

Tale interpretazione comporta che le poste aventi natura non monetaria, anche se classificate nel circolante (ad esempio magazzino e partecipazioni) siano iscritte al cambio storico al pari delle immobilizzazioni non monetarie. Al contrario, vista la loro natura monetaria, i titoli di debito devono essere iscritti al cambio corrente alla chiusura dell'esercizio, qualunque ne sia la classificazione. Nel caso delle poste monetarie, il principio richiede una separata evidenza nel conto economico della componente valutativa rispetto all'effetto cambio.

Per quanto riguarda il criterio da scegliere per i lavori in corso su ordinazione, il principio stabilisce la giusta contabilizzazione in caso di operazioni in valuta estera, e questo può assumere rilievo nella scelta del criterio.

Nel caso di applicazione del metodo della commessa completata, il ricavo ed il margine della commessa sono imputati solo all'esercizio in cui termina l'operazione e, pertanto, nell'attivo troviamo la voce rimanenze espressiva delle opere eseguite ma non ancora completate da valorizzare al costo di produzione. In tal caso, la posta deve essere convertita utilizzando il cambio storico, quello in essere cioè al momento di sostenimento dei singoli costi per la produzione della commessa.

Qualora invece sia utilizzato il criterio della percentuale di completamento, in ogni esercizio in cui viene realizzata l'opera, occorre imputare una parte proporzionale del ricavo complessivo e, di conseguenza, del margine sulla commessa. I valori in valuta estera saranno pertanto convertiti utilizzando il cambio corrente in essere alla data di chiusura dell'esercizio.

Con riferimento infine ai conti d'ordine e ai fondi per rischi e oneri in valuta estera, il nuovo OIC 26 precisa di convertire le garanzie, gli impegni, gli altri conti d'ordine e l'accantonamento stimato in valuta utilizzando il tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio. L'eventuale utile netto emerso dalla conversione in euro deve essere accantonato in un'apposita riserva non distribuibile fino al realizzo al fine di evitare di distribuire ai soci utili attesi.

17. Oic 28 – Patrimonio netto

L'OIC 28 disciplina i criteri per la rilevazione e la classificazione degli elementi di cui il patrimonio netto si compone, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Con la revisione, l'Organismo Italiano di Contabilità ha provveduto a razionalizzare le esemplificazioni fatte in tema di "altre riserve" e a sistematizzare la descrizione della rilevazione iniziale delle riserve.

Il nuovo OIC precisa che i versamenti in conto futuro aumento di capitale, eseguiti dai soci prima che venga effettivamente assunta una delibera di aumento del capitale sociale, sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili. Nel caso in cui invece, i versamenti sono condizionati ad una effettiva delibera di aumento di capitale, e la mancata assunzione di questa comporta l'obbligo di restituzione agli stessi soci, si è in presenza di un finanziamento e non di una voce di patrimonio netto.

I versamenti in conto futuro aumento di capitale, laddove configurano una posta del patrimonio netto, sono compresi tra le riserve per versamenti effettuati dai soci classificate nella voce "Altre riserve", che include anche la categoria più generale dei versamenti in conto capitale.

Con il nuovo principio è stato chiarito che la rinuncia di qualsiasi credito da parte del socio è trattata contabilmente come un apporto di patrimonio. Pertanto, nel caso di rinuncia dei soci al diritto di restituzione, la scrittura contabile deve essere necessariamente "Debiti verso soci" a "Riserve", mentre non può essere rilevata la sopravvenienza. Si sottolinea come, in precedenza, tale previsione fosse limitata ai crediti finanziari, mentre attualmente la previsione è estesa a qualsiasi credito, anche commerciale.

Il nuovo OIC 28 infine, presenta due appendici utili per la redazione del bilancio. Nella prima sono sintetizzati tutti gli articoli del codice civile che interessano la classificazione, l'iscrizione e la variazione delle componenti del patrimonio netto. Nella seconda, invece, il principio sintetizza le regole per l'utilizzo delle riserve e, in particolare, approfondisce la distribuibilità e i vincoli e la possibilità di utilizzo delle differenti tipologie di riserve.

18. Oic 29 – Cambiamenti di principi, correzioni di errori

Tra i principi contabili pubblicati in via definitiva dall'Organismo Italiano di Contabilità, si annovera anche l'**OIC 29** "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti".

Il principio, in particolare, apporta le seguenti novità:

- a) con riferimento alla disciplina degli errori è stata eliminata la distinzione tra errori determinanti ed errori non determinanti. Si precisa soltanto che gli errori marginali, o irrilevanti, non possono essere assimilati a quegli errori che arrecano pregiudizio alla rappresentazione veritiera e corretta del bilancio. Tuttavia, data l'estrema varietà delle possibili fattispecie, il nuovo principio stabilisce che non è possibile definire soglie di significatività e rilevanza di un errore ma che è necessario valutare caso per caso.
- b) viene precisato che non sempre la correzione dell'errore deve transitare per il conto economico. Non c'è bisogno cioè di contabilizzare la componente straordinaria di reddito nel caso in cui siano stati commessi errori, nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico.
- c) in caso di adozione di nuovi e diversi criteri di valutazione, possibili solo in casi eccezionali, si possono applicare gli effetti reddituali non solo retroattivamente, ma anche prospetticamente (per esempio, nel caso in cui la determinazione dell'effetto pregresso risulti troppo onerosa).
- d) la disciplina degli eventi successivi alla data di chiusura di bilancio è stata trattata in maniera più esaustiva, al fine di riservare maggiore attenzione al caso in cui tali eventi possano comportare problemi di continuità aziendale.

Relativamente a questo ultimo punto, il nuovo Oic 29 evidenzia le seguenti fattispecie:

1. eventi che modificano le condizioni esistenti alla data di riferimento del bilancio ma che si manifestano in momenti successivi (es.: cause legali definite dopo la chiusura dell'esercizio per un importo diverso da quello prevedibile, fallimento di un importante debitore, vendita di prodotti in magazzino a prezzi inferiori rispetto al costo, ecc.)
2. eventi successivi che non devono essere recepiti nel bilancio in quanto di competenza dell'esercizio successivo (es.: diminuzione nel valore di mercato di alcuni titoli nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio, eventuali disastri dovuti a calamità, ecc.)

3. eventi successivi che fanno venire meno il presupposto della continuità aziendale.

Tutti questi eventi successivi alla data di chiusura dell'esercizio per i quali non c'è l'obbligo di indicazione in bilancio, devono essere adeguatamente specificati in nota integrativa. Fra questi le operazioni straordinarie, le dismissioni di importanti attività, gli acquisti o le cessioni significative di aziende o rami d'azienda, gli aumenti di capitale.

19. Oic 31 – Fondi rischi e oneri e trattamento di fine rapporto

Il trattamento contabile dei fondi per rischi e oneri e del TFR è disciplinato dal nuovo **OIC 31**.

Il nuovo principio chiarisce che gli accantonamenti al fondo rischi ed oneri devono essere iscritti tra le voci dell'attività gestionale (caratteristica, accessoria, finanziaria oppure straordinaria) a cui si riferisce l'operazione, perché deve prevalere il criterio della classificazione dei costi per natura. Così facendo il conto economico diventa maggiormente espressivo dei risultati conseguiti dalle differenti aree gestionali che compongono in generale la gestione d'azienda.

In particolare, se l'accantonamento è relativo a rischi o oneri relativi all'attività caratteristica o accessoria dovrà essere iscritto nella classe B del conto economico; se invece si tratta di accantonamenti relativi alla gestione finanziaria o straordinaria, l'iscrizione dovrà rispettivamente avvenire nelle classi C ed E del conto economico.

L'OIC 31 precisa inoltre quali sono i requisiti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi e oneri. Nel caso degli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti sono previste le seguenti caratteristiche:

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

Per quanto riguarda il trattamento di fine rapporto il nuovo principio contabile aggiorna la disciplina tenendo conto delle modifiche introdotte con la legge n. 296/2006. Tale legge ha

previsto che il TFR maturato fino al 31 dicembre 2006, nelle aziende con più di 50 dipendenti, rimanga in azienda accantonato nel Fondo TFR iscritto nel passivo, mentre per le quote maturate dal 1° gennaio 2007, ogni dipendente può scegliere se lasciarle in azienda oppure destinarle a forme di previdenza complementare.

Indipendentemente dalla scelta effettuata dal dipendente, l'onere del TFR resta a carico dell'impresa che, ogni anno, provvederà a rilevare il costo a conto economico e iscriverne in contropartita il debito verso l'INPS o verso il gestore del fondo di previdenza complementare. Al momento del versamento, il debito verrà chiuso in contropartita al movimento bancario.

In ogni caso, la rivalutazione delle quote versate è a carico del Fondo di Tesoreria o degli altri fondi di previdenza complementare poiché, in applicazione della nuova norma, figurano come debitori nei confronti dei lavoratori. Il datore di lavoro infatti trasferisce le quote rilevandone unicamente il costo nell'esercizio di competenza.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 31 ottobre 2014

Dott.ssa Valentina Davidde
valentinadavidde@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.