
FRANCO ROSCINI VITALI

BILANCI 2017: APPLICAZIONE A REGIME DEL DECRETO LEGISLATIVO 139/15 E DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

La prima applicazione delle nuove norme contabili ai bilanci 2016, introdotte dal decreto legislativo n. 139/15, ha evidenziato alcune criticità.

Tuttavia, l'esperienza acquisita lo scorso anno può essere di aiuto per risolvere alcuni problemi con riferimento ai bilanci 2017.

Il tanto temuto debutto della valutazione di crediti e debiti al costo ammortizzato e dell'attualizzazione non ha comportato, generalmente, particolari problemi perché le esenzioni previste nei principi contabili Oic 15 (Crediti) e Oic 19 (Debiti) in applicazione del postulato della rilevanza, coprono la maggior parte della casistica ricorrente: resta il problema dei finanziamenti infragruppo a società controllate a condizioni non di mercato, anche a causa del doppio binario civilistico-fiscale che non consente l'applicazione della derivazione rafforzata.

Spese di pubblicità e derivati

In alcune situazioni, l'impossibilità di iscrivere nell'attivo e sottoporre ad ammortamento le spese di pubblicità ha comportato qualche problema: tuttavia, si tratta di casi non generalizzati perché già in precedenza il principio contabile Oic 24 consentiva la capitalizzazione soltanto nel rispetto di determinate regole, piuttosto restrittive, che poi sono quelle che la consentono tuttora. Medesimo discorso per quanto riguarda le spese della ricerca di base, non più capitalizzabili.

Problemi particolari sono emersi per l'applicazione delle norme in materia di contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati contenute nell'articolo 2426 n. 11-bis) del codice civile, che detta precise disposizioni declinate sul piano applicativo dal principio contabile Oic 32 "Strumenti finanziari derivati".

Le situazioni più critiche hanno riguardato, in particolare, i derivati a copertura di flussi finanziari stipulati dalle imprese industriali e commerciali per coprirsi dai rischi di variazioni di prezzo, per esempio, delle materie prime.

In presenza di operazioni continuative, i problemi contabili possono essere molteplici e complessi: riguardano, in particolare, l'individuazione delle operazioni oggetto di copertura, singole o per masse, e l'arco temporale di riferimento.

Queste operazioni comportano anche problemi in relazione alla documentazione richiesta, sin dall'inizio, dall'articolo 2426 n. 11-bis) per poter provare contabilmente l'esistenza della copertura.

In alcune situazioni, problemi non di carattere contabile ma finanziario sono stati causati dalla contabilizzazione delle azioni proprie, non più iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale ma a diretta riduzione del patrimonio netto, in una riserva negativa. Questo ha comportato effetti negativi sul patrimonio netto e, di conseguenza, sulla rappresentazione dello stato patrimoniale con riflessi su alcuni indici finanziari, in particolare sull'indebitamento e su eventuali covenants (clausole) contenuti nei contratti di finanziamento.

Abolizione di oneri/proventi straordinari

Discorso a parte per l'abolizione della sezione straordinaria del conto economico, non tanto per quanto riguarda la ricollocazione delle voci ex straordinarie nello schema di legge ma per i conseguenti effetti sull'informativa.

Questa novità ha imposto il "trasloco" di alcuni accadimenti nella gestione operativa del conto economico: il principio contabile Oic 12, relativo agli schemi di bilancio, precisa che proventi e oneri che in precedenza erano classificati come "straordinari", a partire dai bilanci 2016, sono iscritti nel conto economico in base alla loro natura.

Per compensare l'eliminazione della sezione straordinaria, il decreto 139/15 impone di illustrare nella nota integrativa (articolo 2427 n. 13) importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali, concetto collegato all'irripetibilità esemplificato nell'Oic 12 (il concetto di eccezionalità prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria: i singoli elementi di costo/ricavo possono appartenere a qualsiasi area del conto economico).

L'obbligo d'informativa riguarda anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, che in precedenza ne erano esentate, ma non le micro imprese.

Pertanto, i componenti in questione sono illustrati nella nota integrativa quali elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali: è opportuno siano denominati come "eccezionali", "non ricorrenti", "non ripetitivi", o "relativi ad esercizi precedenti", evitando la denominazione di "straordinari" che nel codice civile è stata eliminata.

Il principio contabile Oic 12 contiene alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta; in particolare:

- picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti.
- cessioni di attività immobilizzate;
- ristrutturazioni aziendali;
- operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda, ecc.).

Quanto richiesto dall'Oic 12 non costituisce una novità. Per esempio, l'informazione relativa a "picchi non ripetibili nelle vendite e negli acquisti" dovrebbe essere comunque fornita perché si tratta di informare il lettore del bilancio di andamenti, ovvero scostamenti, rilevanti relativi a vendite o acquisti.

Se i ricavi nell'esercizio $x+1$ si incrementano significativamente rispetto a quelli dell'esercizio x , perché l'impresa ha ottenuto una specifica commessa che non si ripeterà, tant'è vero che nell'esercizio $x+2$ i ricavi tornano sui livelli precedenti, questa informazione è rilevante.

Medesimo discorso con riferimento a proventi/oneri derivanti dalla cessione di attività immobilizzate "rilevanti", a costi/proventi derivanti da ristrutturazioni e da tutto quanto può emergere da operazioni di cessione, conferimenti di aziende o rami d'azienda: in quest'ultimo caso, tra l'altro, l'informativa consente di sterilizzare plusvalenze e minusvalenze che sono irrilevanti ai fini Irap.

La soppressione della parte straordinaria del conto economico deve essere gestita con attenzione dalle imprese al fine di non perdere informazioni utili, se non indispensabili, ai fini gestionali e fiscali.

E' più che opportuno che nel piano dei conti siano previsti appositi sottoconti che consentano di individuare, per esempio, quelle che, sino ai bilanci 2015, erano le "sopravvenienze attive e passive" relative a rettifiche di ricavi, proventi, costi e oneri per resi, sconti, abbuoni e premi di esercizi precedenti.

Medesimo discorso per quanto riguarda le imposte, dirette e indirette, relative ad esercizi precedenti.

Queste informazioni possono essere rilevanti ai fini gestionali per individuare resi di prodotti relativi a precedenti esercizi causati da difetti o altro, ma anche per consentire di effettuare variazioni in sede fiscale per neutralizzare oneri/proventi "fuori competenza" causati dalla correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti che impattano sul conto economico (a differenza di quelli rilevanti che sono imputati nel patrimonio netto).

Inoltre, il piano dei conti può prevedere alcuni dati che consentono agli amministratori di fornire, nella relazione sulla gestione, ulteriori informazioni anche mediante opportune riclassificazioni: infatti, l'articolo 2428 c.c. include la previsione di indicatori finanziari.

A tale proposito, con riferimento al conto economico, la soppressione della sezione straordinaria comporta una riclassificazione che può essere più impegnativa rispetto al passato, perché devono essere eliminati nella parte ordinaria, per esempio, componenti relativi ad esercizi precedenti non derivanti da errori (=sopravvenienze), se rilevanti: a maggior ragione, medesimo discorso con riferimento a plusvalenze/minusvalenze relative a trasferimenti di rami d'azienda, proventi/oneri derivanti da ristrutturazioni aziendali e operazioni eccezionali, non ricorrenti.

La riclassificazione consente anche di effettuare correttamente il confronto con gli indicatori relativi agli esercizi precedenti.

Medesimo discorso per la determinazione del *TAX RATE*, costituito da imposte correnti, differite e anticipate, che sono le imposte di competenza dell'esercizio, escludendo quelle non di competenza, ovvero relative ad esercizi precedenti, eventualmente presenti nella voce 20 del conto economico. Tale voce comprende anche le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) che possono derivare, per esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria.

OIC: EMENDAMENTI 2017 AD ALCUNI PRINCIPI CONTABILI

L'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha apportato alcune modifiche e integrazioni ai principi contabili nazionali anche per rispondere a dubbi segnalati dagli operatori. Le novità si applicano dai bilanci relativi all'esercizio 2017.

Tuttavia, in alcuni casi, il redattore del bilancio deve prestare particolare attenzione all'informazione comparativa con riferimento all'esercizio precedente.

Inoltre, è stato abrogato il principio contabile Oic 6 e integrato l'Oic 19 che contiene ora alcune disposizioni già previste nel documento abrogato.

L'Oic ha pubblicato anche i testi consolidati relativi ai principi contabili emendati.

L'Organismo italiano di contabilità (Oic) apportato alcuni emendamenti ai principi contabili vigenti che consistono in modifiche e integrazioni e chiariscono alcuni dubbi degli operatori: le novità si applicano ai bilanci che hanno inizio a partire dall'1 gennaio 2017, di conseguenza generalmente dai bilanci 2017.

Le modifiche sono generalmente retroattive, pertanto si applica il principio Oic 29 con riferimento all'informazione comparativa in relazione all'esercizio precedente.

Infine, l'Oic ha abrogato il principio contabile Oic 6 Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio, mentre alcune disposizioni in precedenza ivi contenute sono state inserite nell'Oic 19 relativo ai debiti.

Gli emendamenti riguardano i 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 patrimonio netto
- Oic 19 Debiti
- Oic 21 Partecipazioni
- Oic 24 Immobilizzazioni immateriali
- Oic 25 Imposte sul reddito
- Oic 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
- Oic 32 Strumenti finanziari derivati.

Oic 12 Conto economico

E' chiarito che tutte le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione della voce ricavi: pertanto, quelle relative all'esercizio ma anche quelle riferite ad esercizi precedenti (paragrafo 50). Peraltro, il chiarimento, dopo l'abolizione della parte straordinaria del conto economico, era già desumibile dalla complessiva lettura del principio contabile.

Resta confermato che le rettifiche derivanti da errori rilevanti o cambiamenti di principi contabili sono imputate nel patrimonio netto.

Oic 12 Stato patrimoniale e Oic 25 Imposte sul reddito

Nel bilancio in forma abbreviata, per rendere più intellegibile il contenuto della voce CII Crediti e fornire un'informazione tecnicamente più appropriata, le società forniscono indicazione separata delle imposte anticipate, che non sono veri e propri crediti.

Infatti, la relazione al Decreto legislativo 6/2003 precisa che le imposte anticipate non sono veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile: il paragrafo 19 dell'Oic 25, in sintonia con la citata relazione, precisa che per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo.

Pertanto, l'Oic ha notato che l'iscrizione, nel bilancio in forma abbreviata, delle imposte anticipate sotto l'unica voce Crediti, senza che ne sia data separata evidenza, determina una commistione di valori di natura eterogenea (non essendo le imposte anticipate crediti) con pregiudizio circa la chiarezza del contenuto della voce.

Oic 16 e Oic 24 Immobilizzazioni

La svalutazione di immobilizzazioni in precedenza rivalutate transita sempre nel conto economico, se non disposto diversamente dalla legge, e non può essere imputata nella riserva di rivalutazione: questo, indipendentemente dalle modalità della rivalutazione previste dalla legge.

La precisazione risponde a una richiesta di chiarimento riportata anche nella Nota n. 11/2017 dell'Assonime: dal tenore letterale dei paragrafi 76 dell'Oic 16 e 81 dell'Oic 24 sembrava che l'imputazione nel conto economico fosse limitata alle rivalutazioni effettuate "in base a parametri stabiliti" e non, per esempio, anche in base a perizia.

L'intenzione dell'Oic non era certamente quella di limitare la rilevazione a conto economico delle svalutazioni di immobilizzazioni precedentemente rivalutate in base a parametri stabiliti dalla legge.

Pertanto, la scrittura contabile da redigere in partita doppia è sempre "*ALTRE SVALUTAZIONI DELLE IMMOBILIZZAZIONI* (Voce B.10.c conto economico) a *IMMOBILIZZAZIONI*": a seguito dell'eliminazione della parte straordinaria, l'imputazione della svalutazione avviene sempre nell'area ordinaria del conto economico.

In sostanza, con riferimento alle rivalutazioni previste dalle leggi nazionali, in caso di successiva svalutazione dell'immobilizzazione, non si applica il trattamento contabile contenuto negli IAS/IFRS, che prevedono l'imputazione della svalutazione nella riserva di rivalutazione se è applicato il modello della rideterminazione del valore, alternativo al modello del costo.

Nell'ambito degli IAS/IFRS la riserva, a differenza di quanto avviene con le leggi di rivalutazione nazionali, è "legata" al bene e, pertanto, ne segue le sorti: si tratta di un modello e di regole contabili che non si possono estendere ai principi contabili nazionali.

Oic 21 Partecipazioni

L'acquisto di partecipazioni il cui pagamento è differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato in base all'Oic 19 (debito più oneri accessori). In sostanza, anche per gli acquisti di partecipazioni, come già per rimanenze e immobilizzazioni si applica, se ne ricorrono i presupposti, l'attualizzazione (paragrafo 21A).

L'Oic 21 risulta ora in sintonia con i principi Oic 13 Rimanenze, 16 Immobilizzazioni materiali e 24 Immobilizzazioni immateriali, a loro volta riallineati nella forma espositiva. Gli effetti della modifica possono essere rilevati prospetticamente ai sensi del principio contabile Oic 29.

Oic 32 Derivati

Alcuni chiarimenti riguardano i derivati. Innanzi tutto, anche le componenti realizzative dei derivati non di copertura sono iscritte nelle voci D18.d) e D.19.d) del conto economico: ne consegue che in queste voci sono iscritte variazioni di *FAIR VALUE* e utili/perdite rilevate al momento dell'eliminazione contabile (paragrafi 33 e 34).

L'Oic ha valutato le difficoltà tecniche che sarebbero emerse per separare le componenti realizzate da quelle non realizzate, prevedendo che tutti gli effetti economici confluiscono in un'unica voce.

Per le coperture di *FAIR VALUE*, con riferimento alle attività iscritte nello stato patrimoniale, per esempio il magazzino, la valutazione "simmetrica", richiesta dalla legge, del derivato e dell'oggetto coperto (il magazzino) ne impone la valutazione al "*FAIR VALUE*": in assenza di questa valutazione si determinerebbe una "asimmetria valutativa" perché alla valutazione al *FAIR VALUE* del derivato non corrisponderebbe quella del magazzino.

L'Oic 32 precisa che la valutazione al *FAIR VALUE* dell'elemento coperto avviene "in deroga ai principi di riferimento": la precisazione ribadisce quanto già si evince dalla lettura del principio contabile e dalle Motivazioni alla base delle decisioni assunte.

Gli amministratori spiegano, nella nota integrativa, che è stata adottata la valutazione al *FAIR VALUE* prevista per le operazioni di copertura e, di conseguenza, il valore di iscrizione

del magazzino è determinato anche dalle variazioni di *FAIR VALUE* dello stesso (ovviamente per la parte del magazzino oggetto di copertura).

In sostanza, il magazzino è valutato al minore tra costo e mercato (articolo 2426 n. 9 c.c.), ma poi a questo si aggiunge la variazione di *FAIR VALUE* collegata al derivato di copertura.

Altre modifiche

Per i derivati, nell'Oic 32, alcune modifiche relative ad aspetti formali o editoriali sono contenute, oltre che in alcuni paragrafi, anche nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte. Altre modifiche formali/editoriali e di coordinamento con altri principi riguardano Oic 17 bilancio consolidato e Oic 29 con riferimento ai cambiamenti di stime contabili.

Oic 19 Debiti

L'Oic ha abrogato il principio contabile Oic 6 Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio ed inserito alcune disposizioni in precedenza ivi contenute nell'Oic 19 relativo ai Debiti.

Le risposte al questionario che l'Oic ha pubblicato nel 2017 hanno evidenziato alcuni problemi legati all'applicazione dell'Oic 6, con riferimento all'asimmetria nel trattamento contabile dei costi di transazione in un'operazione di ristrutturazione del debito, tra società che adottano il metodo del costo ammortizzato e società che non lo adottano. Infatti, queste ultime contabilizzano i costi in oggetto integralmente nell'esercizio in cui sono sostenuti, mentre gli utili derivanti dall'operazione di ristrutturazione del debito sono contabilizzati secondo un criterio di competenza.

L'Oic, per colmare tale asimmetria contabile, ha previsto che le società che non applicano il costo ammortizzato imputano i costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito a conto economico nell'esercizio in cui è ricevuto il beneficio. Pertanto, in caso di "riduzione del debito", i costi di transazione sono imputati nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio.

Negli altri casi - per esempio, riduzione degli interessi maturandi, modifica della tempistica originaria dei pagamenti - i costi sono iscritti tra i Risconti attivi: l'iscrizione avviene nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito e addebitati a conto economico lungo la durata residua del debito.

Dal punto di vista ragionieristico si tratta di "costi sospesi" iscrivibili nei Ratei e Risconti, come già previsto, per le imprese che non applicano il costo ammortizzato, con riferimento ai costi relativi a finanziamenti: per questo motivo, nella versione finale dell'emendamento,

è stato soppresso l'inciso "se sono soddisfatti i criteri richiesti dall'Oic 18", in quanto non si tratta di veri e propri Ratei/Risconti.

In conseguenza di quanto illustrato e dell'abrogazione dell'Oic 6, il principio contabile Oic 19, relativo ai debiti, è stato modificato e integrato con alcuni paragrafi e contiene ora il trattamento contabile dei costi connessi alle operazioni di ristrutturazione del debito. Sono stati modificati i paragrafi 73 e 85 e aggiunti i paragrafi 73A, 73B, 73C, 81A e l'Appendice A che è parte integrante del principio.

Importante è il paragrafo 81A dedicato all'informativa nella nota integrativa che deve descrivere:

- 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, costituita dall'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;
- gli effetti che la ristrutturazione del debito è destinata a produrre negli esercizi interessati dall'operazione su posizione finanziaria netta, capitale e reddito dell'impresa.

Possibile l'applicazione prospettica ai sensi del principio contabile Oic 29.

Infine l'Oic 19 contiene un chiarimento relativo alla classificazione di un debito commerciale scaduto che, a seguito di rinegoziazione, diventa a lungo termine.

Il nuovo paragrafo 21A chiarisce che la classificazione dei debiti deve essere 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.

Gli emendamenti

Oic 12 Schema di conto economico

Tutte le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione della voce ricavi, anche se relative ad esercizi precedenti.

Resta confermato che le rettifiche derivanti da errori rilevanti o cambiamenti di principi contabili sono imputate nel patrimonio netto.

Oic 12 e Oic 25 Schema di stato patrimoniale e Imposte anticipate

Nel bilancio in forma abbreviata le società forniscono indicazione separata delle imposte anticipate: questo rende più chiaro il contenuto della voce CII Crediti.

Oic 16 e Oic 24 Immobilizzazioni

La svalutazione di immobilizzazioni materiali/immateriali in precedenza rivalutate in base a disposizioni legislative transita sempre nel conto economico.

Oic 19 Debiti

- * Abrogato il principio contabile Oic 6 Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio.
- * Alcune disposizioni già contenute nell'Oic 6 confluiscono nell'Oic 19 relativo ai Debiti.
- * Debito commerciale scaduto che, a seguito di rinegoziazione, diventa a lungo termine: la classificazione dei debiti deve essere 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.

Oic 21 Partecipazioni

L'acquisto di partecipazioni con pagamento differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato è iscritto in bilancio applicando l'attualizzazione.

L'Oic 21 è ora in sintonia con i principi Oic 13 Rimanenze, 16 Immobilizzazioni materiali e 24 Immobilizzazioni immateriali, a loro volta riallineati nella forma espositiva.

Oic 32 Derivati

- * Le componenti realizzative dei derivati non di copertura sono iscritte nella voci D18.d) e D.19.d) del conto economico.
- * Alcune modifiche relative ad aspetti formali o editoriali sono contenute anche nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte.

Altre modifiche

Altre modifiche formali/editoriali e di coordinamento con altri principi riguardano Oic 17 bilancio consolidato e Oic 29 con riferimento ai cambiamenti di stime contabili.

OIC 11: FINALITA' E POSTULATI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

L'Oic ha diffuso la **bozza** del principio contabile Oic 11 “Finalità e postulati del bilancio di esercizio”, **in attesa dell'approvazione definitiva dopo i pareri delle Autorità.**

Per “postulati di bilancio” si intendono le disposizioni dell'articolo 2423-bis del codice civile, relativo ai principi di redazione del bilancio, ma anche quelle previste dagli articoli 2423 e 2423-ter.

L'aggiornamento del documento, con le novità introdotte dal decreto legislativo n. 139/15, completa la revisione dei principi contabili relativi alla redazione dei bilanci di esercizio e consolidati. La nuova versione contiene anche l'illustrazione dei due principi che, per alcuni aspetti, costituiscono una novità: rappresentazione sostanziale riferita alla sostanza dell'operazione o del contratto (articolo 2423-bis c.c.) e rilevanza (articolo 2423 c.c.).

Determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli Oic

Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'Oic non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile, sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

- in via analogica, disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute negli stessi per quanto riguarda definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- finalità e postulati del bilancio.

Finalità del bilancio

Sono richiamati i principi della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio. Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore: la neutralità, anche se non espressamente prevista dalla legge, costituisce un corollario della rappresentazione veritiera e corretta. Il principio di neutralità richiede che il bilancio sia scevro da distorsioni preconcepite nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

I destinatari primari dell'informazione del bilancio sono coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa: investitori, finanziatori e altri creditori.

Postulati del bilancio

Nel principio contabile per “postulati di bilancio” si intendono le disposizioni contenute negli articoli 2423, 2423 bis e 2423 ter del codice civile.

L'Oic declina nei singoli principi contabili nazionali i postulati generali.

I postulati del bilancio sono i seguenti:

- Prudenza;
- Prospettiva della continuità aziendale;
- Rappresentazione sostanziale;
- Competenza;
- Costanza nei criteri di valutazione;
- Rilevanza;
- Comparabilità.

Prudenza

Il principio di prudenza prevale rispetto a quello di competenza. L'articolo 2423-bis del codice civile delinea un effetto asimmetrico nella contabilizzazione dei componenti economici: si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio, mentre si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso.

Il codice civile individua espressamente alcune eccezioni, come nel caso di variazioni positive e negative del *FAIR VALUE* degli strumenti finanziari derivati e di utili e perdite su cambi non realizzati.

Prospettiva della continuità aziendale

E' illustrato e commentato, con alcune integrazioni, il principio della “continuità aziendale”, peraltro già citato nella precedente versione del principio in quanto da sempre previsto nell'articolo 2423-bis del codice civile. In tali situazioni devono essere fornite adeguate informazioni nella nota integrativa.

Rappresentazione sostanziale (Sostanza dell'operazione o del contratto)

La rappresentazione delle operazioni e dei contratti in base alla sostanza, prevista dall'articolo 2423-bis del codice civile, comporta per il redattore del bilancio una serie di “passi”.

Preliminarmente l'Oic 11 rammenta che l'elaborazione dei principi contabili è conformata a tale postulato. Infatti, le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio, i criteri di valutazione, contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale.

Pertanto, la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dal contratto e il confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali e economici. Sono richiamate le definizioni di credito e debito e, ove previsto, del trasferimento di rischi e benefici.

L'analisi dei contratti è rilevante anche per stabilire "l'unità elementare da contabilizzare" ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono emergere più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata, mentre da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

Per esempio, l'Oic 23 indica le condizioni che impongono di trattare un gruppo di commesse come singola commessa o viceversa e l'Oic 32 illustra le situazioni nelle quali si deve scorporare lo strumento finanziario derivato dal contratto primario al fine di contabilizzarlo separatamente.

Rilevanza

L'articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazioni, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione.

L'informazione è rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione: questi sono investitori, finanziatori e altri creditori.

La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa ed è quantificata tenendo conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.

Gli elementi quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici, mentre quelli qualitativi riguardano le caratteristiche peculiari dell'operazione o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio.

Altri postulati

Per quanto riguarda i postulati della **competenza, costanza nei criteri di valutazione, comparabilità**, sono sostanzialmente confermate le disposizioni già contenute nella precedente versione del principio contabile con alcune integrazioni.

Con riferimento al principio di competenza, è rammentato che i costi devono essere correlati ai ricavi: infatti, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, a questi sono correlati/contrapposti i relativi costi.

Franco Roscini Vitali



SCHEMI DI BILANCIO (OIC 10 E OIC 12) E CORREZIONE DI ERRORI MATERIALI (OIC 29)

Franco Roscini Vitali

Marzo 2018

- Modifiche e integrazioni al piano dei conti
- Conto economico
- Stato patrimoniale
- Rendiconto finanziario
- Informazioni nella nota integrativa
- Correzione di errori

Riferimenti normativi:

- Decreto legislativo n. 139 del 18 agosto 2015
- Direttiva UE n. 34 del 26 giugno 2013

- * Il D.Lgs 139/15 ha eliminato la sezione straordinaria del conto economico in base alla previsione della direttiva n. 34/13 che non consentiva diversa interpretazione da parte degli Stati membri.
- * Importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali sono illustrati nella nota integrativa.

Il piano dei conti

Nel piano dei conti dovrebbero essere previsti appositi sottoconti che consentano di individuare, per esempio, quelle che, sino ai bilanci 2015, erano le “sopravvenienze attive e passive” relative a rettifiche di ricavi, proventi, costi e oneri per resi, sconti, abbuoni e premi di esercizi precedenti.

Medesimo discorso per quanto riguarda le imposte, dirette e indirette, relative ad esercizi precedenti.

Queste informazioni possono essere rilevanti per individuare resi di prodotti relativi a ricavi di precedenti esercizi causati da difetti o altro, ma anche per consentire di effettuare variazioni in sede fiscale per neutralizzare oneri/proventi “fuori competenza” causati da correzioni di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti che impattano sul conto economico (a differenza di quelli rilevanti che sono imputati nel patrimonio netto).

Inoltre, il piano dei conti può fornire le informazioni necessarie per redigere la relazione sulla gestione, anche mediante opportune riclassificazioni.

Conto economico

- Oneri e proventi ex straordinari devono essere ricollocati nelle voci di conto economico in base alla “natura” degli stessi per rispettare lo schema di legge.
- Il principio contabile Oic 12 contiene, nell’Appendice, una tabella riepilogativa.
- Tuttavia, in molti casi sarà il redattore del bilancio a individuare la corretta classificazione.

- L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria ha comportato il riesame della distinzione tra attività caratteristica e attività accessoria.
- Pertanto nella voce A.5 sono iscritti componenti positivi che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come aventi "natura accessoria".

- Importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali sono illustrati nella nota integrativa.
- Il concetto di eccezionalità prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria: i singoli elementi di costo/ricavo possono appartenere a qualsiasi area del conto economico.
- Non si tratta di un "recupero" nella nota integrativa degli ex proventi/oneri straordinari.

- Il principio contabile Oic 12 contiene i seguenti esempi di elementi di ricavo/costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informativa richiesta dalla legge:
 - picchi non ripetibili di vendite/acquisti;
 - cessioni di attività immobilizzate;
 - ristrutturazioni aziendali;
 - operazioni straordinarie: cessioni, conferimenti, ecc.

Riclassificazione del conto economico

- L'eliminazione della parte straordinaria comporta una riclassificazione del conto economico che può essere più complessa e impegnativa rispetto al passato. Infatti devono essere eliminati nella parte ordinaria componenti relativi ad esercizi precedenti non derivanti da errori (=sopravvenienze), se di importo rilevante. Medesimo discorso per plus/minusvalenze derivanti da ristrutturazioni o operazioni “eccezionali”, “non ricorrenti”, “non ripetitivi” (evitare nella riclassificazione la denominazione di “straordinari”, eliminata dal legislatore).

- La riclassificazione consente anche di effettuare il confronto con gli indicatori relativi agli esercizi precedenti.
- Medesimo discorso per la determinazione del tax-rate, costituito da imposte correnti, differite e anticipate, che sono le imposte di competenza dell'esercizio, escludendo quelle non di competenza, ovvero relative ad esercizi precedenti, eventualmente presenti nella voce 20 del conto economico.

Stato patrimoniale

- Eliminati i conti d'ordine (non previsti nelle direttive)
- Eliminate le voci dell'attivo relative a spese di ricerca/pubblicità
- Eliminate voci dell'attivo relative alle azioni proprie e aggiunta della specifica riserva negativa nel patrimonio netto
- Nel patrimonio netto è inclusa la Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi (no per schema micro-imprese)
- Ratei e Risconti con eliminazione di aggi/disaggi

- L'iscrizione delle azioni proprie non più nelle immobilizzazioni o nell'attivo circolante ma nella riserva negativa del patrimonio netto comporta una diminuzione dell'attivo con il conseguente effetto sull'indice di redditività del capitale investito, espresso dal ROI (Return on investment) che apparentemente migliora: pertanto, ai fini comparativi, era opportuno rivedere l'indice dell'esercizio 2015.
- Per ROI isolare nel conto economico componenti eccezionali.
- (segue)

- Infatti il ROI è il risultato del rapporto tra Reddito operativo e Capitale investito: pertanto anche il primo valore deve essere determinato correttamente.

Riclassificazione del conto economico: esempio

- **Riclassificazione del conto economico**
- Con riferimento al **conto economico**, può essere opportuno riesporre il contenuto delle voci A 5 e B 14, le quali comprendono anche proventi e oneri relativi all'attività non "tipica", che, tuttavia, viene svolta con carattere di continuità. Inoltre, le voci in oggetto comprendono anche plusvalenze e minusvalenze e altre voci sino ai bilanci 2015 incluse nell'area straordinaria che, ai fini in commento, sono generalmente escluse dalle voci citate. La riclassifica del conto economico è necessaria, per esempio, al fine di ottenere il rendimento del capitale investito.
- **Conto economico**
- Valore della produzione
- – Costi operativi
- = Utile operativo
- +/- Proventi/Oneri finanziari
- +/- *Proventi (oneri) eccezionali/non ripetitivi*
- Utile netto

- **Esempio: ROI (RETURN ON INVESTMENT)**
- Utile operativo dell'impresa 20 (Ro)
- Totale attivo 100 (Ci)
- $Roi = Ro/Ci$
- **Roi = $20/100 \times 100 = 20$ per cento**
- Se l'attivo, per effetto dell'incremento di rimanenze, crediti, oppure immobilizzazioni, fosse 130, si determinerebbe una contrazione del Roi:
- **Roi = $20/130 \times 100 = 15,38$ per cento**
- La formula in oggetto può essere scomposta come segue:
- **Roi = $RO/V \times V/CI$**
- Dove V rappresenta l'ammontare delle vendite (voce A 1 del conto economico): 100 nell'esempio.
- Il rendimento del capitale investito (Roi) è dato dal rendimento operativo sulle vendite moltiplicato per la rotazione del capitale investito rispetto alle vendite stesse. In sostanza, il Roi è determinato da un fattore economico, rappresentato dalla redditività operativa, e da un fattore finanziario, rappresentato dalla rotazione del capitale investito. Pertanto, per incrementare il Roi, come dimostra l'esempio, si deve agire sia sul versante costi/ricavi, comprimendo i primi e incrementando i secondi, sia sullo sfruttamento ottimale di tutte le componenti il capitale stesso: per esempio, un incremento dell'utile operativo, accompagnato da un appesantimento della struttura patrimoniale (dovuto, per esempio, a un eccessivo incremento delle rimanenze o dei crediti), potrebbe anche generare un effetto contrario sul rendimento del capitale investito.
- **Gli effetti sopra sintetizzati dovrebbero essere illustrati e commentati nella relazione sulla gestione.**

Rendiconto finanziario (articolo 2425-ter codice civile)

- Il principio contabile Oic 10 prevedeva già due schemi:
 - indiretto (più facile e in tal senso consigliabile);
 - diretto.
- La novità dei nuovi schemi è l'indicazione dell'ammontare e della composizione delle disponibilità liquide in linea con quanto richiesto dalla norma di legge.

Correzione di errori materiali (Principio contabile Oic 29)

- Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui è commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.
- Gli errori non devono essere confusi con i cambiamenti di stima e neppure con i cambiamenti di principi contabili.

- La correzione di errori rilevanti, commessi in esercizi precedenti, è contabilizzata nel saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui è individuato l'errore, con rilevazione negli utili portati a nuovo o in altra voce se più appropriato.
- Un errore è rilevante se può, individualmente o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio: la rilevanza, poi, dipende dalle dimensioni e dalla natura dell'errore ed è valutata a seconda delle circostanze.

- **Rilevanza (Principio contabile Oic 11: Bozza per la consultazione)**
- L'articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazioni, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione.
- L'Oic 11 precisa che un'informazione è rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione: questi sono investitori, finanziatori e altri creditori.
- La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa ed è quantificata tenendo conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.
- Gli elementi quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici, mentre quelli qualitativi riguardano le caratteristiche peculiari dell'operazione o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio.
- I principi contabili citano, in via esemplificativa e non esaustiva, alcuni casi in cui è possibile derogare ad una regola contabile se gli effetti sono irrilevanti: è il caso della società che decide di non applicare la valutazione al costo ammortizzato per taluni crediti nelle situazioni previste dall'Oic 15.

- Gli errori non rilevanti sono imputati nel conto economico.
- La rilevazione avviene sempre nel rispetto dello schema “per natura” del conto economico.

Correzione di errori: il fisco (Circolare Cndcec 30 ottobre 2017)

- Secondo l'Agencia, la derivazione rafforzata non può mai essere invocata per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori pregressi, derogando alle ordinarie regole di competenza fiscale; infatti, a prescindere dalla rilevanza o meno dell'errore, la sua correzione nei bilanci successivi sarebbe indice essa stessa di un errore di competenza senza rappresentare una diversa qualificazione, imputazione temporale o classificazione di bilancio idonea ad assumere riconoscimento fiscale.



- (segue)

- Modalità per attribuire rilievo fiscale ai componenti erroneamente contabilizzati
- Si ricorda che la procedura per attribuire rilievo fiscale alla correzione degli errori contabili tanto ai fini IRES quanto ai fini IRAP, contenuta nella circolare n. 31/E/2013, è stata superata, con la manovra di bilancio 2017, dalla previsione recante la possibilità di presentare le dichiarazioni integrative “a favore” del contribuente entro il termine di decadenza dell’azione accertatrice (e non più entro un anno dal termine di presentazione della dichiarazione originaria).
- In tale prospettiva, il contribuente deve:
- nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno in cui è stato **corretto** l’errore contabile, effettuare un’apposita variazione fiscale volta a depurare l’utile di bilancio del componente relativo alla correzione dell’errore “non rilevante” che sia stato correttamente imputato a conto economico (ove si tratti di correzione di un errore “rilevante”, non c’è bisogno di operare la variazione, in quanto l’irrilevanza del componente rettificativo opera *per tabulas* non essendo interessato il conto economico);



- emendare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato **commesso** l'errore contabile al fine di far concorrere il relativo componente (anche se negativo) al reddito imponibile di tale esercizio.
- Analoghe considerazioni valgono ai fini Irap.

Conclusioni

Conto economico

L'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico si riflette, in particolare:

- 1) sull'informativa nella nota integrativa;
- 2) su cambiamenti di principi contabili e sulla correzione di errori rilevanti;
- 3) su plus/minusvalenze

Conclusioni

Stato patrimoniale

- Le principali novità dello schema riguardano in particolare il Patrimonio netto con riferimento a:
 - 1) riserva negativa per azioni proprie in portafoglio;
 - 2) riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi (strumenti derivati);
 - 3) cambiamenti di principi contabili e correzioni di errori rilevanti.

Schemi: le conferme

- Nella redazione degli schemi di stato patrimoniale e conto economico non è obbligatoria l'indicazione delle lettere e dei numeri romani.
- Le voci pari a zero, anche nell'esercizio precedente, possono non essere indicate.
- Divieto di compensazione delle voci che devono figurare distintamente negli schemi (il divieto non si applica se la legge richiede l'esposizione "netta").