

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.

- 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'Agenzia, 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").