



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le novità del bilancio d'esercizio 2017

(Circolare n. 6 del 20 marzo 2018)

Indice

1. Premessa	3
2. Svalutazione dei beni rivalutati	3
3. Strumenti finanziari derivati	4
3.1. Contratti di acquisto e vendita di merci	4
3.2. Eliminazione contabile e flussi di <i>fair value</i> dei derivati non di copertura	5
3.3. <i>Fair value</i> e valutazione dell'elemento coperto	6
3.4. Separazione dei derivati incorporati	6
4. Imposte anticipate	7
5. Classificazione dei debiti	8
6. Acquisti con dilazione di pagamento	9
7. Ristrutturazione dei debiti	10
8. Rettifiche dei ricavi	11
9. Cambiamento di stime contabili	12
10. Prima applicazione delle novità OIC	13
10.1. Applicazione retroattiva	13
10.2. Applicazione prospettica	14
10.3. Informativa in Nota integrativa	14
11. Deposito del bilancio d'esercizio in formato XBRL	15
12. Finalità e postulati del bilancio d'esercizio: bozza del nuovo OIC 11	16
12.1. Principio di prevalenza della sostanza sulla forma	16
12.2. Principio di rilevanza	17

1. Premessa

Le disposizioni civilistiche utilizzate per la redazione del bilancio dell'esercizio 2016 – così come modificate dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 – sono rimaste invariate, con l'effetto che trovano applicazione anche con riguardo alla predisposizione del bilancio 2017: quest'ultimo, in altri termini, **non è, pertanto, interessato da novità normative**. Sono stati, tuttavia, **aggiornati e integrati diversi principi contabili nazionali OIC**, le cui modifiche devono essere considerate in sede di bilancio dell'esercizio 2017.

Le principali novità hanno interessato i seguenti documenti:

- **OIC 12** - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio;
- **OIC 13** - Rimanenze;
- **OIC 16** - Immobilizzazioni materiali;
- **OIC 17** - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto;
- **OIC 19** - Debiti;
- **OIC 21** - Partecipazioni;
- **OIC 24** - Immobilizzazioni immateriali;
- **OIC 25** - Imposte sul reddito;
- **OIC 29** - Cambiamenti di principi e stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- **OIC 32** - Strumenti finanziari derivati.

Si ricorda, altresì che, a partire dai bilanci il cui esercizio è iniziato dal 1° gennaio 2017, le società che redigono il rendiconto in **forma abbreviata** (art. 2435-*bis* c.c.), così come le **micro-imprese** (art. 2435-*ter* c.c.), possono applicare l'**approccio semplificato** per la determinazione delle **perdite durevoli di valore** delle immobilizzazioni materiali e immateriali basato sulla **capacità di ammortamento** (OIC 9, paragrafi 30 e 45), ovvero sulla recuperabilità delle immobilizzazioni sui flussi di reddito prodotti dall'intera società.

È stata, inoltre, pubblicata la **bozza del nuovo OIC 11** - Finalità e postulati del bilancio d'esercizio, contenente, tra l'altro, alcune indicazioni per l'applicazione dei principi di rilevanza e prevalenza della sostanza sulla forma (artt. 2423, co. 4, e 2423-*bis*, co. 1-*bis*, c.c.).

Relativamente al deposito del bilancio d'esercizio, è stata rilasciata una **nuova versione della tassonomia XBRL** che, in linea con le modifiche apportate ai principi contabili nazionali, consente alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e alle micro-imprese di indicare separatamente, nell'ambito dei crediti dell'attivo circolante dello Stato patrimoniale, le **imposte anticipate**.

2. Svalutazione dei beni rivalutati

Sono stati modificati i principi contabili nazionali OIC 16, paragrafo 76, e OIC 24, paragrafo 81, nel

senso di stabilire che, se il valore rivalutato di un bene materiale e immateriale *"risulta, negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con **rilevazione della perdita durevole a conto economico** (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge"*. In altri termini, la svalutazione deve sempre essere imputata a conto economico.

Questa novità si applica dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire dal 1° gennaio 2017 (OIC 16, paragrafo 99A, e OIC 24, paragrafo 99A): gli eventuali effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti sono rilevati in bilancio retroattivamente, in ossequio all'OIC 29 (OIC 16, paragrafo 102B, e OIC 24, paragrafo 107B).

3. Strumenti finanziari derivati

L'OIC 32 è stato modificato con riguardo ai seguenti aspetti:

- contratti di acquisto e vendita di merci;
- classificazione delle variazioni di *fair value* dei derivati non di copertura al momento dell'eliminazione contabile;
- valutazione dell'elemento coperto nelle coperture di *fair value*;
- separazione dei derivati incorporati.

Si premette, tuttavia, che – ad eccezione delle indicazioni relative alla classificazione delle variazioni di *fair value* dei derivati non di copertura – gli emendamenti al suddetto standard nazionale non hanno apportato modifiche sostanziali al trattamento contabile degli strumenti finanziari derivati, ma hanno fornito alcuni **chiarimenti e precisazioni** in ordine a quanto già previsto dal principio contabile.

Le novità in commento si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato dal 1° gennaio 2017 (OIC 32, paragrafo 137A): gli effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti sono rilevati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 (documento OIC 32, paragrafo 138A).

3.1. Contratti di acquisto e vendita di merci

L'OIC 32, paragrafo 6, precisa che – ai sensi dell'art. 2426, co. 3, c.c. – rientrano nell'ambito di applicazione del principio contabile anche quei contratti di acquisto e vendita di merci che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari, ad **eccezione** del caso in cui si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- a) il contratto sia stato concluso e sia mantenuto per soddisfare le esigenze di acquisto, vendita o utilizzo di merci;
- b) il contratto sia destinato a tale scopo fin dalla sua conclusione;
- c) si preveda che il contratto sia eseguito mediante consegna della merce.

In relazione a tali contratti, se la società segue una prassi di regolamento al netto sulla base di disponibilità liquide o mediante altri strumenti finanziari, oppure per prassi **riceve la merce oggetto**

del contratto per poi rivenderla nel breve periodo, non può invocare l'aspettativa della consegna della merce di cui alla lett. c) per non valutare il contratto come uno strumento finanziario derivato (paragrafo 7).

L'OIC ha emendato tale paragrafo, precisando che la rivendita nel breve periodo avviene "*dopo la consegna al fine di generare un utile dalle fluttuazioni a breve termine del prezzo o dal margine di profitto dell'operatore*", garantendo così un allineamento con il principio contabile internazionale IFRS 9, relativo ai *Financial Instruments*.

Opzione ceduta per l'acquisto o la vendita di merci

L'OIC 32, paragrafo 8, stabilisce che, ad eccezione di quanto previsto al paragrafo 6, un'opzione (*put o call*) alienata, per l'acquisto o la vendita di merci, che dà diritto ad entrambe le parti di regolare il contratto al netto sulla base di disponibilità liquide o mediante altri strumenti finanziari oppure che ha come sottostante merce facilmente liquidabile, deve essere **contabilizzata come fosse uno strumento finanziario derivato**, anche se nella prassi la società procede alla consegna fisica della merce.

Il principio contabile chiarisce che vi è una **presunzione assoluta** che il contratto non sarà eseguito attraverso la consegna della merce se nella prassi la società regola per cassa tali contratti oppure utilizza la merce consegnata per fare *trading*. In tali circostanze, infatti, la consegna della merce per un suo utilizzo nel ciclo produttivo dell'impresa rappresenta un'eccezione piuttosto che la regola e, quindi, la classificazione del contratto come derivato ne dà una rappresentazione più attinente alla normale operatività dell'impresa.

Le "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" dell'OIC 32 sono state emendate per allinearne il contenuto con quello del paragrafo 8, stabilendo che l'unica eccezione alla regola riportata, basata sulla prassi operativa dell'impresa, è il caso in cui il contratto è un'opzione (*put o call*) ceduta, per l'acquisto o la vendita di merci, che prevede per entrambe le parti la possibilità di regolazione per cassa oppure il sottostante è merce immediatamente liquidabile. In tal caso, **il contratto si qualifica sempre come derivato**. Infatti, in un'opzione venduta nella quale entrambe le parti hanno la possibilità di regolare al netto, la società non può garantire che riceverà fisicamente la merce, visto che ciò dipenderà anche dalla volontà della controparte.

3.2. Eliminazione contabile e flussi di *fair value* di derivati non di copertura

L'Organismo Italiano di Contabilità ha emendato i paragrafi 33 e 34 dell'OIC 32, chiarendo la corretta classificazione degli utili e delle perdite computate al momento dell'eliminazione contabile dei derivati non designati come di copertura. In particolare, è stato previsto che sono incluse nelle **voci D.18.d) e D.19.d)** del Conto economico le variazioni positive e negative di *fair value* degli strumenti finanziari

derivati non di copertura "compute in sede di valutazione successiva e al momento dell'eliminazione contabile del derivato".

Alla luce delle difficoltà tecniche nel separare le componenti realizzate da quelle che non lo sono, per un derivato valutato al *fair value* l'OIC ha stabilito che tutti gli effetti economici che interessano i derivati confluiscono in un'unica voce. Tale decisione favorisce, pertanto, la gestione dei derivati, dando piena evidenza alla differenza tra quanto gestito per copertura dei rischi e quanto per finalità diverse.

3.3. *Fair value* e valutazione dell'elemento coperto

L'OIC 32 precisa che la contabilizzazione delle coperture rappresenta un'eccezione alle normali esigenze di rilevazione e valutazione dei derivati in bilancio, le cui variazioni di valori, altrimenti, interesserebbero il Conto economico senza considerare le variazioni di valore dell'elemento coperto.

Attraverso la **contabilizzazione delle coperture contabili**, ad esempio, è possibile:

- a) rilevare in bilancio elementi che altrimenti non sarebbero stati iscritti, come un impegno irrevocabile;
- b) valutare al *fair value* una attività o passività che altrimenti sarebbe stata **valutata secondo altre regole contabili**, ad esempio la valutazione al *fair value* di un elemento coperto in una copertura di *fair value*;
- c) differire le variazioni di *fair value* di uno strumento derivato quando è utilizzato per la copertura di flussi finanziari attesi.

Relativamente alla lett. b), l'OIC ha ritenuto di riportare nel testo del principio contabile la precisazione sulla deroga ai principi contabili di riferimento nelle coperture di *fair value*. In particolare, sono stati **integrati i paragrafi 76.b) e 105.b)** – quest'ultimo relativo alle relazioni di copertura semplici – in base ai quali lo **strumento di copertura**, ovvero lo strumento finanziario derivato, deve essere valutato al *fair value* e, quindi, rilevato nello Stato patrimoniale come una attività o passività. L'**elemento coperto** "in deroga ai principi di riferimento" è valutato nei seguenti modi:

- nel caso di una **attività o passività iscritta in bilancio**, il valore contabile è adeguato per tener conto della valutazione al *fair value* della componente relativa al rischio oggetto di copertura. L'adeguamento del valore contabile di un'attività avviene nei limiti del valore recuperabile;
- nel caso di un **impegno irrevocabile**, il *fair value* della componente relativa al rischio oggetto di copertura è iscritto nello Stato patrimoniale come attività o passività nella voce di Stato patrimoniale che sarà interessata dall'impegno irrevocabile al momento del suo realizzo.

3.4. Separazione dei derivati incorporati

L'art. 2426, co. 1, n. 11-*bis*), c.c. stabilisce che sono valutati al *fair value* anche gli strumenti finanziari derivati incorporati in altri strumenti finanziari.

L'OIC 32, paragrafo 41, definisce **contratto ibrido** quello composto da uno strumento finanziario derivato (incorporato) e un contratto primario non derivato regolato a normali condizioni di mercato.

Un contratto ibrido genera flussi finanziari che non avrebbero avuto luogo se non fosse stata presente la componente derivativa. Ad esempio, un finanziamento che prevede il pagamento di interessi in base all'andamento dell'indice di prezzo dell'oro contiene una componente derivativa: in tale circostanza, il contratto di finanziamento (ibrido) si compone di un contratto primario di finanziamento a condizioni normali di mercato e di uno *swap* (derivato incorporato).

Un **derivato incorporato** deve essere separato dal contratto primario (c.d. scorporo) e **contabilizzato come uno strumento finanziario derivato** secondo l'OIC 32, paragrafo 42, soltanto se:

- le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato non sono strettamente correlati alle caratteristiche economiche e ai rischi del contratto primario. Sussiste una stretta correlazione nei casi in cui il contratto ibrido è stipulato secondo le prassi di mercato;
- sono soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento finanziario derivato di cui al paragrafo 11.

L'OIC 32, paragrafo "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", precisa che, dovendo disciplinare la separazione e la contabilizzazione dei derivati incorporati, l'Organismo Italiano di Contabilità ha **integrato il disposto normativo** privilegiando soluzioni snelle e, ove possibile, semplificatrici e facendo ricorso alla disciplina dei principi contabili internazionali. Queste "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" sono state emendate per eliminare una possibile incongruenza con il citato paragrafo 42 del principio contabile, precisando che l'OIC 32 prevede, tra l'altro, *"di non separare il derivato incorporato quando le caratteristiche economiche ed i rischi del contratto primario e del derivato incorporato sono coincidenti"*.

4. Imposte anticipate

Nel bilancio d'esercizio redatto in forma ordinaria, le attività per imposte anticipate sono iscritte tra i **crediti dell'attivo circolante**, nello schema di Stato patrimoniale di cui all'art. 2424 c.c., nella voce "C.II.5-ter - Imposte anticipate". A questo proposito, l'OIC 25, paragrafo 19, precisa che per le imposte anticipate – a differenza di quanto previsto per le altre voci dei crediti – **non è fornita l'indicazione separata degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo**. Tale indicazione è coerente con quanto precisato dalla Relazione al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, secondo cui le imposte anticipate non rappresentano veri e propri crediti e, quindi, il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.

Nel bilancio d'esercizio redatto in **forma abbreviata**, lo Stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e numeri romani (art. 2435-bis, co. 2, c.c.): la voce "C.II.5-ter - Imposte anticipate" – contrassegnata da numero arabo – è, quindi, esposta nell'attivo dello Stato patrimoniale sotto la voce "C.II - Crediti" dell'attivo circolante, unitamente alla voce "C.II.5-bis -

Crediti tributari" (OIC 25, paragrafo 30). Rimane, naturalmente, fermo che nella voce "C.II - Crediti" devono essere separatamente indicati i crediti esigibili oltre l'esercizio successivo.

Le stesse semplificazioni si applicano con riferimento al **bilancio delle micro-imprese**, in quanto – ai sensi dell'art. 2435-*ter*, co. 2, c.c. – per tali soggetti gli schemi di bilancio sono determinati secondo quanto disposto dall'art. 2435-*bis* c.c. per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

L'Organismo Italiano di Contabilità ha modificato l'OIC 12, paragrafo 35, e l'OIC 25, paragrafo 30, nel senso di prevedere che, nel bilancio in forma abbreviata e in quello delle micro-imprese, nell'ambito della voce "C.II - Crediti" si fornisca **indicazione separata** (oltre che degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo) **anche delle imposte anticipate**.

La modifica è volta a rendere più intellegibile il contenuto della voce C.II e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce: diversamente, l'inclusione delle imposte anticipate sotto l'unica voce "C.II - Crediti", senza che se ne dia separata evidenza, determinerebbe una **commistione di valori di natura eterogenea** (non essendo le imposte anticipate dei crediti), a nocumento della chiarezza sul contenuto della voce.

Le suddette modifiche si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire dal 1° gennaio 2017 (OIC 12, paragrafo 152A, e OIC 25, paragrafo 99A): gli eventuali effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti sono rilevati in bilancio retroattivamente, in ossequio all'OIC 29 (OIC 12, paragrafo 154A, e OIC 25, paragrafo 101A).

5. Classificazione dei debiti

L'Organismo Italiano di Contabilità ha riscontrato nell'OIC 19 la mancanza di una disciplina simile a quella contenuta nell'**OIC 15**, idonea a supportare il redattore del bilancio nella corretta classificazione di un debito di natura commerciale scaduto che, a seguito di una rinegoziazione, diventa a lungo termine. In particolare, il **paragrafo 21** di quest'ultimo standard nazionale prevede che *"la classificazione dei crediti tra l'attivo circolante e le immobilizzazioni finanziarie prescinde dal principio dell'esigibilità (cioè sulla base del periodo di tempo entro il quale le attività si trasformeranno in liquidità, convenzionalmente rappresentato dall'anno), bensì è effettuata sulla base del ruolo svolto dalle diverse attività nell'ambito dell'ordinaria gestione aziendale. In sostanza, la classificazione dei valori patrimoniali attivi si fonda sul criterio della «destinazione» (o dell'origine) degli stessi rispetto all'attività ordinaria"*.

In virtù di tali considerazioni, è stato, pertanto, integrato l'**OIC 19**, con l'inserimento del **paragrafo 21A**, secondo cui la **classificazione dei debiti** tra le varie voci è effettuata sulla base della **natura** (o dell'origine) degli stessi rispetto alla gestione ordinaria, **a prescindere dal periodo di tempo entro cui le passività devono essere estinte**. In altri termini, i debiti originati da acquisizioni di beni o servizi, e inizialmente a breve termine, devono continuare ad essere classificati tra i debiti

commerciali anche laddove divengano a lungo termine, a seguito di una rinegoziazione. Tali debiti non assumono, quindi, natura finanziaria.

Si osservi, peraltro, che – per effetto dell'OIC 19, paragrafi 73 e 73B – qualora la società applichi il criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione, i debiti commerciali correnti potrebbero trasformarsi, a seguito di una rinegoziazione, in **passività commerciali a medio lungo termine**: al ricorrere di tale ipotesi, potrebbero emergere proventi da attualizzazione, da imputare nell'area finanziaria del conto economico, richiedendo altresì la successiva rilevazione degli interessi passivi al tasso di mercato.

Le suddette variazioni si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire dal 1° gennaio 2017 (OIC 19, paragrafo 90A): gli eventuali effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti possono essere rilevati in bilancio prospetticamente, in ossequio all'OIC 29 (OIC 19, paragrafo 95A).

6. Acquisti con dilazione di pagamento

I principi contabili nazionali OIC 13, paragrafo 22, OIC 16, paragrafo 33, e OIC 24, paragrafo 37, nella versione pubblicata nell'anno 2016, richiedevano, in caso di pagamento *"differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni similari o equiparabili"*, l'iscrizione in bilancio, rispettivamente, dei beni, dei cespiti e delle immobilizzazioni immateriali al **valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19**. In altri termini, per i bilanci in forma ordinaria il debito correlato all'acquisto di un bene deve, al ricorrere delle condizioni previste dal richiamato principio contabile e sempre che gli effetti siano rilevanti, essere attualizzato a norma dell'art. 2426, co. 1, n. 8), c.c., secondo cui *"i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale"*. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, così come le micro-imprese, possono valutare i debiti, i crediti e i titoli al valore nominale (artt. 2435-*bis*, co. 8, e 2435-*ter*, co. 2, c.c.): queste società possono comunque decidere, in via facoltativa, di adottare il criterio del costo ammortizzato, precisandolo nella Nota integrativa al bilancio d'esercizio (OIC 19, paragrafo 86).

Relativamente all'applicazione di tale criterio, si ricorda brevemente quanto prospettato dal citato OIC 19:

- in sede di **rilevazione iniziale**, per tenere conto del fattore temporale, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali deve essere confrontato con il **tasso di interesse di mercato**, ovvero quello che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile di finanziamento con termini e condizioni comparabili a quella oggetto di esame (paragrafi 48 e 49);
- qualora il **tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali** sia **significativamente diverso** dal tasso di interesse di mercato, quest'ultimo deve essere utilizzato per attualizzare i

flussi finanziari futuri derivanti dal debito. In tal caso, il valore di iscrizione iniziale del debito è pari al valore attuale dei flussi finanziari futuri (paragrafo 50);

- la **differenza** tra il valore di rilevazione iniziale del debito così determinato e il valore a termine deve essere rilevata a Conto economico come **onere finanziario** lungo la durata del debito utilizzando il criterio del tasso di interesse effettivo (paragrafo 52).

Con l'effetto che, ad esempio, nel caso di acquisto di un'immobilizzazione materiale, l'attualizzazione del debito comporta l'iscrizione del bene in contabilità ad un valore inferiore a quello del costo storico. I suddetti criteri non erano, tuttavia, previsti per l'ipotesi dell'**acquisto di partecipazioni** con pagamento differito: l'Organismo Italiano di Contabilità ha, pertanto, modificato l'**OIC 21**, chiarendo la corretta determinazione del costo di acquisto di una partecipazione nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato. In particolare, è stato inserito il **paragrafo 21A**, in virtù del quale *"nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, le partecipazioni sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19"*, maggiorato degli oneri accessori. Un principio analogo è stato esteso agli acquisti, con pagamento differito, di beni destinati a costituire **rimanenze di magazzino**, nonché delle **immobilizzazioni materiali e immateriali**: sono stati, quindi, modificati l'OIC 13, paragrafo 22, l'OIC 16, paragrafo 33, e l'OIC 24, paragrafo 37, utilizzando la formulazione di pagamento *"differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato"* e includendo gli **oneri accessori** nel determinare il valore di iscrizione del bene.

Le suddette variazioni si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire dal 1° gennaio 2017 (OIC 21, paragrafo 68A, OIC 13, paragrafo 67A, OIC 16, paragrafo 99A, e OIC 24, paragrafo 99A): gli eventuali effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti possono essere rilevati in bilancio prospetticamente, in ossequio all'OIC 29 (OIC 21, paragrafo 72A, OIC 13, paragrafo 70A, OIC 16, paragrafo 102A, e OIC 24, paragrafo 107A).

7. Ristrutturazione dei debiti

L'Organismo Italiano di Contabilità ha **abrogato l'OIC 6**, riguardante la ristrutturazione del debito e l'informativa di bilancio, inserendo la relativa disciplina nell'OIC 19. In particolare, sono stati modificati i paragrafi 73 e 85 di tale standard e aggiunti i paragrafi 73A, 73B, 73C, 81A, nonché l'Appendice A.

L'introduzione del paragrafo 73C ha consentito di colmare l'asimmetria contabile esistente, nel caso di eliminazione del debito, tra le società che applicano il criterio del costo ammortizzato e quelle che possono derogarvi. Con riferimento a queste ultime, è stato previsto che i **costi di transazione** di un'operazione di ridefinizione delle passività sono imputati a Conto economico nell'esercizio in cui viene ricevuto il beneficio derivante dalla variazione dei termini contrattuali. Nell'ipotesi di **riduzione dell'ammontare del debito da rimborsare** (ad esempio, lo stralcio del valore nominale del debito

o degli interessi già maturati), l'utile – costituendo un beneficio immediato, dato dalla differenza tra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario – è rilevato a Conto economico tra i **proventi finanziari** nell'esercizio in cui l'accordo diviene efficace tra le parti: gli oneri di transazione sono imputati a Conto economico nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio.

Qualora, invece, **il beneficio per il debitore sia futuro** – come nel caso degli interessi maturandi o della modifica della tempistica originaria dei pagamenti – l'utile è rilevato per competenza lungo la **durata residua del debito**: i **costi di transazione** sono rilevati tra i **risconti attivi** nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito. Al termine di ciascun esercizio successivo alla rilevazione iniziale, i risconti attivi sono addebitati a Conto economico in relazione ai benefici ottenuti lungo la vita residua del debito e ne è valutata la recuperabilità.

L'abrogazione dell'OIC 6 e la conseguente integrazione dell'OIC 19 si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire dal 1° gennaio 2017 (OIC 19, paragrafo 90A): gli eventuali effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti possono essere rilevati in bilancio prospetticamente, in ossequio all'OIC 29 (OIC 19, paragrafo 95A).

8. Rettifiche dei ricavi

L'Organismo Italiano di Contabilità ha rettificato l'OIC 12, paragrafo 50, stabilendo che le rettifiche di ricavi (resi su vendite, sconti, abbuoni o premi) sono portate a **riduzione della voce ricavi**, ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili rilevate ai sensi dell'OIC 29. In altri termini, è stato chiarito che tutte le rettifiche di ricavo, e non solo quelle relative ai ricavi di competenza dell'esercizio – ma anche quelle relative a ricavi di esercizi precedenti – sono portate a riduzione dei ricavi, ad eccezione di quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili. Conseguentemente, le rettifiche dei ricavi di vendita, non derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili, devono essere portate a **riduzione della voce "A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni"**: è, quindi, esclusa l'ipotesi alternativa di rilevare i componenti di reddito in esame tra i costi.

Ancorché l'emendamento sia stato apportato soltanto in riferimento alla voce A.1 del Conto economico, sembra corretto riferire il chiarimento anche a **componenti di reddito rilevate in altre voci di bilancio**. Ad esempio, in caso di ricavi da rilevare nella voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" del Conto economico, sembrerebbe corretto rilevare nella medesima voce le eventuali rettifiche – non riconducibili a correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili – sia di competenza dell'esercizio, che relative ad esercizi precedenti.

Analogo principio dovrebbe potersi applicare in relazione ai **costi**, le cui rettifiche dovrebbero, quindi, essere portate a riduzione della medesima voce in cui gli oneri sono stati originariamente rilevati.

Le suddette modifiche si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire dal 1° gennaio 2017 (OIC 12, paragrafo 152A): gli eventuali effetti derivanti dall'adozione degli emendamenti sono rilevati in bilancio retroattivamente, in ossequio all'OIC 29 (OIC 12, paragrafo 154A).

9. Cambiamento di stime contabili

L'Organismo Italiano di Contabilità ha emendato il **paragrafo 37 dell'OIC 29**, nella parte in cui prevedeva la classificazione degli effetti del cambiamento di stima nella voce di Conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima. La modifica è stata apportata al fine di chiarire che il corrispondente impatto deve essere rilevato nella **voce di Conto economico individuata dall'OIC 12** o da altri principi contabili.

Questa decisione ha, pertanto, consentito di superare alcune incoerenze tra le previsioni dell'OIC 29 e quelle contenute in altri standard nazionali, in merito alla classificazione delle eccedenze di fondi intese come cambiamenti di stima. A tale proposito, **l'OIC 31, paragrafo 46**, stabilisce, infatti, che laddove un fondo risulti parzialmente o totalmente eccedente – al momento del sostenimento dei costi per i quali il fondo era stato originariamente costituito oppure alla fine dell'esercizio, in sede di aggiornamento della stima del fondo – occorre ridurre di conseguenza il valore. La rilevazione contabile dell'eccedenza del fondo dipende dalla natura del rischio o della passività a fronte dei quali è stato stanziato l'accantonamento. L'eliminazione o la riduzione del fondo è contabilizzata fra i **componenti positivi del reddito della classe avente la stessa natura**, in cui era stato rilevato l'originario accantonamento: ad esempio, se quest'ultimo era stato rilevato fra i costi della produzione, l'eccedenza del fondo è imputata alla voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" (OIC 31, paragrafo 47).

Analogamente, **l'OIC 12, paragrafo 56**, stabilisce che sono rilevati nella voce A.5 del Conto economico gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati – ad esempio, i fondi per oneri per garanzie a clienti – quando l'accantonamento al fondo sia stato inizialmente contabilizzato nella classe B (costi della produzione).

Con riferimento alle **imposte indirette** relative ad esercizi precedenti, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte – con iscrizione della contropartita nella voce "B.14 - Oneri diversi di gestione" (OIC 12, paragrafo 79) – oppure già pagato risulta eccedente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata nella voce A.5 (OIC 12, paragrafo 58).

Le eccedenze relative a fondi per **imposte dirette**, ovvero la differenza positiva tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti – con imputazione della contropartita nella voce "B.20 - Imposte" (OIC 12, paragrafo 79) – sono rilevate, invece, nella voce "20 – Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate" del Conto economico (OIC 12, paragrafi 100 e 101, e OIC 25, paragrafo 27).

La suddetta modifica dell'OIC 29 si applica retroattivamente dai bilanci il cui esercizio è iniziato a partire **dal 1° gennaio 2017** (OIC 29, paragrafo 68A).

10. Prima applicazione delle novità OIC

Le modifiche ai principi contabili nazionali, come anticipato, si applicano dai bilanci il cui esercizio è iniziato dal 1° gennaio 2017: è il caso, pertanto, del **bilancio 2017** delle società che hanno il periodo sociale coincidente con l'anno solare. Diversamente, per le altre imprese, è necessario considerare la data di avvio dello stesso: ad esempio, qualora la società abbia l'esercizio che comincia il 1° luglio, il primo bilancio interessato dalle novità OIC è quello relativo al periodo 1° luglio 2017-30 giugno 2018. L'applicazione degli emendamenti costituisce un **cambiamento obbligatorio di principi contabili**, posto che non è adottato autonomamente dal redattore del bilancio per una migliore rappresentazione dei fatti e delle operazioni della società (cambiamento volontario), ma è richiesto da nuovi principi contabili, come desumibile dall'OIC 29, paragrafo 15.

Il successivo paragrafo 16 precisa che i cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nei nuovi principi contabili: in mancanza, tali mutamenti sono rilevati secondo quanto previsto dall'OIC 29.

Relativamente agli emendamenti degli OIC, sono state previste, per ciascuno di essi, disposizioni di prima applicazione: per alcuni, gli eventuali **effetti** devono essere iscritti in bilancio retroattivamente in ossequio all'OIC 29, mentre per altri possono essere registrati prospetticamente.

Applicazione retroattiva	Applicazione prospettica
Svalutazione di beni precedentemente rivalutati	Classificazione dei debiti
Separata indicazione delle attività per imposte anticipate, nel bilancio abbreviato e in quello delle micro-imprese	Acquisti con pagamento differito
	Ristrutturazione dei debiti
Eliminazione contabile e variazioni del <i>fair value</i> del derivato non di copertura	
Classificazione delle rettifiche dei ricavi	
Cambiamenti di stime contabili	

10.1. Applicazione retroattiva

Si ha applicazione retroattiva quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, **come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato** (OIC 29, paragrafo 6).

L'applicazione retroattiva comporta che il cambiamento di principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile, nel caso in esame il periodo amministrativo 2017, e i relativi effetti sono contabilizzati sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in corso. La rettifica viene solitamente rilevata tra gli **utili portati a nuovo**, ma può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriato (OIC 29, paragrafo 17).

L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel **bilancio comparativo** come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, occorre **rettificare**, per tale scopo, il **saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio 2016** e i dati comparativi di tale periodo amministrativo, come se il nuovo principio contabile fosse stato sempre applicato (OIC 29, paragrafo 18). Sono, in ogni caso, fatte salve le deroghe previste dai successivi paragrafi 19 e 20 di tale standard contabile nazionale.

Fermo restando che i fatti aziendali che si sono verificati a decorrere dal 1° gennaio 2017 devono essere classificati e rilevati in bilancio secondo le indicazioni contenute nei principi contabili emendati, gli **eventi gestionali** che si sono **verificati fino al 31 dicembre 2016** e che, quindi, hanno già trovato rappresentazione contabile nel bilancio 2016 devono essere nuovamente classificati e rilevati, facendo applicazione delle indicazioni contenute negli emendamenti ai principi contabili (sempre che, ovviamente, la rappresentazione contabile non fosse già conforme ad essi).

Per gli emendamenti che attengono soltanto alla classificazione in bilancio, come la rappresentazione delle rettifiche dei ricavi, l'applicazione retroattiva non dovrebbe determinare effetti sul saldo di apertura del patrimonio netto, ma soltanto la riclassificazione dei dati comparativi dell'esercizio precedente.

10.2. Applicazione prospettica

Quando il nuovo principio viene applicato solo ad eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile si configura l'applicazione prospettica: gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio (OIC 29, paragrafo 7). Conseguentemente, i fatti aziendali che si sono verificati a decorrere **dal 1° gennaio 2017** devono essere classificati e rilevati in bilancio secondo le indicazioni contenute nei **principi contabili emendati**, mentre gli eventi gestionali che si sono verificati fino al 31 dicembre 2016 – e che, quindi, hanno già trovato rappresentazione contabile nel bilancio 2016 – e che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzati in conformità ai precedenti principi.

10.3. Informativa in Nota integrativa

L'art. 2423-bis, co. 1, n. 6), c.c. stabilisce che *"i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro"*, pur essendo derogabili, in casi eccezionali, come riconosciuto dal successivo co. 2: al ricorrere di tale ipotesi, la Nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

L'**art. 2423-ter, co. 5, c.c.** prevede, inoltre, che *"per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le*

voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa".

Pertanto, in caso di cambiamenti di principi contabili, la Nota integrativa deve illustrare (OIC 29, paragrafo 25):

- le **motivazioni** alla base del cambiamento di principio contabile;
- gli **effetti** del nuovo principio contabile sulle voci di Stato patrimoniale e di Conto economico dell'esercizio in corso e di quello precedente;
- le ragioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse dai paragrafi 19 e 20 dell'OIC 29.

La Nota integrativa delle società che redigono il **bilancio in forma abbreviata** deve descrivere (OIC 29, paragrafo 26):

- le motivazioni alla base del cambiamento di principio contabile;
- l'ammontare delle modifiche apportate alle voci dell'esercizio precedente che sono state adattate, o le ragioni alla base dell'impossibilità di adattare le voci dell'esercizio precedente.

11. Deposito del bilancio d'esercizio in formato XBRL

La nuova tassonomia XBRL (denominata PCI 2017-07-06) è stata resa disponibile sul sito Internet dell'Agenzia per l'Italia digitale (www.agid.gov.it) in data 19.1.2018: è in vigore da gennaio 2018 per gli esercizi chiusi dal 31 dicembre 2017 e deve essere **utilizzata obbligatoriamente dal 1° marzo 2018**.

Rispetto alla tassonomia previgente (PCI 2016-11-14, che ha recepito le novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015), la nuova versione prevede la distinzione, nello Stato patrimoniale del bilancio abbreviato e di quello delle micro imprese, della **voce "C.II - Crediti" in tre diverse componenti**:

- crediti entro l'esercizio successivo;
- crediti oltre l'esercizio successivo;
- imposte anticipate.

La somma delle componenti deve corrispondere al totale dei crediti nell'attivo circolante.

Tale novità è **in linea** con le modifiche apportate all'**OIC 12** e all'**OIC 25**, in base alle quali, nell'ambito dei crediti nell'attivo circolante dello Stato patrimoniale, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese devono fornire **indicazione separata delle imposte anticipate**.

La nuova tassonomia non prevede ulteriori variazioni rispetto alla previgente versione: sotto il profilo del contenuto, continua a codificare in formato elaborabile gli schemi quantitativi (Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario) del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, mentre le tabelle relative alla Nota integrativa sono disponibili, invece, soltanto con riferimento al bilancio d'esercizio.

12. Finalità e postulati del bilancio d'esercizio: bozza del nuovo OIC 11

L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato, in data 13 ottobre 2017, la bozza del nuovo documento OIC 11 ("Finalità e postulati del bilancio d'esercizio"), posta in consultazione sino al 13 novembre 2017.

Le principali indicazioni riguardano i principi di rilevanza e prevalenza della sostanza sulla forma, nonché il trattamento di alcune fattispecie non espressamente disciplinate dai principi contabili nazionali.

12.1. Principio di prevalenza della sostanza sulla forma

La bozza dell'OIC 11 precisa che l'elaborazione dei principi contabili nazionali è conformata al postulato generale della rappresentazione sostanziale di cui all'**art. 2423-bis, co. 1), n. 1-bis), c.c.**, secondo cui *"la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"*. In particolare, le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio e i criteri di valutazione contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio, tenuto anche conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale (bozza OIC 11, paragrafo 22).

Pertanto, il redattore del bilancio deve, quale prima e fondamentale attività, individuare i diritti, gli obblighi e le condizioni ricavabili dai **termini contrattuali delle transazioni** e, successivamente, confrontarli con le disposizioni dei principi contabili, per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici (bozza OIC 11, paragrafo 23).

L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della **segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali** derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria (bozza OIC 11, paragrafo 24).

Il paragrafo 4 della bozza del nuovo OIC 11 precisa che, nei casi in cui i principi contabili non contengano una disciplina per **fatti aziendali specifici**, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in **ordine gerarchicamente decrescente**:

- **in via analogica**, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- **i postulati di bilancio**.

12.2. Principio di rilevanza

L'art. 2423, co. 4, c.c. stabilisce che non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta: nella Nota integrativa al bilancio d'esercizio è necessario illustrare i criteri con i quali le società hanno dato attuazione a questa disposizione.

La **bozza del nuovo OIC 11** precisa che un'informazione è considerata **rilevante** quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente **influenzare le decisioni** prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio – coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa, ovvero gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori – sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo del rendiconto (nuova bozza OIC 11, paragrafi 31 e 32).

Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio (nuova bozza OIC 11, paragrafo 33); ai fini della sua valutazione si tiene conto di elementi sia qualitativi che quantitativi (paragrafo 34):

- i **fattori quantitativi** prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio, che possono variare in base allo specifico caso. Occorre, comunque, privilegiare gli elementi di bilancio che maggiormente interessano i destinatari primari del bilancio (paragrafo 35);
- i **componenti qualitativi** di per sé trascendono gli aspetti quantitativi, dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società (paragrafo 36).

Il presupposto giuridico dell'obbligo di fornire una specifica informazione nella Nota integrativa è rappresentato dalla decisione, consapevole, di derogare ad una statuita regola contabile, sempreché gli effetti dell'eccezione siano irrilevanti. Il redattore del bilancio, nel dare conto in Nota integrativa delle proprie politiche contabili e, in particolare, delle concrete modalità di applicazione dei principi contabili alla sua realtà aziendale, deve anche evidenziare le **modalità applicative** riferite alla facoltà di deroga prevista dall'art. 2423, co. 4, c.c. (paragrafo 38).

I principi contabili nazionali forniscono, in via esemplificativa e non esaustiva, alcune fattispecie dei casi in cui è possibile derogare a una regola contabile, purché dalla deroga discendano effetti irrilevanti (paragrafo 39).