

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI



EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

INDICE

EMENDAMENTI ALL'OIC 12 – COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO.....	2
EMENDAMENTI ALL'OIC 13 – RIMANENZE.....	4
EMENDAMENTI ALL'OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI.....	5
EMENDAMENTI ALL' OIC 17 – BILANCIO CONSOLIDATO E METODO DEL PATRIMONIO NETTO.....	7
EMENDAMENTI ALL'OIC 19 – DEBITI.....	8
EMENDAMENTI ALL' OIC 21 – PARTECIPAZIONI.....	15
EMENDAMENTI ALL'OIC 24 - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	17
EMENDAMENTI ALL'OIC 25 – IMPOSTE SUL REDDITO.....	19
EMENDAMENTI ALL'OIC 29 - CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA DATA DI CHIUSURA DELL'ESERCIZIO.....	21
EMENDAMENTI ALL'OIC 32 - STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI	23

NOTA

Al fine di dare evidenza delle modifiche apportate ai singoli principi contabili per effetto degli emendamenti, si evidenzia che il testo aggiunto è sottolineato ed il testo cancellato è ~~barrato~~.

EMENDAMENTI ALL'OIC 12 – COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

(Omissis)

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

35. Di seguito si riporta lo schema di stato patrimoniale secondo la disciplina dell'articolo 2435-bis del codice civile:

- A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;
- ... *OMISSIS* ...
- C. Attivo circolante;
 - I. Rimanenze
 - II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate
- ... *OMISSIS*

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

(Omissis)

Il contenuto delle voci del conto economico

(Omissis)

A) Valore della produzione

A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

(Omissis)

50. Le rettifiche di ricavi ~~di competenza dell'esercizio~~ sono portate a riduzione della voce ricavi, ad esclusione delle. ~~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".

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

152 A) Gli emendamenti ai paragrafi 35 e 50, emessi in data 29 dicembre 2017, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

154 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 35 e 50, emessi in data 29 dicembre 2017, sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017

14) L'OIC ha emendato in data 29 dicembre 2017 il paragrafo 35 dell'OIC 12 - *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* e il paragrafo 30 dell'OIC 25 – *Imposte sul reddito* prevedendo che, nell'ambito della voce CII Crediti dello stato patrimoniale in forma abbreviata, le società forniscano indicazione separata delle imposte anticipate. Ciò per rendere più intellegibile il contenuto della voce CII Crediti e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce.

15) Con riguardo alla rappresentazione delle imposte anticipate nello stato patrimoniale, il paragrafo 19 dell'OIC 25 prevede che *“Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo”*. Le indicazioni contenute in tale paragrafo sono coerenti con la Relazione al D.lgs. 6/2003 che chiarisce che le imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.

16) L'OIC ha notato che l'iscrizione, nell'ambito del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis del codice civile, delle imposte anticipate sotto un'unica voce Crediti, senza che se ne dia separata evidenza, determina una commistione di valori di natura eterogenea (non essendo le imposte anticipate dei crediti) a nocimento della chiarezza sul contenuto della voce.

17) L'OIC ha emendato il paragrafo 50 dell'OIC 12 per chiarire che tutte le rettifiche di ricavo, e non solo quelle relative ai ricavi di competenza dell'esercizio, sono portate a riduzione dei ricavi, ad eccezione di quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili ai sensi dell'OIC 29.

EMENDAMENTI ALL'OIC 13 – RIMANENZE

RILEVAZIONE INIZIALE

(Omissis)

Costo d'acquisto e costi accessori d'acquisto

(Omissis)

22. Nel caso in cui il pagamento sia differito a ~~rispetto alle normali~~ condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul ~~di~~ mercato, per operazioni similari o equiparabili, i beni sono iscritti in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 – Debiti più gli oneri accessori.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

67 A) L'emendamento al paragrafo 22, emesso in data 29 dicembre 2017, si applica ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

70 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 22, emesso in data 29 dicembre 2017, possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Modifiche apportate in tema di rilevazione iniziale

(Omissis)

5A) L'OIC ha emendato il paragrafo 22 dell'OIC 13 in conseguenza dell'emendamento all'OIC 21 – Partecipazioni (emesso in data 29 dicembre 2017), in cui si è ritenuto opportuno utilizzare la formulazione “differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato” considerata tecnicamente più corretta ed includere gli “oneri accessori” nel determinare il valore di iscrizione del bene.

EMENDAMENTI ALL'OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

(Omissis)

33. Nel caso in cui il pagamento sia differito ~~rispetto alle normali~~ a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul 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 più gli oneri accessori.

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

(Omissis)

Rivalutazione

(Omissis)

76. ~~Se la legge stabilisce che il valore rivalutato di un bene materiale rivalutato risulta, 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 conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

99 A) Gli emendamenti ai paragrafi 33 e 76, emessi in data 29 dicembre 2017, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

102 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 33, emesso in data 29 dicembre 2017, possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

102 B) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 76, emesso in data 29 dicembre 2017, sono rilevati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017

8) L'OIC ha emendato il paragrafo 33 dell'OIC 16 in conseguenza dell'emendamento all'OIC 21 – *Partecipazioni* (emesso in data 29 dicembre 2017), in cui si è ritenuto opportuno utilizzare la formulazione “*differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato*” considerata tecnicamente più corretta ed includere gli “*oneri accessori*” nel determinare il valore di iscrizione del bene.

9) L'OIC ha emendato il paragrafo 76 dell'OIC 16 che disciplina le modalità di svalutazione di beni precedentemente rivalutati. Questo paragrafo, nella sua precedente formulazione, poteva essere inteso come riferito solo ai beni rivalutati “in base a parametri prestabiliti” e non anche a quelli rivalutati sulla base di un meccanismo diverso da quello evocato dal paragrafo 76 dell'OIC 16.

10) Dal momento che il paragrafo 74 dell'OIC 16 prevede che le immobilizzazioni materiali possano essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta e che non era intenzione dell'OIC limitare la rilevazione a conto economico delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali precedentemente rivalutate solo a quelle rivalutate in base a parametri prestabiliti, lo stesso ha ritenuto opportuno modificare il paragrafo 76 per chiarire che la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico, salvo che la legge non preveda diversamente.

**EMENDAMENTI ALL' OIC 17 – BILANCIO CONSOLIDATO E METODO DEL
PATRIMONIO NETTO**

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

6) ABROGATO - ELIMINATO

Il paragrafo 6 delle *Motivazioni alla base delle decisioni assunte* dell'OIC 17 è stato eliminato in quanto conteneva un'incoerenza con il paragrafo 2 delle *Motivazioni alla base delle decisioni assunte* e con il paragrafo 39 d) del principio 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.

Trattandosi di una modifica ad una *Motivazione alla base delle decisioni assunte* non è stata prevista l'introduzione di un'apposita motivazione della modifica.

EMENDAMENTI ALL'OIC 19 – DEBITI

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

(Omissis)

21 A) 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.

ELIMINAZIONE CONTABILE

73. *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~~ Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito), contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito.*

73A. 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:

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.

Società che applicano il criterio del costo ammortizzato

73B. Per le società che applicano il metodo del costo ammortizzato, ~~Q~~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.

Società che non applicano il criterio del costo ammortizzato

73C. 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.

81A. 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, 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 chiara ed 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 o coattive di recuperabilità avanzate dal creditore;
- le caratteristiche principali dell'operazione di ristrutturazione del debito tra cui, a carattere meramente esemplificativo:
 - 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 della 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;

¹ Il valore economico assunto dal debito a seguito della ristrutturazione rappresenta il valore attuale dei futuri pagamenti che il debitore dovrà corrispondere al creditore, a titolo di capitale e/o interessi, in base ai nuovi termini previsti, scontati al tasso di interesse effettivo dell'operazione ante-ristrutturazione.

- 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, cod. civ.
- 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, cod. civ.).
- 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.

85. 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:

“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”;

“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”.

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.

APPENDICE A – OPERAZIONI DI RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

La presente appendice è parte integrante del principio

DEFINIZIONE DI RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

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 del debito che comporti modalità di adempimento più favorevoli al debitore.

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.

Un'operazione di ristrutturazione si configura quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

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 contrattualmente acquisiti nei confronti del debitore, può assumere differenti forme, a seconda delle modalità attraverso le quali viene realizzata la ristrutturazione del debito.

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..*

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. Se l'efficacia dell'accordo viene subordinata al verificarsi di una condizione sospensiva ovvero ad altri adempimenti da parte del debitore o di terzi, la data della ristrutturazione può coincidere con il momento in cui si verifica la condizione o si dà luogo a tali adempimenti. Tale momento può coincidere, ad esempio, con la data in cui:

- 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

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 paragrafo 73 e ss 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 un'attività (o un gruppo 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 o quote (o altre forme di assegnazione).

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 ristrutturazione².

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

90 A) Gli emendamenti ai paragrafi 21A, 73, 73A, 73B, 73C, 81A e 85 e all'Appendice A, emessi in data 29 dicembre 2017, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva. L'emendamento ai paragrafi 73, 73A, 73B, 73C, 81A e 85 e all'Appendice A emesso in data 29 dicembre 2017, ha abrogato l'OIC 6.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

95 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 21A, 73, 73A, 73B, 73C, 81A e 85 e all'Appendice A, emessi in data 29 dicembre 2017, possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017.

10) Con riferimento all'emendamento al paragrafo 21A l'OIC ha ritenuto opportuno chiarire la corretta classificazione di un debito commerciale scaduto, che a seguito di una rinegoziazione, diventa a lungo termine.

11) L'OIC ha rilevato che il paragrafo 21 dell'OIC 15 - Crediti prevede che "La classificazione dei crediti tra l'attivo circolante e le immobilizzazioni finanziarie prescinde dal principio dell'esigibilità

² In tema di aumento del capitale sociale mediante conversione di obbligazioni, il principio contabile OIC 28 - Patrimonio netto prevede infatti che "se il valore nominale delle obbligazioni convertite è superiore a quello delle azioni emesse, l'eccedenza si rileva nella riserva soprapprezzo azioni" (paragrafo 29).

(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. [...]

12) L'OIC ha osservato l'assenza, nell'OIC 19 - *Debiti*, di una disciplina simile a quella dell'OIC 15, che guidi il redattore del bilancio nella classificazione di un debito di natura commerciale scaduto e rinegoziato a lungo termine. L'OIC ha, pertanto, ritenuto necessario inserire il paragrafo 21A nell'OIC 19 per chiarire che la classificazione di un debito deve essere effettuata sulla base della natura (o dell'origine) dello stesso rispetto alla gestione ordinaria.

13) L'OIC ha abrogato l'OIC 6 - *Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio* e ha emendato l'OIC 19 - *Debiti* modificando i paragrafi 73 e 85 ed aggiungendo i paragrafi 73A, 73B, 73C, 81A e l'Appendice A sulla base delle seguenti considerazioni.

14) L'OIC nel corso del 2017 ha avviato la revisione dell'OIC 6 - *Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio* e, a tal fine, ha pubblicato un questionario per individuare eventuali difficoltà e problemi applicativi relativi al principio in questione.

15) La maggioranza dei partecipanti al questionario ha evidenziato la presenza di problemi legati all'applicazione del principio; in particolare con riferimento all'esistente 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. Ciò 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, secondo l'OIC 6.

16) L'OIC, al fine di colmare tale asimmetria contabile, ha previsto che le società che non applicano il costo ammortizzato imputino i costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito a conto economico nell'esercizio in cui viene ricevuto il beneficio. Quindi in caso di "riduzione del debito", i costi di transazione saranno imputati nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio. Negli altri casi (e.g. riduzione degli interessi; modifica della tempistica originaria dei pagamenti), i costi saranno iscritti tra i risconti attivi nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito. Negli esercizi successivi i risconti attivi saranno addebitati a conto economico lungo la durata residua del debito e ne sarà valutata la recuperabilità.

EMENDAMENTI ALL' OIC 21 – PARTECIPAZIONI

RILEVAZIONE INIZIALE

(Omissis)

21 A) 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.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

68 A) L'emendamento al paragrafo 21 A, emesso in data 29 dicembre 2017, si applica ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

72 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 21 A, emesso in data 29 dicembre 2017, possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 29 dicembre 2017

7) L'OIC ha ritenuto opportuno chiarire 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 considerando che l'OIC 21 - Partecipazioni non prevede espressamente tale fattispecie.

8) L'OIC ha rilevato che l'OIC 13 - Rimanenze, l'OIC 16 – Immobilizzazioni Materiali e l'OIC 24 – Immobilizzazioni Immateriali, richiedono che, nel caso in cui il pagamento di cespiti o beni sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, il cespite/bene sia iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 - Debiti.

9) Tenuto conto di quanto previsto dai suddetti principi contabili e non ravvisando la necessità di un trattamento contabile differente per le partecipazioni, l'OIC ha modificato l'OIC 21 per chiarire che se il pagamento di una partecipazione è differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, la partecipazione è iscritta in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 più oneri accessori.

EMENDAMENTI ALL'OIC 24 - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

(Omissis)

37. Nel caso in cui il pagamento sia differito ~~rispetto alle normali~~ a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul ~~il~~ 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 più gli oneri accessori.

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

(Omissis)

Rivalutazione

(Omissis)

81. ~~Se la legge stabilisce che il valore rivalutato di un bene immateriale rivalutato risulta, la rivalutazione di un bene immateriale 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 conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

99 A) Gli emendamenti ai paragrafi 37 e 81, emessi in data 29 dicembre 2017, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

107 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 37, emesso in data 29 dicembre 2017, possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.

107 B) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 81, emesso in data 29 dicembre 2017, sono rilevati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017

17) L'OIC ha emendato il paragrafo 37 dell'OIC 24 in conseguenza dell'emendamento all'OIC 21 – *Partecipazioni* (emesso in data 29 dicembre 2017), in cui si è ritenuto opportuno utilizzare la formulazione “*differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato*” considerata tecnicamente più corretta ed includere gli “*oneri accessori*” nel determinare il valore di iscrizione del bene.

18) L'OIC ha emendato il paragrafo 81 dell'OIC 24 –che disciplina le modalità di svalutazione di beni precedentemente rivalutati. Questo paragrafo, nella sua precedente formulazione, poteva essere inteso come riferito solo ai beni rivalutati “in base a parametri prestabiliti” e non anche a quelli rivalutati sulla base di un meccanismo diverso da quello evocato dal paragrafo 81 dell'OIC 24.

19) Dal momento che il paragrafo 79 dell'OIC 24 prevede che le immobilizzazioni immateriali possano essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta e che non era intenzione dell'OIC limitare la rilevazione a conto economico delle svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali precedentemente rivalutate solo a quelle rivalutate in base a parametri prestabiliti, lo stesso ha ritenuto opportuno modificare il paragrafo 81 per chiarire che la svalutazione di un bene rivalutato in esercizi precedenti deve sempre essere rilevata a conto economico, salvo che la legge non preveda diversamente.

EMENDAMENTI ALL'OIC 25 – IMPOSTE SUL REDDITO

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

(Omissis)

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

30. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, 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.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

99 A) L'emendamento al paragrafo 30, emesso in data 29 dicembre 2017, si applica ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

101 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento al paragrafo 30, emesso in data 29 dicembre 2017, sono rilevati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 29 dicembre 2017

*5) L'OIC ha emendato in data 29 dicembre 2017 il paragrafo 35 dell'OIC 12 - *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* e il paragrafo 30 dell'OIC 25 – *Imposte sul reddito* prevedendo che, nell'ambito della voce CII Crediti dello stato patrimoniale in forma abbreviata, le società forniscano indicazione*

separata delle imposte anticipate. Ciò per rendere più intellegibile il contenuto della voce CII Crediti e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce.

6) Con riguardo alla rappresentazione delle imposte anticipate nello stato patrimoniale, il paragrafo 19 dell'OIC 25 prevede che “Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo”. Le indicazioni contenute in tale paragrafo sono coerenti con la Relazione al D.lgs. 6/2003 che chiarisce che le imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.

7) L'OIC ha notato che l'iscrizione, nell'ambito del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis del codice civile, delle imposte anticipate sotto un'unica voce Crediti, senza che se ne dia separata evidenza, determina una commistione di valori di natura eterogenea (non essendo le imposte anticipate dei crediti) a nocumento della chiarezza sul contenuto della voce.

**EMENDAMENTI ALL'OIC 29 - CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI,
CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI
INTERVENUTI DOPO LA DATA DI CHIUSURA DELL'ESERCIZIO**

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

(Omissis)

Rilevazione in bilancio

(Omissis)

37. Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altri principi contabili ~~nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.~~

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

68A) L'emendamento al paragrafo 37, emesso in data 29 dicembre 2017, si applica retroattivamente ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento all'emendamento emesso in data 29 dicembre 2017

Cambiamenti di stima

8) L'OIC ha emendato il paragrafo 37 dell'OIC 29 per chiarire che i cambiamenti di stima sono classificati nella voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altri principi contabili e per colmare l'incoerenza tra le previsioni dell'OIC 29 e le previsioni contenute in altri principi contabili in merito alla classificazione delle eccedenze di fondo intese come cambiamenti di stima.

9) Nell'effettuare tale emendamento l'OIC ha tenuto conto delle considerazioni che seguono.

10) L'OIC ha osservato che il paragrafo 37 dell'OIC 29 prevede che gli effetti del cambiamento di stima siano classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.

11) Il paragrafo 101 dell'OIC 12 prevede che le eccedenze relative ai fondi sulle imposte dirette siano rilevate nella voce 20 *Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate.*

12) Il paragrafo 47 dell'OIC 31 prevede che le eccedenze di fondi siano contabilizzate fra i componenti positivi del reddito della classe avente la stessa natura. Dello stesso avviso è anche il paragrafo 56 d) dell'OIC 12 che prevede che nella voce A5 d) *Altri ricavi e proventi* vi possono rientrare gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati, quando l'accantonamento al fondo sia stato inizialmente contabilizzato nella classe B tra i costi di gestione. L'OIC ha inoltre osservato che il paragrafo 58 dell'OIC 12 prevede, per le imposte indirette relative ad esercizi precedenti, che se l'ammontare accantonato nel fondo imposte, oppure già pagato, risulta eccedente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza sia imputata nella voce A5.

EMENDAMENTI ALL'OIC 32 - STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI

AMBITO DI APPLICAZIONE

(Omissis)

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

(Omissis)

33. *Nella voce D) 18) d) sono incluse le variazioni positive di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura computate 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.*

34. *Nella voce D) 19) d) sono incluse le variazioni negative di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura computate 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 e).~~*

OPERAZIONI DI COPERTURA

(Omissis)

Coperture di fair value

(Omissis)

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:
i. 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;
ii. 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.

Contabilizzazione delle coperture contabili per relazioni di copertura semplici

(Omissis)

Coperture di fair value

(Omissis)

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:
i. 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;
ii. 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.

L'OIC ha osservato che il paragrafo 20 b) delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 32 già prevede che attraverso la contabilizzazione delle coperture contabili è possibile la valutazione al fair value di un'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). L'OIC ha ritenuto riportare nel testo del principio la precisazione sulla deroga ai principi contabili di riferimento nelle coperture di fair value.

Trattandosi di una modifica meramente redazionale non è stata prevista l'introduzione di un'apposita motivazione della modifica.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

137 A) Gli emendamenti ai paragrafi 7, 33, 34, 76 b) e 105 b) emessi in data 29 dicembre 2017, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

(Omissis)

138 A) Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione degli emendamenti ai paragrafi 7, 33, 34, 76 b) e 105 b), emessi in data 29 dicembre 2017, sono rilevati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Ambito di applicazione

(Omissis)

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 Se infatti entrambe le parti hanno la possibilità di regolare al netto, ~~il contratto~~ 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.~~*

L'emendamento al paragrafo 12 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte dell'OIC 32 è stato fatto per allinearne il contenuto con quello del paragrafo 8 del principio contabile.

Trattandosi di una modifica ad una Motivazione alla base delle decisioni assunte non è stata prevista l'introduzione di un'apposita motivazione della modifica.

12A) L'OIC ha emendato nel 2017 il paragrafo 7 dell'OIC 32 al fine di allinearlo al paragrafo 2.6 c) dell'IFRS 9 *Financial Instruments*. Ciò in quanto l'intenzione, nella stesura del principio contabile OIC 32, è stata quella di garantire il più possibile un allineamento con l'IFRS 9 *Financial Instruments* soprattutto per quanto riguarda gli aspetti definitivi.

Classificazione e contenuto delle voci

(Omissis)

13A) L'OIC ha ritenuto opportuno chiarire la corretta classificazione degli utili e delle perdite computate al momento dell'eliminazione contabile dei derivati non designati come di copertura e pertanto nel 2017 ha emendato i paragrafi 33 e 34. Ciò in quanto, con riferimento ai derivati non di copertura, l'OIC 32 disciplinava esclusivamente la classificazione a conto economico delle variazioni positive e negative di *fair value* rispetto alla valutazione precedente.

13B) Nello specifico, l'OIC ha osservato che l'OIC 32, disciplinando unicamente la classificazione dell'effetto valutativo dei derivati non di copertura, non forniva invece indicazioni specifiche circa la classificazione a conto economico dell'effetto realizzativo degli stessi (ossia l'effetto che emerge in sede di eliminazione contabile di un derivato non di copertura).

13C) L'OIC ha valutato le difficoltà tecniche per separare le componenti realizzate da quelle non realizzate per un derivato valutato al *fair value* e ha ritenuto di prevedere che tutti gli effetti economici che interessano i derivati confluiscono in un'unica voce. Ciò favorisce la valutazione della gestione dei derivati, dando piena evidenza della differenza tra quanto gestito per copertura dei rischi e quanto per finalità diverse.

Separazione dei contratti derivati

(Omissis)

17 a) ~~la possibilità di non separare necessariamente il derivato incorporato: in particolare in quanto~~ quando le caratteristiche economiche ed i rischi del contratto primario e del derivato incorporato sono coincidenti;

L'emendamento al paragrafo 17 a) *Motivazioni alla base delle decisioni assunte* dell'OIC 32 è stato fatto per eliminare una possibile incongruenza con il paragrafo 42 del principio contabile. Infatti in tale paragrafo è chiaramente disciplinato che lo scorporo di un derivato deve avvenire se e soltanto se sono rispettate due condizioni tra cui quella della mancata correlazione tra le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato e le caratteristiche economiche e i rischi del contratto primario.

Trattandosi di una modifica ad una *Motivazione alla base delle decisioni assunte* non è stata prevista l'introduzione di un'apposita motivazione della modifica.