



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF011
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it
Pag. 1 / 10

OGGETTO	AGGIORNAMENTO DEI PRINCIPI OIC – APPROVAZIONE DEFINITIVA
RIFERIMENTI	EMENDAMENTI DELL'OIC AI PRINCIPI CONTABILI
CIRCOLARE DEL	22/01/2018

Sintesi: recentemente l'OIC ha proceduto ad approvare in via definitiva di alcuni emendamenti ai principi contabili, di cui si propone una sintesi.

L'OIC ha provveduto, in via definitiva, all'aggiornamento dei **seguenti Principi Contabili**:

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



DECORRENZA: le modifiche si applicano ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 01/01/2017 o data successiva. Gli effetti della loro applicazione vanno rilevati in bilancio in maniera "retroattiva" o "prospettica", ai sensi dell'OIC 29

RETTIFICHE DI RICAVI NEL BILANCIO D'ESERCIZIO (OIC 12)

Il principio contabile OIC 12 disciplina i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, con particolare riguardo alla loro struttura e contenuto. Tali criteri sono subordinati a eventuali regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative alla composizione e agli schemi del bilancio di esercizio.

Il **paragrafo 50 dell'OIC 12** prevede il seguente trattamento delle **rettifiche**:

- **ricavi di competenza dell'esercizio:** sono portate a riduzione della voce ricavi;
- **ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili:** sono rilevate ex par. 47-53 e 15-20 dell'OIC 29 (che distingue tra **errori "rilevanti"**, portati a correzione dei saldi iniziali patrimoniali dei bilanci precedenti, e **"non rilevanti"**, portati a C.E. dell'esercizio in cui sono rilevati).

OIC 12, VOCE A) DEL C.E. - RICAVI VENDITE E PRESTAZIONI - Paragrafo 50	
ANTE MODIFICA	POST EMENDAMENTI
Le rettifiche di ricavi di competenza dell'esercizio sono portate a riduzione della voce ricavi. Le rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili sono rilevate ai sensi dei paragrafi 47-53 e 15-20 dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio".	Le rettifiche di ricavi 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 sono rilevate ai sensi dei paragrafi 47-53 e 15-20 dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio"



Nota: l'emendamento ha lo scopo di chiarire

- che **tutte le rettifiche di ricavo** sono portate a **riduzione dei ricavi**
- con la sola eccezione di quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili ai sensi dell'OIC 29.

Gli **eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche**, sono rilevati in maniera retroattiva ai sensi del suddetto OIC 29.

INDICAZIONE SEPARATA DELLE IMPOSTE ANTICIPATE (OIC 12 E OIC 25)

Per quanto concerne la **rappresentazione delle imposte anticipate nello stato patrimoniale**, il **paragrafo 19 dell'OIC 25** prevede che "La voce CII5-ter *"imposte anticipate"* accoglie le attività per le imposte anticipate determinate in base alle differenze temporanee deducibili negli esercizi successivi o al riporto a nuovo delle perdite fiscali. **Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo**".

Tale ultima indicazione è coerente con la Relazione al D.Lgs. 6/2003 che chiarisce che alle imposte anticipate, **non** essendo veri e propri **crediti**, **non si applica il concetto di esigibilità**.

Poiché la suddetta iscrizione sotto **un'unica voce "crediti" e senza**, pertanto, una **separata indicazione**, nel bilancio abbreviato, determina una **commistione di valori di natura eterogenea**:

- al fine di rendere più **chiaro il contenuto della voce CII Crediti** e dare conseguentemente un'informazione più appropriata di tale voce,
- l'OIC ritiene che, nell'ambito della voce CII Crediti dello S.P. in forma abbreviata, le società forniscano **indicazione separata delle imposte anticipate**.

OIC 25 "IMPOSTE SUL REDDITO", Bilancio abbreviato e delle micro imprese, Paragrafo 30	
ANTE MODIFICA	POST EMENDAMENTI
Ai sensi dell'articolo 2435-bis del C.C., nel bilancio in forma abbreviata "lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani". Pertanto, in detto bilancio, le voci CII 5-bis "crediti tributari" e CII 5-ter "imposte anticipate" sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale sotto la voce CII "Crediti"; la voce B2 fondo "per imposte, anche differite" è esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce B "Fondi per rischi e oneri" e la voce D12 "debiti tributari" è esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce D "Debiti"	Ai sensi dell'articolo 2435-bis del C.C., nel bilancio in forma abbreviata "lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani". Pertanto, in detto bilancio, le voci CII 5-bis "crediti tributari" e CII 5-ter "imposte anticipate" sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale sotto la voce CII "Crediti"; la voce B2 fondo "per imposte, anche differite" è esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce B "Fondi per rischi e oneri" e la voce D12 "debiti tributari" è esposta nel passivo dello stato patrimoniale sotto la voce D "Debiti". Nella voce CII Crediti, si fornisce indicazione separata delle imposte anticipate.

STATO PATRIMONIALE VOCE C "ATTIVO CIRCOLANTE"	
ANTE MODIFICA	POST EMENDAMENTI
I - Rimanenze	I - Rimanenze
II - Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	II - Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate
III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
IV - Disponibilità liquide	IV - Disponibilità liquide

SVALUTAZIONE DI IMMOBILIZZAZIONI IN PRECEDENZA RIVALUTATI (OIC 16 E OIC 24)

Le modalità di svalutazione di beni in precedenza rivalutati sono disciplinate da:

- OIC 16 "Immobilizzazioni Materiali", paragrafo 76;
- OIC 24 "Immobilizzazioni Immateriali", paragrafo 81.

Il **paragrafo 74 dell'OIC 16** e il **paragrafo 79 dell'OIC 24** prevedono rispettivamente che le **immobilizzazioni materiali e immateriali possano essere rivalutate** solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta.

In ossequio a quanto sopra detto, l'OIC ha ritenuto opportuno **modificare i paragrafi**, di seguito indicati, che disciplinano le **modalità di svalutazione di beni in precedenza rivalutati** al fine di chiarire che la suddetta svalutazione in esercizi precedenti deve sempre essere **rilevata a conto economico**, salvo che la legge non preveda diversamente.

MODIFICHE	ANTE MODIFICA	POST EMENDAMENTI
OIC 16, Paragrafo 76	Se la legge stabilisce che la rivalutazione di un bene debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti, e l'adozione di tali parametri comporta l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risulta eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a C.E. (OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge	Se il valore rivalutato di un bene materiale risulta negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a C.E. (OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge
OIC 24, Paragrafo 81	Se la legge stabilisce che la rivalutazione di un bene debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti, e l'adozione di tali parametri comporta l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risulta eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a C.E. (OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge	Se il valore rivalutato di un bene immateriale risulta negli esercizi successivi, eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è svalutato con rilevazione della perdita durevole a C.E. (OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge

BILANCIO CONSOLIDATO (OIC 17)

Il **paragrafo 6 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte** dell'OIC 17 – Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto – è stato eliminato in quanto conteneva le **incoerenze con i seguenti paragrafi**:

- **paragrafo 2** delle medesime motivazioni e
- **paragrafo 39 d)** dell'OIC 17 che prevede che una controllata possa essere esclusa dall'area di consolidamento se è stata acquisita con il fine di rivenderla entro 12 mesi dalla data di acquisizione del controllo.

OIC17	MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE
Paragr. 2	Con riferimento all'art. 28 lett. d) del D.Lgs. 127/1991, che permette di escludere dal consolidamento le imprese controllate quando le "azioni o quote sono possedute esclusivamente allo scopo della successiva alienazione", nel principio è stato precisato che tale alienazione debba avvenire "entro 12 mesi" per coerenza con il contenuto della relazione del D.Lgs. 127/1991. Tale relazione precisa che "occorre che la successiva alienazione sia uno scopo immediato del possesso della partecipazione". Trattandosi di un'esclusione facoltativa dal consolidamento, potenzialmente in grado, in alcune circostanze, di limitare la trasparenza dei risultati del bilancio consolidato, la partecipazione deve essere consolidata in assenza di evidenze documentali che attestino che l'acquisto sia avvenuto con l'esclusivo fine della vendita, o quando non vi sia certezza che la vendita avvenga nell'arco dei 12 mesi dall'acquisto

Paragr. 6 (ELIMINATO)	Ai fini un miglior allineamento al testo di legge, nel caso di esclusione di una controllata dall'area di consolidamento quando le azioni o quote sono possedute esclusivamente allo scopo della successiva alienazione, non è più previsto il requisito secondo cui la controllata debba essere destinata fin dall'inizio alla successiva alienazione, in quanto il tenore letterale della norma di legge non impone che l'obiettivo della cessione sia presente fin dal momento dell'acquisto (art. 28 D.Lgs. 127/1991)
---------------------------------	---

OIC17	CRITERI DI REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO
Paragr. 39	L'art. 28, D.Lgs. 127/1991 prevede alcune esclusioni facoltative dall'area di consolidamento nei seguenti casi: d) quando le azioni o quote delle controllate sono possedute esclusivamente allo scopo della successiva alienazione — una controllata può essere esclusa dall'area di consolidamento quando è stata acquisita con l'esclusivo fine della vendita entro 12 mesi dalla data di acquisizione del controllo. In tal caso essa è classificata nella voce dell'attivo circolante dello stato patrimoniale consolidato III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni - 1) partecipazioni in imprese controllate non consolidate

DEBITI E RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO (OIC 6 E OIC 19)

La **modifica apportata all'OIC 19 risponde all'esigenza di:**

- chiarire la **corretta classificazione** di un debito commerciale scaduto,
- che a seguito di una **rinegoziazione**, diventa a lungo termine.

A tal fine, nel suddetto OIC 19 è stata aggiunta una **disciplina simile a quella dell'OIC 15** per chiarire che la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell'origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria

OIC	CREDITO/DEBITO COMMERCIALE SCADUTO E RINEGOZIATO	MODIFICHE
OIC 15 Paragr. 21	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.	NESSUNA
OIC 19 Paragr. 21A	<i>La classificazione dei debiti tra le varie voci di debito 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</i>	AGGIUNTO

La fase di avviso della revisione dell'OIC 6 "Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio" ha evidenziato tra gli addetti ai lavori:

- l'esistenza di un'asimmetria nel trattamento contabile dei **costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito**, tra **società che adottano il metodo del costo ammortizzato e società che non lo adottano**,
- in quanto **queste ultime** contabilizzano i suddetti costi integralmente nell'esercizio di loro sostenimento mentre gli utili derivanti dall'operazione di ristrutturazione del debito sono contabilizzati secondo un criterio di competenza.

Per **colmare la suddetta simmetria**, è stato previsto che le società che non applicano il costo ammortizzato imputino i costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito a C.E. nell'esercizio in cui viene ricevuto il beneficio. Pertanto, in caso di "**riduzione del debito**", i costi di transazione saranno imputati nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio.

Negli altri casi, i costi saranno iscritti tra i risconti attivi nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito. I risconti attivi verranno addebitati a C.E. negli esercizi successivi per la durata residua del debito.

Le **modifiche**, con riferimento all'**eliminazione contabile**, riguardano:

Par. 73	OIC 19 "DEBITI"
ANTE MODIFICA	La società elimina in tutto o in parte il debito dal bilancio quando l'obbligazione contrattuale e/o legale risulta estinta per adempimento o altra causa, o trasferita. L'estinzione di un debito e l'emissione di un nuovo debito verso la stessa controparte determina l'eliminazione contabile se i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso. Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore (cfr. le fattispecie di ristrutturazione del debito di cui all'OIC 6), contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito. Quando interviene l'eliminazione contabile del debito, il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito segue le regole di rilevazione iniziale dei debiti valutati al costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione. La differenza tra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario costituisce un utile o una perdita da rilevare a conto economico nei proventi o negli oneri finanziari e i costi di transazione sono rilevati a conto economico come parte dell'utile o della perdita connessa all'eliminazione. Quando non interviene l'eliminazione contabile del debito, si applica il paragrafo 61. In tal caso, i costi di transazione sostenuti rettificano il valore contabile del debito e sono ammortizzati lungo la durata del debito.
POST MODIFICA	<i>La società elimina in tutto o in parte il debito dal bilancio quando l'obbligazione contrattuale e/o legale risulta estinta per adempimento o altra causa, o trasferita. L'estinzione di un debito e l'emissione di un nuovo debito verso la stessa controparte determina l'eliminazione contabile se i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso. Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore (cfr. le fattispecie di ristrutturazione del debito di cui all'Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito), contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito.</i>

OIC 19 "DEBITI", Paragrafo 73A (AGGIUNTO)
La data dalla quale si rilevano gli effetti dell'eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l'accordo (cfr. Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito) diviene efficace tra le parti. Ad esempio nei casi di ristrutturazione del debito la data coincide:
<ul style="list-style-type: none"> a) in caso di concordato preventivo ex art. 161 l.f., con la data in cui il concordato viene omologato da parte del Tribunale; b) in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l.f., con la data in cui l'accordo viene pubblicato presso il Registro delle Imprese; laddove l'accordo prevede che la sua efficacia sia subordinata all'omologa da parte del Tribunale, la data della ristrutturazione coincide con il momento dell'omologa; c) in caso di piano di risanamento attestato ex art. 67, comma 3, lettera d) l.f., qualora risulti formalizzato un accordo con i creditori, con la data di adesione dei creditori.
Se la data in cui l'accordo diviene efficace ricade tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio, nel progetto di bilancio dell'esercizio in chiusura viene fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi.

OIC 19 "DEBITI", Paragrafo 73B (AGGIUNTO) "Società che applicano il criterio del costo ammortizzato"
Per le società che applicano il metodo del costo ammortizzato, quando interviene l'eliminazione contabile del debito, il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito segue le regole di rilevazione iniziale dei debiti valutati al costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione. La differenza tra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario costituisce un utile o una perdita da rilevare a conto economico nei proventi o negli oneri finanziari e i costi di transazione sono rilevati a conto economico come parte dell'utile o della perdita connessa all'eliminazione. Quando non interviene l'eliminazione contabile del debito, si applica il paragrafo 61. In tal caso, i costi di transazione sostenuti rettificano il valore contabile del debito e sono ammortizzati lungo la durata del debito.

OIC 19 "DEBITI", Paragrafo 73C (AGGIUNTO) "Società che non applicano il criterio del costo ammortizzato"

Per le società che non applicano il metodo del costo ammortizzato, i costi di transazione sono imputati a conto economico nell'esercizio in cui viene ricevuto il beneficio derivante dalla variazione dei termini contrattuali. Nel caso di riduzione dell'ammontare del debito da rimborsare, il debitore iscrive un utile tra i proventi finanziari come differenza tra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario. I costi di transazione sono rilevati nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio. Negli altri casi (ad esempio nel caso di riduzione dell'ammontare degli interessi maturandi e di modifica della tempistica originaria dei pagamenti) il beneficio per il debitore è rilevato per competenza lungo la durata residua del debito. I costi di transazione sono rilevati come risconti attivi nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito¹. Al termine di ciascun esercizio successivo alla rilevazione iniziale, i risconti attivi iscritti sono addebitati a conto economico in relazione ai benefici ottenuti lungo la vita residua del debito ed è valutata la loro recuperabilità.

OIC 19 "DEBITI", Paragrafo 81A (AGGIUNTO) "Società che non applicano il criterio del costo ammortizzato"

Nel fornire le indicazioni di cui ai numeri 1 e 6 dell'art. 2427, nel caso di operazioni di ristrutturazione del debito, l'informativa integrativa, da fornire riguarda:

- la situazione di difficoltà finanziaria e/o economica affrontata dall'impresa debitrice nel corso dell'esercizio, le cause che hanno generato tali difficoltà nonché una esaustiva rappresentazione dell'esposizione debitoria dell'impresa ossia l'ammontare dei debiti inclusi ed esclusi dall'operazione di ristrutturazione. Inoltre è opportuno fornire informazioni sull'ammontare dei debiti garantiti, sulla percentuale dei debiti in sofferenza, sul perdurare dello scaduto (se superiore a 90 o 180 giorni) e sulle eventuali azioni esecutive/coattive di recupero del creditore;
- le caratteristiche principali dell'operazione di ristrutturazione del debito tra cui, ad esempio:
 - la tipologia di ristrutturazione del debito;
 - la data della ristrutturazione;
 - una descrizione sintetica delle fasi mediante le quali si è svolta la ristrutturazione del debito;
 - la/e modalità mediante la/e quale/i è stata operata la ristrutturazione del debito;
 - la tipologia dei debiti oggetto di ristrutturazione;
 - la presenza di eventuali condizioni risolutive o sospensive dell'accordo;
 - la presenza di eventuali pagamenti potenziali (ad esempio in presenza di success fee) che il debitore si impegna ad effettuare nei confronti del creditore al raggiungimento di certi obiettivi economici o finanziari o al verificarsi di determinate circostanze;
 - la presenza di eventuali covenant al cui rispetto è legato il successo dell'operazione;
 - i principali aspetti di un'operazione di erogazione di nuova finanza da parte del creditore direttamente connessa alla ristrutturazione del debito;
 - le caratteristiche principali dei derivati connessi al debito ristrutturato e le eventuali modalità di ristrutturazione del derivato con l'indicazione degli effetti in bilancio;
 - un'indicazione analitica e completa dei proventi e/o degli oneri derivanti dalla ristrutturazione iscritti nelle voci di conto economico più appropriate;
 - il valore contabile del debito alla data della ristrutturazione e alla data di riferimento del bilancio;
 - il beneficio derivante dalla ristrutturazione;
 - la durata residua del debito ante e post-ristrutturazione;
 - il tasso contrattuale ante e post-ristrutturazione;
 - il tasso d'interesse effettivo dell'operazione ante e post-ristrutturazione;
 - la natura e l'ammontare dei costi connessi all'operazione di ristrutturazione;
 - l'esistenza di eventuali garanzie e/o impegni, o di altre operazioni fuori bilancio, che possono condizionare l'esito dell'accordo o gli effetti da questi prodotti;
 - l'analisi delle scadenze dei debiti, compresi i debiti per leasing finanziari, evidenziando l'ammontare dei debiti avente scadenza entro l'esercizio successivo, con scadenza compresa tra un anno e cinque e con scadenza oltre i cinque anni di cui all'art. 2427, n. 6, C.C.
 - l'impatto della ristrutturazione di debiti relativi ad operazioni di leasing finanziario sull'informativa di cui all'art. 2427, n. 22, cod. civ. Anche gli effetti della sospensione della quota capitale implicita nei canoni di leasing e del relativo prolungamento del contratto sono presi in considerazione ai fini delle informazioni da rendere nella nota integrativa (art. 2427, n. 22, C.C.)

- gli effetti che la ristrutturazione del debito è destinata a produrre negli esercizi interessati dall'operazione sulla posizione finanziaria netta, sul capitale e sul reddito dell'impresa debitrice. Al fine di informare i destinatari del bilancio in merito all'avanzamento e/o al rispetto delle condizioni previste nel piano di ristrutturazione del debito, occorre alternativamente indicare:
 - il fatto che le condizioni previste dal piano sono state rispettate nel corso del periodo di riferimento del bilancio anche, in relazione alla tempistica di realizzazione;
 - il fatto che il piano verrà comunque rispettato nella sostanza anche quando nel corso del periodo di riferimento del bilancio alcune condizioni non si sono realizzate, in quanto è da ritenersi che si realizzeranno nel periodo di durata residua del piano;
 - nel caso in cui l'avanzamento del piano dovesse evidenziare alcuni elementi consuntivi e/o previsionali tali da garantire che il ripristino di condizioni di equilibrio potrà realizzarsi, comunque garantendo all'impresa di superare le attuali difficoltà finanziarie, ma seguendo modalità diverse da quelle originariamente previste: occorrerà indicare una sintesi di tali nuove modalità;
 - le conseguenze e gli effetti che l'impresa stima si potranno verificare nel caso in cui, dall'analisi dell'andamento consuntivo del piano emergono elementi tali da far ritenere che le condizioni previste all'interno del piano non si potranno realizzare, con conseguente possibilità di mancato ripristino delle condizioni di equilibrio e/o superamento delle difficoltà finanziarie.

Se negli esercizi successivi a quello in cui la ristrutturazione diviene efficace tra le parti intervengono significativi cambiamenti in merito a tali aspetti, occorre fornire in nota integrativa adeguata informativa.

Paragr. 85	OIC 19 "DEBITI" - Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)
POST MODIFICA	<p>Con riferimento ai debiti, nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata sono fornite le seguenti informazioni richieste dall'articolo 2427, comma 1, codice civile:</p> <p>"1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato";</p> <p>"6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie".</p> <p>Nel fornire le indicazioni di cui ai numeri 1 e 6 dell'articolo 2427, nel caso di operazioni di ristrutturazione del debito, l'informativa integrativa fornisce le informazioni previste al paragrafo 81A (periodo aggiunto).</p>

Per effetto dell'abrogazione dell'OIC 6 - Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio – è stato modificato l'OIC 19 non solo con la rettifica ma anche con l'aggiunta:

- sia dei paragrafi sopra indicati e
- sia dell'Appendice A dedicato alle operazioni di ristrutturazione, che costituisce, pertanto, parte integrante del principio.

RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO	
DEFINIZIONE	Per ristrutturazione del debito s'intende un'operazione mediante la quale il creditore (o un gruppo di creditori), per ragioni economiche, effettua una concessione al debitore in considerazione delle difficoltà finanziarie dello stesso, concessione che altrimenti non avrebbe accordato. Per tali ragioni, il creditore è disposto ad accettare una ristrutturazione che comporti modalità di adempimento più favorevoli al debitore.
EFFETTI	La concessione del creditore si sostanzia nella rinuncia dello stesso ad alcuni diritti contrattualmente definiti, che si traducono in un beneficio immediato o differito per il debitore, che trae un vantaggio da tale rinuncia, e in una corrispondente perdita per il creditore. Gli effetti di tale rinuncia sono misurati dalla variazione negativa (positiva) del valore economico del credito (debito) rispetto al valore contabile del credito (debito) ante-ristrutturazione.
CONDIZIONI	Un'operazione di ristrutturazione si configura quando sono soddisfatte le seguenti condizioni: <ol style="list-style-type: none"> a) il debitore si trova in una situazione di difficoltà finanziaria: la situazione di difficoltà finanziaria è dovuta al fatto che il debitore non ha, né riesce a procurarsi, i mezzi finanziari adeguati, per quantità e qualità, a soddisfare le esigenze della gestione e le connesse obbligazioni di pagamento; b) il creditore, a causa dello stato di difficoltà finanziaria del debitore, effettua una concessione al debitore rispetto alle condizioni originarie del contratto che dà luogo ad una perdita: tale concessione accordata dal creditore, ovvero la rinuncia dello stesso ad alcuni diritti acquisiti verso il debitore, può assumere differenti forme, a seconda delle modalità di realizzazione della ristrutturazione del debito.

ESEMPI	Alcuni esempi di ristrutturazione del debito sono i seguenti: 1. concordato preventivo, disciplinato dagli artt. 160 e segg. l.f.; 2. accordo di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182-bis l.f.; 3. piano di risanamento attestato di cui all'art. 67, comma 3, lettera d) l.f..
DATA	Come si evince dal paragrafo 73 A del presente Principio Contabile la data della ristrutturazione coincide con il momento a partire dal quale l'accordo di ristrutturazione diviene efficace tra le parti.
EFFICACIA ACCORDO	Se l'efficacia dell'accordo viene subordinata al verificarsi di una condizione sospensiva o ad altri adempimenti dal debitore o terzi, la data di ristrutturazione può coincidere con il momento di verifica della condizione o si dà luogo a tali adempimenti. Tale momento può coincidere, ad esempio, con la data in cui: <ul style="list-style-type: none"> le attività vengono trasferite dal debitore al creditore; il capitale è assegnato al creditore; diventano effettivi i nuovi termini del debito; si verifica un determinato evento che rende efficace l'accordo tra le parti.

MODALITA' DI RISTRUTTURAZIONE	
REALIZZAZIONE	Le principali modalità attraverso le quali si può realizzare la ristrutturazione del debito sono: 1. la modifica dei termini originari del debito, disciplinata in generale nei paragrafi 73 e s.s. dell'OIC 19. Di seguito si presenta anche il caso specifico di modifica dei termini originari per sospensione del pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario; 2. il trasferimento dal debitore al creditore di attività a estinzione parziale del debito; 3. l'emissione di capitale e sua assegnazione al creditore, con estinzione parziale del debito, ad esempio, mediante compensazione con le somme dovute per la sottoscrizione delle nuove azioni/quote, ecc.
Sospensione nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario	Un accordo tra il debitore e il creditore che preveda la sospensione per un determinato periodo nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario, comporta una modifica nella tempistica originaria dei pagamenti del debito alla scadenza e il conseguenziale prolungamento della durata del contratto. A fronte della sospensione in esame, si effettua una nuova rimodulazione dell'imputazione a conto economico dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e dell'eventuale sconto iscritto a fronte del maxicanone pattuito. La rimodulazione del maxicanone è effettuata in base al principio di competenza pro-rata temporis considerando la maggior durata del contratto. L'eventuale plusvalenza residua derivante da un'operazione di compravendita con locazione finanziaria (c.d. sale and lease back) è rideterminata per competenza in funzione della nuova durata del contratto di leasing.
Estinzione del debito con cessione di attività	Al fine di estinguere il debito iscritto tra le passività, il debitore può concordare con il creditore di trasferire a quest'ultimo parte delle sue attività iscritte in bilancio. Alla data della ristrutturazione, la differenza tra il valore contabile del debito estinto e il valore contabile dell'attività ceduta va rilevata nella voce di conto economico più appropriata in relazione alla natura dell'attività ceduta. Il valore contabile dell'attività è considerato al netto di ammortamenti ed eventuali perdite durevoli di valore come disciplinato dai principi contabili OIC 16 – Immobilizzazioni Materiali e OIC 24 – Immobilizzazioni Immateriali.
Estinzione del debito mediante conversione in capitale	Al fine di estinguere il debito iscritto in bilancio, il debitore può convertire, in tutto o in parte, il proprio debito in capitale. L'operazione viene realizzata mediante l'emissione (o altre forme di assegnazione) di quote o azioni da parte del debitore e la loro assegnazione al creditore. Nel caso in esame, l'aumento del patrimonio netto è pari al valore contabile del debito oggetto di ristrutturazione che, di fatto è convertito in capitale. Il debitore non rileva pertanto alcun utile o perdita dalla ristrutturazione

PARTECIPAZIONI, RIMANENZE E IMMOBILIZZAZIONI (OIC 21, OIC 13, OIC 16, OIC 24)

L'OIC chiarisce 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, per operazioni simili o equiparabili. In tal caso, la partecipazione è **iscritta in bilancio** al valore corrispondente al **debito determinato** ai sensi dell'OIC 19 **più oneri accessori**.

Viene rilevato che gli OIC 13, 16 e 24, richiedono che nel caso in cui il **pagamento di cespiti o beni sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato**, per operazioni simili/equiparabili, il cespite/bene sia iscritto al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19.

NOVITA'	OIC 21 "PARTECIPAZIONI" - RILEVAZIONE INIZIALE
Paragrafo 21A (AGGIUNTO)	Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, le partecipazioni sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori

Paragrafo 22	OIC 13 "RIMANENZE" - RILEVAZIONE INIZIALE
ANTE MODIFICA	Nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 - Debiti.
POST MODIFICA	Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni <i>diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato</i> , per operazioni simili o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti <i>più gli oneri accessori</i> . Nota: <ul style="list-style-type: none"> gli eventuali effetti derivanti dalla modifica, possono essere rilevati prospetticamente; la modifica è effettuata in conseguenza dell'emendamento all'OIC 21, in cui si è ritenuto opportuno più corretto l'utilizzo della suddetta nuova formulazione al fine di includere gli oneri accessori nella determinazione del valore di iscrizione del bene.

Paragrafo 33	OIC 16 "IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI" - RILEVAZIONE INIZIALE
ANTE MODIFICA	Nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti"
POST MODIFICA	Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni <i>diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato</i> , per operazioni simili o equiparabili, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti <i>più gli oneri accessori</i>

Paragrafo 37	OIC 24 "IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI" - RILEVAZIONE INIZIALE
ANTE MODIFICA	Nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti"
POST MODIFICA	Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni <i>diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato</i> , per operazioni simili o equiparabili, le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti <i>più gli oneri accessori</i>

CLASSIFICAZIONE DEI CAMBIAMENTI DI STIMA E INDICAZIONE IN BILANCIO (OIC 29)

La modifica operata dall'OIC è diretta a chiarire quanto segue:

- che i **cambiamenti di stima** sono classificati nella voce di C.E. o da altri principi contabili
- e per **colmare l'incoerenza** con le previsioni contenute nell'OIC 29 con quelle di altri principi contabili in merito alla classificazione delle eccedenze di fondo intese come cambiamenti di stima, si è intervenuto sul paragrafo 37.

Paragrafo 37	OIC 29 "CAMBIAMENTO DI STIME CONTABILI – RILEVAZIONE IN BILANCIO"
ANTE MODIFICA	Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima
POST MODIFICA	Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati <i>nella voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altri principi contabili</i>

STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI (OIC 32)

Le modifiche all'OIC 32 attengono ai seguenti aspetti:

INCIDENZA	OIC 32 "STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI"
AMBITO DI APPLICAZIONE (Paragrafo 7)	In relazione ai contratti di cui al paragrafo 6, 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 dopo la consegna al fine di generare un utile dalle fluttuazioni a breve termine del prezzo o dal margine di profitto dell'operatore , non può invocare l'aspettativa della consegna della merce (paragrafo 6c)) per non valutare il contratto come uno strumento finanziario derivato
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI (Paragrafo 33)	Nella voce D) 18) d) sono incluse le variazioni positive di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura compute in sede di valutazione successiva e al momento dell'eliminazione contabile del derivato , gli utili derivanti dalla componente inefficace della copertura nell'ambito di una copertura dei flussi finanziari, le variazioni positive derivanti dalla valutazione dell'elemento coperto e le variazioni positive derivanti dalla valutazione dello strumento di copertura nell'ambito di una copertura di fair value come disciplinato dai paragrafi 78-79 e 107 e la variazione positiva del valore temporale come disciplinato ai paragrafi 80 e 88.
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI (Paragrafo 34)	Nella voce D) 19) d) sono incluse le variazioni 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 , le perdite derivanti dalla componente inefficace della copertura nell'ambito di una copertura dei flussi finanziari, le variazioni negative derivanti dalla valutazione dell'elemento coperto e le variazioni negative derivanti dalla valutazione dello strumento di copertura nell'ambito di una copertura di fair value come disciplinato dai paragrafi 78-79 e 107, la variazione negativa del valore temporale come disciplinato ai paragrafi 80 e 88. e l'ammontare o parte dell'ammontare della voce A) VII "Riserva per operazione di copertura di flussi finanziari attesi" quando la società non ne prevede il recupero ai sensi del paragrafo 87 c) e 114 c).
OPERAZIONI DI COPERTURA (Paragrafo 76 b)	La copertura di fair value lungo la sua durata deve essere contabilizzata come segue: a) lo strumento di copertura (cioè lo strumento finanziario derivato) deve essere valutato al fair value e quindi rilevato nello stato patrimoniale come un'attività o una passività; b) l'elemento coperto, in deroga ai principi di riferimento è valutato nei seguenti modi: ➤ nel caso di un'attività o una 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 iscritta nello stato patrimoniale come attività o passività nella voce di stato patrimoniale che sarà interessata dall'impegno irrevocabile al momento del suo realizzo.
OPERAZIONI DI COPERTURA (Paragrafo 105 b)	A seguito della designazione la copertura di fair value lungo la sua durata deve essere contabilizzata come segue: a) lo strumento di copertura (cioè lo strumento finanziario derivato) deve essere valutato al fair value e quindi rilevato nello stato patrimoniale come un'attività o una passività; b) l'elemento coperto in deroga ai principi di riferimento è valutato nei seguenti modi: ➤ nel caso di un'attività o una 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 iscritta nello stato patrimoniale come attività o passività nella voce di stato patrimoniale che sarà interessata dall'impegno irrevocabile al momento del suo realizzo.
MOTIVAZIONE (Ambito di applicazione) (Paragrafo 12)	Nel principio contabile è stato chiarito 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 pertanto la classificazione del contratto come derivato ne dà una rappresentazione più attinente alla normale operatività dell'impresa. Unica eccezione a questa regola basata sulla prassi operativa dell'impresa è il caso in cui il contratto è un'opzione (put o call) venduta, 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. Nel caso di merce immediatamente liquidabile, invece, è indifferente per l'impresa regolare per cassa il contratto oppure ricevere la merce, che un istante dopo è vendibile sul mercato Nota: la modifica deriva dalla necessità di allinearne il contenuto con quello del paragrafo 8.
MOTIVAZIONE (Separazione dei contratti derivati) (Paragrafo 17)	Dovendo disciplinare la separazione e la contabilizzazione dei derivati incorporati l'OIC ha ritenuto di integrare il disposto normativo privilegiando soluzioni snelle e, ove possibile, semplificatrici e facendo ricorso alla disciplina dei principi contabili internazionali prevedendo di non separare il derivato incorporato quando le caratteristiche economiche ed i rischi del contratto primario e del derivato incorporato sono coincidenti. Nota: la modifica vuole eliminare una possibile incongruenza con il par. 42 che, nel disciplinare lo scorporo del derivato, specifica che questo deve avvenire solo se ricorrono le condizioni sia della mancata correlazione tra caratteristiche economiche e rischi del derivato incorporato e sia di quelle del contratto primario.