



REVIDERE

**Principi contabili
OIC 2016
Recepimento
D.Lgs. 139/15**

Revidere Società di Revisione Srl
Via Dominutti 2 - 37135 Verona
www.revidere.it

Riforma bilanci 2016 - D.Lgs. n.139/15 - Recepimento Bozze OIC

A partire dal 1 gennaio 2016, e quindi con validità per i bilanci al 31 dicembre 2016 e seguenti, il D.Lgs. n.139/15 di recepimento della Direttiva UE/2013/34, prevede una serie di novità da tenere presente per i redattori del bilancio di esercizio secondo la disciplina del Codice Civile e per tutti i suoi utilizzatori.

Sono stati oggetto di modifica sia i bilanci ordinari che quelli in forma abbreviata e consolidati, con:

- cambiamenti degli schemi di Conto Economico, Stato Patrimoniale e Nota Integrativa
- l'introduzione di criteri di valutazione delle voci di bilancio (*fair value*, costo ammortizzato)
- precisazioni sulla rappresentazione delle operazioni di copertura e degli strumenti finanziari derivati
- un miglioramento dell'informativa di bilancio.

Nella tabella sottostante sono riportate le principali novità, alcune delle quali impattano sui saldi di apertura al 1 gennaio 2016, stante l'assenza di una disciplina transitoria.

L'OIC (Organismo Italiano di Contabilità), organo deputato dal legislatore ad emanare i principi contabili nazionali, sta analizzando le singole fattispecie al fine di fornire i dovuti chiarimenti applicativi, ed è giunto alla redazione delle bozze di alcuni principi. Le indicazioni sottostanti rimangono quindi provvisorie fino all'emanazione dei relativi OIC, prevista per fine 2016.

Fattispecie	Novità dal 1 gennaio 2016
Principi di redazione	La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della "sostanza dell'operazione o del contratto (c.d. Prevalenza della sostanza sulla forma)" e non più della "funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo considerato" <i>Possibili impatti:</i> <ul style="list-style-type: none">> crediti/debiti commerciali infragruppo non pagati alle naturali scadenze rilevano / possono rilevare quali finanziamenti;> derivati incorporati: da valutare l'esistenza di clausole contrattuali (anche su contratti commerciali) che soddisfino la definizione di strumento derivato;> leasing: al momento i leasing saranno contabilizzati ancora con il metodo patrimoniale (iscrizione dei canoni a conto economico), in attesa del recepimento in Italia dei principi di cui all'IFRS 16 (sostituirà lo IAS 17).
Schemi di composizione del bilancio	Rendiconto Finanziario: documento obbligatorio in aggiunta a Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa. Non obbligatorio per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese, mentre dovrà essere predisposto anche per il consolidato. Conti d'ordine: non più evidenziati in calce allo Stato Patrimoniale. Andranno riportate in Nota integrativa le relative informazioni. (bozza OIC 12 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)
Classe E di Conto Economico	Viene eliminata la classe E relativa a oneri e proventi straordinari, i quali andranno iscritti nelle altre sezioni del Conto Economico in base alla loro natura. (bozza OIC 12 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)

Fattispecie	Novità dal 1 gennaio 2016
Società sotto comune controllo	<p>Vengono introdotte specifiche voci per i crediti e i debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti (cd. Imprese “sorelle”).</p> <p>In Conte Economico vengono introdotte nella classe C i proventi/oneri che derivano dai rapporti con imprese sottoposte al controllo delle controllanti.</p> <p>(bozza OIC 12 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)</p>
Nota Integrativa	<p>Vengono richieste specifiche informazioni per il <i>fair value</i> dei derivati e per impegni, rischi e passività potenziali.</p> <p>Vengono fornite le informazioni secondo l’ordine delle voci indicate in SP e CE.</p> <p>Gli eventi successivi alla chiusura del bilancio vengono segnalati in Nota Integrativa e non più nella Relazione sulla gestione.</p> <p>Viene indicata la proposta di destinazione dell’utile.</p> <p>Importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali.</p> <p>(bozza OIC 12 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)</p>
Costi di pubblicità	<p>I costi di pubblicità non sono più capitalizzabili a partire dal 2016.</p> <p>L’OIC ha stabilito che il saldo residuo 2015 può essere <u>riclassificato</u> nella voce “Costi di impianto e ampliamento” se soddisfa i requisiti per la capitalizzazione in tale categoria; al contrario se non li soddisfa andrà a riduzione del patrimonio netto iniziale.</p> <p>(bozza OIC 24 pubblicata il 03/05/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 04/06/16)</p>
Costi di ricerca e sviluppo	<p>I costi di ricerca non sono più capitalizzabili, mentre restano capitalizzabili i costi di sviluppo, da ammortizzare secondo la vita utile o se non è possibile stabilirla, in massimo 5 anni.</p> <p>L’OIC ha stabilito che il saldo residuo 2015 può essere <u>riclassificato</u> nella voce “Costi di sviluppo” se soddisfa i requisiti per la capitalizzazione in tale categoria; al contrario se non li soddisfa andrà a riduzione del patrimonio netto iniziale.</p> <p>(bozza OIC 24 pubblicata il 03/05/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 04/06/16)</p>
Avviamento	<p>L’ammortamento sarà effettuato secondo la <u>vita utile</u>, che secondo l’OIC al massimo può essere di 20 anni. Nei casi eccezionali in cui essa non sia stimabile in modo attendibile si potrà ammortizzare al massimo in 10 anni, con spiegazione in nota integrativa. È vietato il ripristino di precedenti svalutazioni.</p> <p>La <u>disciplina transitoria</u> consente di applicare la normativa previgente per gli avviamenti iscritti nel bilancio 2015.</p> <p>(bozza OIC 24 pubblicata il 03/05/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 04/06/16)</p>
Azioni Proprie	<p>L’acquisto di azioni proprie comporta una <u>riduzione del patrimonio netto</u> di eguale importo, tramite l’iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo (“Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio”). Viene quindi eliminata,</p>

dal 2016, la relativa voce nell'attivo.

Non c'è una disciplina transitoria, pertanto le scritture di (i) liberazione della riserva per azioni proprio in portafoglio e (ii) annullamento delle azioni proprie andranno effettuate nel 2016, con conseguente diminuzione del patrimonio netto.

(bozza OIC 28 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)

Metodo del costo ammortizzato	<p>I crediti, debiti e titoli immobilizzati, sono valutati al costo ammortizzato (ove applicabile).</p> <p>Si tratta di un criterio di valutazione che continua a trovare fondamento nel costo di acquisto, ma che tiene conto delle eventuali differenze tra tassi di interesse nominali e tassi di interesse effettivi.</p> <p>Definizione IAS 39 § 9: <i>Il costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria è il valore a cui è stata misurata al momento della rilevazione iniziale l'attività o la passività finanziaria al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento complessivo utilizzando il criterio dell'interesse effettivo [TIR – tasso interno di rendimento] su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza, e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità.</i></p> <p>Il valore iniziale di iscrizione non sarà quindi il valore nominale ma il nominale al netto dei costi accessori.</p> <p>In ogni esercizio il valore sarà adeguato per tener conto della ripartizione ("ammortamento") della differenza tra il valore iniziale di iscrizione e il valore a scadenza.</p> <p><u>Titoli immobilizzati</u>: il costo ammortizzato si utilizza "ove applicabile"; sempre applicabile ai titoli a reddito fisso che prevedono il pagamento di cedole (a tasso fisso o a tasso variabile) ed il rimborso del capitale a scadenza.</p> <ul style="list-style-type: none"> > Non si applica se il valore di iscrizione iniziale e il valore di rimborso coincidano e gli interessi siano costanti lungo tutto il periodo (esempio 3% oppure Euribor + spread). In questo caso, infatti, il tasso di interesse nominale incassato/pagato coincide con il tasso di interesse effettivo. > Si applica se il valore iniziale e valore di rimborso sono diversi e/o gli interessi non sono costanti lungo il periodo (esempio, 2% il primo anno, 3% il secondo anno, 4% il terzo anno). L'interesse nominale e l'interesse effettivo divergono. In questi casi, l'applicazione del costo ammortizzato porta a determinare un valore di iscrizione in bilancio diverso da quello del costo storico (per i titoli) o del valore nominale (per i crediti ed i debiti). <p><u>Debiti (finanziamenti)</u>: se vengono pagate spese di istruttoria, apertura pratica, ecc. il valore di iscrizione del debito si riduce per l'importo di tali spese. Ciò fa sì che il tasso effettivo (TIR) sia diverso dal tasso contrattuale e che pertanto debba essere rideterminato in ciascun anno il peso degli oneri finanziari da iscrivere per competenza.</p> <p><u>Disciplina transitoria</u>: il costo ammortizzato può non essere applicato alle componenti delle voci riferite a operazioni che all'01/01/16 non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.</p> <p>(bozza OIC 15 e OIC 19 pubblicate il 07/03/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 30/04/16. Bozza OIC 20 pubblicata il 13/06/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 15/07/16.)</p>
--------------------------------------	---

Fattispecie	Novità dal 1 gennaio 2016
Derivati	<p>I derivati possono essere distinti in due macro categorie: di copertura e speculativi. Indipendentemente dalla “sostanza economica” sono valutati entrambi al <i>fair value</i> (FV). <u>Un derivato viene considerato di copertura in presenza di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell’operazione coperti e quello dello strumento di copertura.</u> Nel caso in cui, ad esempio, venga meno il sottostante (rimborso anticipato di un finanziamento coperto da un derivato) il derivato diventa speculativo.</p> <p>La rilevazione iniziale viene fatta iscrivendo in SP il <i>fair value</i> del derivato alla data dell’operazione. Per i contratti in essere al 31 dicembre 2015 la rilevazione va effettuata al FV del 1 gennaio 2016.</p> <p><u>1a) Derivati di copertura relativa a flussi finanziari</u> (es. IRS su mutuo a tasso variabile): le rilevazioni successive di variazioni del <i>fair value</i> transitano in una nuova riserva di patrimonio netto “riserva per operazioni di copertura di dei flussi finanziari attesi”, non utilizzabile per coprire perdite e non distribuibile. Tale riserva dovrà essere imputata a conto economico al modificarsi dei relativi flussi.</p> <p><u>1b) Derivati di copertura relativa al FV di elementi presenti in bilancio</u> (es. derivati su <i>commodities</i>, IRS su mutuo a tasso fisso): in questo caso le variazioni del FV si imputano a conto economico.</p> <p><u>2) Gli strumenti derivati non di copertura</u> (speculativi) trovano rilevazione già il 31 dicembre 2015 se il <i>fair value</i> è negativo, iscrivendo un Fondo rischi e oneri (se il FV è positivo non si rileva alcun provento per il principio della prudenza). Dal 1 gennaio 2016 le variazioni del FV si imputano a conto economico, ma gli utili non sono distribuibili.</p> <p>(bozza OIC XX pubblicata il 12/04/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/05/16)</p>
Partecipazione valutata col PN	<p>Per la rilevazione iniziale delle partecipazioni valutate con il metodo del PN la differenza iniziale con il costo di acquisto si determina <u>alla data di acquisizione</u>. Non è più consentito utilizzare come data di riferimento l’inizio o la fine dell’esercizio di acquisizione.</p> <p>(bozza OIC 17 pubblicata il 28/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 20/09/16)</p>
Bilancio abbreviato	<p>Le società che per due esercizi consecutivi non abbiano superato due dei seguenti limiti possono redigere il bilancio in forma abbreviata:</p> <ul style="list-style-type: none"> > totale dell’attivo dello Stato patrimoniale: 4.400.000 euro > ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro > dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 50 unità. <p>Le società che redigono il bilancio abbreviato possono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non applicare il metodo del costo ammortizzato per la valutazione dei titoli immobilizzati, dei crediti ed ei debiti (vedere Nota1 bilancio consolidato) - non redigere il rendiconto finanziario (vedere Nota2 bilancio consolidato) - limitare l’informativa relativa alle parti correlate presente in Nota Integrativa, citando le operazioni intercorse anche con le imprese in cui la società detiene una partecipazione. <p>(bozza OIC 12 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)</p>

Fattispecie	Novità dal 1 gennaio 2016
Micro imprese	<p>Le società che per due esercizi consecutivi non abbiano superato due dei seguenti limiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> > totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000 euro > ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro > dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità. <p>È previsto l'esonero della redazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - della Nota Integrativa se in calce allo Stato Patrimoniale sono riportate le informazioni relative ai conti d'ordine e ai compensi agli amministratori - del rendiconto finanziario - della relazione sulla gestione se in calce allo Stato Patrimoniale sono riportate le informazioni relative al numero e valore nominale delle azioni proprie o di società controllanti. <p>Non c'è l'obbligo dell'iscrizione a fair value degli strumenti finanziari derivati.</p> <p>(bozza OIC 12 pubblicata il 04/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 31/08/16)</p>
Bilancio consolidato	<p>Sono cambiati gli importi che delimitano l'obbligo di redigere il consolidato, in particolare la controllante è esonerata dalla redazione se, assieme alle controllate, non abbia superato per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: 20 mln di Attività, 40 mln di Ricavi e 250 dipendenti.</p> <p>L'esonero non si applica se la controllante o la controllata sono enti di interesse pubblico (EIP).</p> <p>È previsto l'esonero anche se la controllante detiene partecipazioni di controllo esclusivamente di imprese che possono essere escluse dal consolidamento secondo l'art. 28 del decreto 127/91.</p> <p><u>L'eliminazione della partecipazione nel processo di consolidamento è attuata sulla base dei valori contabili riferiti alla data di acquisizione o alla data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento.</u> L'eventuale residuo positivo derivante dall'eliminazione va iscritto nella voce Avviamento e non in Differenza da consolidamento o in detrazione della Riserva da consolidamento.</p> <p>NOTA1> ove il consolidato comprenda bilanci abbreviati, redatti avvalendosi della facoltà di non applicare il metodo del costo ammortizzato per la valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti, tali voci di bilancio andranno presumibilmente rettifiche in sede di consolidamento per conformare le componenti suddette ai principi generali (applicazione del metodo del costo ammortizzato). In alternativa le società incluse nell'area di consolidamento possono redigere il bilancio abbreviato applicando già in tale sede il criterio del costo ammortizzato.</p> <p>NOTA2> analogamente dovranno essere resi disponibili dalle controllate che hanno redatto i bilanci in forma abbreviata le informazioni necessarie alla predisposizione del rendiconto finanziario consolidato.</p> <p>(bozza OIC 17 pubblicata il 28/07/16 con possibilità di far pervenire osservazioni fino al 20/09/16)</p>

(Aggiornato ad Agosto 2016)