

OIC 2014

Principali aggiornamenti dei Principi Contabili Nazionali

Marzo 2015



Aggiornamento Principi Contabili Nazionali – 12 marzo

OIC 10 Caso pratico di rendiconto finanziario

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

OIC 19 Debiti

OIC 25 Imposte sul reddito

OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

OIC 10 – Rendiconto finanziario

Il rendiconto finanziario – esempio di redazione

- Si ipotizza che in un determinato esercizio lo stato patrimoniale comparativo sia il seguente:

Stato patrimoniale	200X+1	200X	Incrementi/ (Decrementi)
ATTIVITA'			
B Immobilizzazioni materiali	1.250	700	550
CI Rimanenze	700	600	100
CII Crediti verso clienti	500	400	100
CIV Disponibilità liquide	250	100	150
D Risconti attivi	10	20	-10
Totale attività	2.710	1.820	890
PASSIVITA'			
A Patrimonio netto:			
• Capitale sociale	850	700	150
• Riserve	100	80	20
• Utile netto d'esercizio	50	40	10
C Trattamento di fine rapporto	60	50	10
<u>D.4 Debiti verso banche</u>			
• di cui esigibili entro l'esercizio successivo	400	200	200
• di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	450	350	100
<u>D7 Debiti verso fornitori</u>	<u>700</u>	<u>335</u>	<u>365</u>
D12 Debiti tributari	50	40	10
E Ratei passivi	50	25	25
Totale passività	2.710	1.820	890

Il rendiconto finanziario – esempio di redazione

- Si ipotizza che in un determinato esercizio il conto economico dell'esercizio 200X+1 sia il seguente:

Conto economico - 200X+1		
Valore della produzione		1.510
Ricavi dalle vendite e delle prestazioni	1.450	
Variazione delle rimanenze di prodotti finiti	50	
Altri ricavi e proventi	10	
Costi della produzione		1.360
Per materie prime	450	
Per servizi	350	
Per il personale:		
salari e stipendi	450	
trattamento di fine rapporto	30	
Ammortamenti	130	
Variazione delle rimanenze di materie prime	-50	
Differenza tra valore e costi della produzione		150
Oneri finanziari		-50
Risultato prima delle imposte		100
Imposte sul reddito dell'esercizio		-50
Utile dell'esercizio		50

Il rendiconto finanziario – esempio di redazione

- Di seguito si riporta un'analisi dei singoli conti della società:

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	
Saldo al 31.12.200X	1.000
Investimenti	710
Disinvestimenti	(60)
Saldo al 31.12.200X+1	1.650

MUTUI PASSIVI esigibili oltre i 12 mesi	
Saldo al 31.12.200X	350
Nuovi mutui assunti	150
Quota a breve mutui rimborsata	(50)
Saldo al 31.12.200X+1	450

FONDI AMMORTAMENTI	
Saldo al 31.12.200X	300
Quota ammortamento dell'esercizio	130
Storno ammortamenti cespiti alienati	(30)
Saldo al 31.12.200X+1	400

UTILE DELL'ESERCIZIO	
Saldo al 31.12.200X	40
Pagamento dividendi	(20)
Assegnato a riserve	(20)
Saldo al 31.12.200X+1	-

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	
Saldo al 31.12.200X	50
Quota dell'esercizio	30
Utilizzi	(20)
Saldo al 31.12.200X+1	60

RISERVE	
Saldo al 31.12.200X	80
Quota utile assegnata a riserva	20
Saldo al 31.12.200X+1	100

Il rendiconto finanziario – esempio di redazione

- Si ipotizza che il dettaglio dell'ammontare dei debiti verso fornitori sia il seguente:

	200x+1	200X	Variazione
Debiti verso fornitori	700	335	365
• Di cui per forniture d'esercizio	400	285	115
• Di cui per immobilizzazioni materiali	300	50	250

- Si ipotizza che per l'esercizio 200X+1:
 - è stato effettuato un versamento capitale di Euro 150;
 - nel corso dell'esercizio sono stati effettuati dei disinvestimenti di immobilizzazioni materiali; il loro valore contabile (al netto degli ammortamenti) è pari a 30 mentre il valore di realizzo è di 40;
 - le imposte pagate nel 200X+1 sono pari a 40 mentre le imposte di competenza sono pari a 50;
 - i ratei passivi si riferiscono agli interessi passivi (nel corso dell'esercizio sono stati pagati gli interessi presentati come ratei passivi nell'esercizio 200X);
 - nell'esercizio sono stati ottenuti nuovi mutui per 150 e rimborsati mutui esistenti per un importo di 50.

Il rendiconto finanziario – esempio di redazione

- Il rendiconto finanziario per l'esercizio 200X+1 sarà:

A. Flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale (metodo indiretto)	200X+1	
Utile (perdita) dell'esercizio	50	
Imposte sul reddito	50	
Interessi passivi	50	
Plusvalenze derivanti dalla cessione di attività	-10	
1. Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione	140	
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>		
Accantonamenti TFR	30	
Ammortamenti delle immobilizzazioni	130	
<i>Totale rettifiche elementi non monetari</i>	160	
2. Flusso finanziario prima delle variazioni del ccn	300	
<i>Variazioni del capitale circolante netto</i>		
Incremento delle rimanenze	-100	Assorbono cassa
Incremento dei crediti vs clienti	-100	
Incremento dei debiti verso fornitori	115	Genera cassa
Decremento risconti attivi	10	
<i>Totale variazioni capitale circolante netto</i>	-75	
3. Flusso finanziario dopo le variazioni del ccn	225	Variazione ccc negativa: assorbimento cassa
<i>Altre rettifiche</i>		
Interessi pagati	-25	
Imposte sul reddito pagate	-40	
Utilizzo TFR	-20	
<i>Totale altre rettifiche</i>	-85	
Flusso finanziario della gestione reddituale (A)	140	
B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento		
<i>Immobilizzazioni materiali</i>		
Investimenti	-710	Investimenti
Incremento debiti vs fornitori per immobilizzazioni materiali	250	Impatto finanziario
Prezzo di realizzo disinvestimenti di immobilizzazioni	40	Investimenti
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)	-420	
C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento		
<i>Mezzi di terzi</i>		
Incremento debiti a breve verso banche	200	Incremento finanziamenti
Accensione finanziamenti	150	
Rimborso finanziamenti	-50	
<i>Mezzi propri</i>		
Aumento di capitale a pagamento	150	Aumenti Capitale
Dividendi pagati	-20	
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)	430	
Incremento delle disponibilità liquide (a ± b ± c)	150	Aumento cassa
Disponibilità liquide al 1 gennaio 200X+1	100	
Disponibilità liquide al 31 dicembre 200X+1	250	

OIC 16 - Immobilizzazioni materiali

OIC 16 Immobilizzazioni materiali – principali novità

Rispetto al precedente OIC 16 si è provveduto a:

- fornire alcune precisazioni in tema di ammortamento di componenti aventi vite utili diverse del cespite principale (analogamente alla **component analysis** dello IAS 16)
- specificare che il processo di ammortamento va **interrotto** nel momento in cui il valore residuo risulti almeno pari al valore contabile del cespite
- eliminare la previsione secondo cui l'ammortamento andava sospeso per i **cespiti non utilizzati per lungo tempo**
- riconoscere la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari, **sia quelli specifici che quelli generici**, in proporzione alla durata del periodo di fabbricazione del cespite prodotto in economia, **se significativo**

OIC 16 Immobilizzazioni materiali – principali novità

Rispetto al precedente OIC 16 si è provveduto a (continua):

- eliminare la previsione che permette di **non scorporare il valore del terreno** dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito (occorre iscrizione distinta del terreno e del relativo fondo)
- chiarire che le immobilizzazioni materiali **acquisite a titolo gratuito** sono iscritte al presumibile **valore di mercato** al lordo dei costi accessori
- precisare che le svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate transitano per il **conto economico** salvo eventuale diversa previsione di legge
- stralciare la parte relativa alla svalutazione per perdite durevoli in quanto oggetto di un nuovo specifico principio contabile: **OIC 9**

OIC 16 Immobilizzazioni materiali – principali novità o chiarimenti

- **Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita** sono riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante, se sussistono i seguenti requisiti:
 - sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione;
 - vendita altamente probabile;
 - operazione dovrebbe concludersi nel breve termine
- **Fabbricati civili**: se rappresentano forma di investimento possono non essere ammortizzati
- **Valore da ammortizzare**: differenza tra costo e presumibile valore residuo al termine della sua vita utile. Questo valore va determinato al netto dei costi di rimozione. Se esiguo, non se ne tiene conto. Se costi di rimozione eccedono il valore di realizzo, eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite con iscrizione pro-quota di un fondo di ripristino

OIC 19 - Debiti

OIC 19 – Debiti

1

SEPARATI I FONDI DAGLI ALTRI DEBITI

Il precedente principio Oic 19 è stato ora **suddiviso in due parti**. Da un lato è stato predisposto un principio **OIC19** intitolato ai **Debiti**, mentre dall'altro un principio **OIC 31** per **Fondi e Trattamento di fine rapporto**.

2

DEFINIZIONE

I debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati di solito ad una data stabilita: generalmente, derivano dall'acquisto di prodotti, merci e servizi e comprendono gli ammontari per il personale, imposte, royalty, dividendi, finanziamenti ed altri.

3

DEBITI FINANZIARI

I debiti finanziari sono rilevati quando esiste l'obbligazione dell'impresa nei confronti della controparte: tale momento, generalmente, coincide con l'erogazione dei finanziamenti.

4

CLASSIFICAZIONE

La classificazione tra esigibili entro e oltre l'esercizio successivo, è effettuata con riferimento alla loro 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. In sostanza, si applica l'**OIC 29**

OIC 19 – Debiti – principali novità

Rottura covenant

- Si è precisato che nel caso in cui la società violi una clausola contrattuale 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.
- Questa impostazione, che tiene conto degli accordi intervenuti dopo la data di chiusura del bilancio che permettono di sanare la rottura del covenant, diverge da quella prevista dallo IAS 1;

OIC 19 – Debiti – principali novità

Altri elementi

Contenuto voci

Elementi da includere

D.3 (debiti verso soci per finanziamenti) sono iscritti i finanziamenti effettuati da un **socio che è anche una società controllante.**

D.11 accoglie **anche** i **debiti verso le controllanti** che controllano la società, **indirettamente**, tramite loro controllate intermedie.

I debiti verso imprese soggette a comune controllo (cd. **imprese sorelle**), diverse dalle imprese controllate, collegate o controllanti, sono rilevati nella voce D14 “altri debiti”, con separata evidenza se di importo rilevante.

La voce **D12** accoglie tutti i debiti certi per imposte, mentre quelli probabili sono iscritti tra i Fondi nella voce **B2.**

Compensazioni

Precisazione

La **compensazione** i è **ammessa nei limiti delle disposizioni legali o contrattuali.** Esempio di compensazione legale è quella prevista dagli articoli 1243 e seguenti e 1253 del Codice civile.

OIC 19 – Debiti – principali novità

Scorporo interessi passivi di debiti commerciali

Lo scorporo degli interessi passivi impliciti è effettuato quando sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

1

il valore nominale dei debiti **eccede significativamente** il prezzo di mercato del bene con pagamento a breve termine; questo si verifica quando il debito non ha un interesse passivo esplicito, oppure ha un interesse irragionevolmente basso

2

la dilazione concessa **eccede significativamente** l'esercizio successivo.

L'ammontare degli interessi passivi impliciti si ricava per **differenza tra il valore nominale del debito e l'ammontare del prezzo di mercato con pagamento a breve termine del bene/servizio**: è rilevato inizialmente tra i risconti attivi.

Se non è possibile determinare il prezzo di mercato a breve termine, gli interessi sono determinati attualizzando il debito ad un **tasso di interesse in linea con quello che sarebbe stato praticato per finanziamenti con dilazione e caratteristiche similari**

OIC 25 - Imposte sul reddito

Imposte – principali novità

Trattamento della fiscalità differita su operazioni straordinarie:

- fusioni
- Scissioni
- Conferimenti
- Rivalutazioni di attività
- riserve in sospensione d'imposta
- Esenzione fiscalità differita su iscrizione iniziale avviamento e altre attività
- Fiscalità differita su partecipazioni
- Affrancamento avviamento con pagamento imposta sostitutiva
- Rimozione della possibilità di non stanziare anche se la passività è remota
- Altre modifiche minori

Fiscalità differita su operazioni che non hanno effetto sul conto economico

- Le differenze temporanee possono sorgere anche a seguito di operazioni che non transitano dal conto economico, quali ad esempio, operazioni straordinarie (ad esempio, fusioni, scissioni o conferimenti), rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi, riserve in sospensione di imposta.
- Le attività per imposte anticipate e le passività per le imposte differite sono rilevate in bilancio nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee, salvo nei seguenti casi:
 - la rilevazione iniziale dell'avviamento;
 - la 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.

Casi di NON rilevazione della fiscalità differita

Rilevazione iniziale di attività. Si tratta, ad esempio, dell'acquisto di **attività** che sono:

- a) **non deducibili** dalla base imponibile ai fini delle imposte sul reddito; o
 - b) **deducibili per un importo inferiore** (o superiore) al costo complessivo.
- In questi casi, il valore fiscale dell'attività è pari a zero, o comunque assume un valore differente (inferiore o superiore), rispetto al valore contabile. Attualmente un esempio è rappresentato dalle autovetture aziendali non esclusivamente strumentali, deducibili per un ammontare inferiore al costo complessivo.

Imposte differite/ anticipate su avviamento

- Le imposte differite derivanti da differenze temporanee imponibili connesse all'avviamento, **ove non derivino dalla rilevazione iniziale dell'avviamento**, sono contabilizzate.
- Ad esempio, quando l'avviamento è riconosciuto ai fini fiscali al momento della rilevazione iniziale, **non sorge alcuna differenza temporanea** che comporti l'iscrizione di imposte differite, in quanto il valore contabile dell'avviamento è pari al suo valore fiscale.
- Tuttavia, se negli **esercizi successivi** il valore contabile e fiscale divergono, la società rileva la fiscalità differita in relazione alle differenze temporanee in quanto non derivano dalla rilevazione iniziale dell'avviamento: ad esempio, per il diverso regime (**periodo**) di ammortamento civilistico e fiscale dell'avviamento.

Affrancamento dell'avviamento

- L'affrancamento dell'avviamento conseguente al pagamento dell'imposta sostitutiva determina il **riallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale** dell'avviamento.
- Il costo pagato per l'imposta sostitutiva è **ripartito lungo la durata del beneficio fiscale** derivante dal riallineamento. L'imposta sostitutiva rappresenta, infatti, un'anticipazione di futuri oneri fiscali che altrimenti la società sarebbe tenuta a corrispondere ad aliquota piena negli esercizi successivi, qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo.
- L'ammontare del costo differito agli esercizi successivi è rilevato nell'attivo circolante tra i crediti mediante una voce *ad hoc* **CII 4-quater "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento"**.

Imposte differite su partecipazioni in società controllate, collegate e joint venture

- A seconda della tipologia di differenza temporanea (imponibile o deducibile), la società rileva:
 - un'attività per imposte anticipate, nella misura in cui è **ragionevolmente certo** che la differenza temporanea si annullerà nel prevedibile futuro e che sarà disponibile un reddito imponibile a fronte del quale possa essere utilizzata tale differenza.
 - una passività per imposte differite, **salvo che siano soddisfatte entrambe le condizioni**:
 - i) la controllante, l'investitore o il partecipante alla joint venture siano in grado di **controllare i tempi dell'annullamento** delle differenze temporanee (ad esempio, mediante la politica di distribuzione degli utili); e
 - ii) è **probabile** che, nel prevedibile futuro, la differenza temporanea non si annullerà.

OIC 25 Imposte sul reddito – altre novità

- Divieto di attualizzazione

Le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite **non sono attualizzate** in conformità alla disciplina generale prevista nell'OIC 15 per i crediti e nell'OIC 31 per i fondi per rischi ed oneri e TFR.

- No eccezioni allo stanziamento di imposte differite

è stata **eliminata** la possibilità di non stanziare imposte differite passive nel caso in cui vi siano scarse probabilità che tale debito insorga

- Consolidato fiscale

Incorporato il documento OIC sul consolidato fiscale (nessuna particolare novità)

OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Rispetto al precedente OIC 29 si è provveduto a:

- riformulare la disciplina della determinazione degli effetti del cambiamento di principio in maniera più puntuale, **limitando l'applicazione del metodo prospettico** a specifici casi
- rivedere la disciplina della rilevazione degli errori al fine di garantire uniformità di trattamento degli stessi, **eliminando** la distinzione tra “errori determinanti” ed “errori non determinanti”
- ampliare la trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio con l'obiettivo di trattare in maniera più esaustiva la possibilità che tali eventi possano comportare un problema di **continuità aziendale**

Applicazione retroattiva

- Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono rilevati **retroattivamente**, salvo i seguenti casi:
 - **non sia ragionevolmente possibile** calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio;
 - la determinazione dell'effetto pregresso risulti **eccessivamente onerosa**;
 - il nuovo principio preveda l'imputazione a conto economico di costi che in precedenti esercizi venivano capitalizzati
- l'effetto cumulativo si calcola all'inizio del periodo ed è riflesso nel conto economico tra i **componenti straordinari**

Correzione di errori

- La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce *“proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti”* (E20 e E21)
- A tale criterio fanno **eccezione** quelle correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico, quali ad esempio:
 - le **rivalutazioni** iniziali di una immobilizzazione a seguito di specifiche norme;
 - la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di **conferimento, fusione**, eccetera.
 - La correzione di errori rientranti in tali fattispecie è portata in contropartita alle relative voci di **patrimonio netto**.

Fatti successivi

*Fatti successivi che possono incidere sulla **continuità aziendale**.*

- Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul 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**

Fatti successivi

- Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori.
- Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

Valeria Brambilla

Audit Partner – ufficio Parma
Italian Manufacturing Leader

vbrambilla@deloitte.it

Gabriele Torriani

Audit Senior Manager – ufficio Brescia

gtorriani@deloitte.it

Ufficio Parma
Centro Eurotorri
Piazza Italo Pinazzi, 67/A
PARMA
Tel. 0521 976011

Deloitte.