

IL PRINCIPIO CONTABILE OIC 12

01 la modifica La principale modifica apportata all'Oic 12 è l'eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria. Questo ha comportato la ricollocazione di oneri e proventi straordinari indicati nell'Oic 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate, quando è stato possibile identificare una voce di destinazione in base alla tipologia della transazioni. Per oneri e proventi straordinari indicati nell'Oic 12 (versione 2014) per cui non è stato possibile identificare una classificazione sarà il redattore del bilancio, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, a individuare la corretta classificazione

02 Gli effetti Gli effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'Oic 12, relative alla classificazione di oneri e proventi straordinari, sono applicati retroattivamente ai sensi dell'Oic 29 ai soli fini riclassificatori: le imprese dovrebbero prepararsi per tempo e, dopo la pausa estiva, iniziare a riclassificare il conto economico relativo all'esercizio 2015 anche per familiarizzare con le nuove disposizioni contenute nell'Oic 12

03 rendiconto finanziario Medesimo discorso per il rendiconto finanziario che deve essere presentato anche per l'esercizio 2015, come precisa l'Oic 10 "Rendiconto finanziario". L'articolo 2425-ter prevede il confronto con l'esercizio precedente e l'articolo 12 del Dlgs 139/15 non contiene una norma transitoria che consenta di evitare l'applicazione retrospettiva: di conseguenza, in sede di prima applicazione del principio contabile, occorre presentare, a fini comparativi, rendiconto finanziario dell'esercizio precedente

Oic 29: versione definitiva del nuovo principio contabile

L'Organismo di contabilità italiana (**Oic**) ha elaborato la versione definitiva del nuovo **Oic 29** (Cambiamenti di **principi contabili**, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio). Come per gli altri **principi** rivisti lo scopo dell'**Oic** è stato quello di renderne più agevole la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri **principi contabili** nazionali **Oic**.

Cambiamento di principio contabile

Un cambiamento di **principio contabile** è una variazione rispetto al **principio contabile** adottato nel precedente esercizio ed è ammesso solo se validamente motivato e va adottato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società.

Il cambiamento di un **principio contabile** è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato ed i relativi fatti ed operazioni sono trattati in conformità al nuovo principio, che può essere applicato considerandone gli effetti retroattivamente o prospetticamente.

Si ha **applicazione retroattiva** quando il nuovo **principio contabile** è applicato anche a fatti ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato. È tuttavia consentito, secondo l'**Oic 29**, non rilevare gli effetti retroattivamente nei seguenti casi:

- non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio;

- la determinazione dell'effetto progressivo risulti eccessivamente onerosa.

Si ha **applicazione prospettica** quando il nuovo principio viene applicato solo a eventi e operazioni a partire dall'esercizio in cui interviene il cambiamento. Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.

L'effetto cumulativo del cambiamento di un **principio contabile** è determinato all'inizio dell'esercizio, ipotizzando che il nuovo principio sia sempre stato utilizzato anche in esercizi precedenti. L'effetto è calcolato come **differenza di patrimonio netto**.

Questo trattamento contabile premette di non inficiare il risultato ordinario dell'esercizio con l'effetto cumulativo del cambiamento e tiene già conto dell'applicazione del nuovo principio; pertanto l'effetto cumulativo si calcola all'inizio del periodo ed è riflesso nel conto economico tra i **componenti straordinari**.

Oic 29

Cambiamenti principi contabili	È stata riformulata la disciplina della determinazione degli effetti del cambiamento di principio in maniera più puntuale, limitando l'applicazione del metodo prospettico a specifici casi.
Rilevazione di errori ()	È stata rivista la disciplina della rilevazione degli errori al fine di garantire uniformità di trattamento degli stessi, eliminando la distinzione tra "errori determinanti" ed "errori non determinanti";
Eventi successivi alla data di bilancio ()	È stata ampliata la trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio con l'obiettivo di trattare in maniera più esaustiva la possibilità che tali eventi possano comportare un problema di continuità aziendale.

Esempio

Il **principio contabile** fornisce il seguente esempio inerente le Rimanenze. Si ipotizzi che la società abbia sempre valutato in passato le rimanenze con il metodo Lifo e che a fine esercizio passi al metodo Fifo e che i valori, applicando i diversi criteri di valutazione, siano i seguenti.

	Rimanenze iniziali	Rimanenze finali	Differenza
Valutazione Lifo	800	1.000	200
Valutazione Fifo	1.100	1.400	300
Differenza	300	400	100

L'«effetto cumulativo» sul patrimonio netto iniziale che si sarebbe avuto applicando retroattivamente il nuovo metodo, che va rilevato come componente straordinario di conto economico. Tale effetto si calcola

come segue:

Rimanenze iniziali a Lifo 800

Rimanenze iniziali a Fifo 1.100

Effetto cumulativo del cambiamento 300

L' «effetto sul risultato ordinario» dell'esercizio (prima delle componenti straordinarie) a seguito della modifica del metodo di valutazione, ossia del non aver continuato a seguire il metodo precedente. Tale effetto si calcola come segue:

Variazione rimanenze finali a Fifo 300

Variazione stesse rimanenze a Lifo 200

Maggior utile ordinario con nuovo principio 100

Rilevazione di errori

L'errore contabile è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa. In alcuni casi un errore commesso nell'esercizio precedente può essere tale da rendere nulla o annullabile la delibera che ha approvato tale bilancio.

La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce «E) Proventi ed oneri straordinari» (E20 e E21) creando la sottovoce «componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti».

Un errore è rilevato nel momento in cui si individua una non corretta rappresentazione qualitativa e/o quantitativa di un dato di bilancio e/o di una informazione fornita in nota integrativa e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.

Un esempio di correzione di errore contabile che interessa i bilanci dell'esercizio 2014 è lo scorporo del terreno dal costo dell'immobile. La nuova versione del **principio contabile Oic 16** (immobilizzazione materiali) ha comportato l'obbligo dello scorporo del terreno dal fabbricato, non sussistendo più la possibilità di rappresentare congiuntamente il valore dell'immobile e del terreno.

Nel caso in cui gli amministratori ritengono che vi sia un errore, questo dovrebbe essere rettificato, con imputazione a conto economico di una sopravvenienza attiva.

Scrittura contabile

Immobilizzazioni (Fondo amm.to)	a	Sopravvenienze attive		
---------------------------------	---	-----------------------	--	--

Dal punto di vista fiscale della sopravvenienza dovrà tenere conto del comportamento adottato nei precedenti esercizi con riferimento agli ammortamenti.

Nel caso in cui, invece, l'ammortamento fosse stato giustificato dalla frase contenuta nel precedente **Oic 16** e lo stesso corrispondesse, di fatto, all'accantonamento a un fondo di bonifica, è consentito l'imputazione al fondo. In sostanza, il precedente **Oic 16** consentiva una sorta di compensazione (sostituzione) tra costi di bonifica e costi derivanti dall'ammortamento. Pertanto, nel bilancio 2014, si effettua una riclassificazione, imputando gli ammortamenti pregressi al Fondo oneri di bonifica.

Scrittura contabile

Immobilizzazioni (Fondo amm.to)	a	Fondo oneri di bonifica		
---------------------------------	---	-------------------------	--	--

Si rileva che con l'imputazione al Fondo oneri di bonifica occorre verificare se il fondo sia congruo, esuberante o deve essere incrementato (sul punto si veda anche quanto disposto dall'**Oic 31**). In alternativa, per non effettuare una sorta di compensazione imputando direttamente gli ammortamenti pregressi al Fondo oneri di bonifica, è possibile stornare gli ammortamenti nella voce E.20 del conto economico e successivamente addebitare nella voce E.21 l'accantonamento al Fondo per oneri di bonifica.

Scrittura contabili

Immobilizzazioni (Fondo amm.to)	a	Sopravvenienze attive		
Accantonamento	a	Fondo oneri di bonifica		

Infine, nell'ipotesi di scarsa significatività dei valori, le imprese potrebbero lasciare immutata la situazione contabile e, pertanto, mantenere l'ammortamento pregresso nel fondo.

In tutti i casi esaminati è obbligatorio fornire l'informazione del comportamento seguito nella nota integrativa.[\(1\)](#)

Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Nel nuovo **Oic 29** è stata ampliata la trattazione degli eventi successivi alla data di bilancio con l'obiettivo di trattare in maniera più esaustiva la possibilità che tali eventi possano comportare un problema di continuità aziendale. Il documento identifica tre tipologie:

- fatti successivi che **devono essere recepiti** nei valori di bilancio;
- fatti successivi che **non devono essere recepiti** nei valori di bilancio;
- fatti successivi che **possono essere recepiti** nei valori di bilancio.

Il **principio contabile** fa alcuni esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informazione in nota integrativa sono:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;

- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) sorti dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

Esempi di fatti successiva alla chiusura dell'esercizio

<p>Fatti successi che devono essere recepiti nei valori di bilancio</p>	<ul style="list-style-type: none"> • la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data; • i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio: <ul style="list-style-type: none"> • la perdita del credito a seguito del deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura; • la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio; • la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un maggior prezzo di acquisto di un'attività acquisita o di un minor prezzo di vendita di un'attività ceduta prima della fine dell'esercizio;
	<ul style="list-style-type: none"> • la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni

	<p>relative all'esercizio chiuso;</p> <ul style="list-style-type: none"> • la scoperta di un errore o di una frode
Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio	<ul style="list-style-type: none"> • la diminuzione nel valore di mercato di taluni titoli nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, in quanto tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio; • la distruzione di impianti di produzione causata da calamità; • la perdita derivante dalla variazione delle parità di cambio con valute estere; • la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'Oic 19 "Debiti"; • la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'Oic 6.
Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale	<p>Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.</p> <p>Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.</p>