Circolari Speciali

NOTE OPERATIVE PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli

5
2017

Indice

NOTE OPERATIVE - Principi contabili nazionali

Introduzione	*p. 4*
OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali	*p. 26*
OIC 10 - Rendiconto finanziario	*p. 30*
OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio	*p. 34*
OIC 15 - Crediti	*p. 47*
OIC 16 - Immobilizzazioni materiali	*p. 49*
OIC 19 - Debiti	*p. 51*
OIC 21 - Partecipazioni	*p. 54*
OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali	*p. 55*
OIC 25 - Imposte sul reddito	*p. 59*
OIC 28 - Patrimonio netto	*p. 60*
OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio	*p. 65*
OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto	*p. 71*
OIC 32 - Strumenti finanziari derivati	*p. 73*

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice Direttore
Stefano Zanon

Coordinatore scientifico
Laurenzia Binda, Andrea Scaini

Coordinatore di redazione
L. Reina

Consiglio di redazione
G. Beschi, L. Binda, A. Castelli, C.E. Corona, A. Pratesi, L. Reina, R. Stanghellini, M. Todeschi, S. Zanon

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, F. Bava, F. Boni, A. Bongi, M. Brisciani, A. Casotti, R. Curcu, L. Dall'Oca, A. Devalle, F. Donato, M. Frascarelli, M.R. Gheido, A. Grassotti, P. Meneghetti, M. Nocivelli, A. Pescari, F. Poggiani, G. Pomelli, R.A. Rizzi, G. Saccenti, A. Scaini, S. Tomazzoni, M.T. Tessadri, G.P. Tosoni, F. Vollono, F. Zuech

Composizione e impaginazione
N. Abellondi, A. Beruffi, B. Ferrari, A. Pellizzoni, A. Vezzoni

Servizio clienti e abbonamenti
A. Bendoni, S. Bonandi, S. Bottoglia, A. Cinquetti, E. Floriani, S. Sedassari, M. Ubertini, C. Zuliani

Servizi amministrativi
Stefano Gussago

Stampa
Artigianelli S.p.a. - Tipolitografia Queriniana
Via E. Ferri, n. 73 - 25123 Brescia

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Tel. 0376/775130 - WWW.RATIO.IT

Prefazione

La riforma del D.Lgs. 139/2015 e tutto il corollario dei principi OIC di nuova emanazione (20 nuovi documenti emessi il 22.12.2016), giungono in un momento particolare per le imprese ed i professionisti che le assistono e necessitano quindi di una lettura ed interpretazione "contestualizzata".
Innanzitutto va bene inquadrata e personalizzata in relazione alle dimensioni (approccio quantitativo) ed alle problematiche specifiche (approccio qualitativo) di ogni singola azienda, in quanto il peso della riforma non è sicuramente uniforme ed equanime e poi va "interpretata".
Tutti i players dell'economia reale e della finanza stanno infatti vivendo, non sempre da protagonisti, tante "rivoluzioni": il mondo bancario è alla ricerca di una identità' perduta e deve tornare alla sua vocazione storica a fianco ed a beneficio dell'economia reale ed il Bilancio è l'unico documento per ridurre le asimmetrie informative tra banca e Impresa; la riforma della Legge Fallimentare in cantiere (atto Camera 3671 bis e Atto Senato 2681) obbliga organi di controllo e della pubblica amministrazione a vigilare sulla situazione della aziende anticipando l'insorgere della crisi (che dovrà avere una sua definizione e delimitazione giuridica) con una procedura denominata di "allerta"; è in atto una profonda modifica della revisione e dell'approccio dei revisori nei confronti dell'azienda, del suo bilancio e dei suoi dati, perché, dal Bilancio relativo al 2017, dovranno pronosticare la sussistenza o meno dei requisiti di continuità aziendale.
Tutto ruota quindi intorno al "Bilancio", non più solo documento, ma fascicolo, nella sua più ampia accezione del termine e cioè come necessario documento informativo che deve permettere al suo lettore di trarre conclusioni sul passato, presente e soprattutto sulla evoluzione futura della azienda.
Tantissimi passaggi della norma di riforma e dei nuovi principi contabili chiedono infatti di fornire una visione sempre più prospettica e sempre meno retrospettiva dei fenomeni aziendali.
Purtroppo gli schemi di Stato Patrimoniale, Conto Economico e del Rendiconto Finanziario che ne costituisce elaborazione dinamica, non aiutano tale nuova fase, in quanto, se presi a se stanti, non offrono al lettore del Bilancio una sufficiente informazione.
Tutta la riforma poggia i suoi presupposti, e la sua lettura "contestualizzata", sulla Nota Integrativa che anche la Cassazione Sezioni Unite 22474 del 2016 ha definito quale documento centrale per adempiere correttamente al dovere di adeguata informativa dei soci e dei terzi (i c.d. stakeholders aziendali)
Per tutti gli addetti ai lavori occorre quindi uno sforzo che non è solo di natura mnemonica nel leggere ed assimilare le novità dal punto di vista tecnico/ragioneristico, ma anche e soprattutto di cogliere il cambiamento nell'approccio che deve essere sempre più trasparente e conforme.
Lo speciale che state per sfogliare cerca di avvicinare professionisti, responsabili amministrativi ed imprenditori proprio a quella lettura non formale ma sostanziale della riforma del Bilancio, puntando sugli aspetti pratici, attuativi, indirizzando il lettore a cambiare con consapevolezza e con piena comprensione anche e soprattutto di ciò che sta dietro alla norma ed al principio, con un lodevole tentativo di recupero di una cultura contabile nata sette secoli fa in Italia e che deve recuperare il suo ruolo e non essere travolta dalla "globalizzazione" e massificazione della informazione che deve rimanere personale e personalizzata in quanto l'azienda, ogni azienda è un unicum di storia, persone ed aspirazioni che devono trovare la loro dignità anche nei numeri e nelle parole del "bilancio".

Andrea Scaini

CONTESTUALIZZAZIONE SISTEMATICA DELLA RIFORMA

NUOVE NORME RILEVANTI SUL BILANCIO

- D. Lgs. 18.08.2015, n. 139 ⇨ Nuova disciplina del Bilancio delle società in ottemperanza alla Direttiva 34/2013 ed abrogazione delle direttive IV e VII adottate con D. Lgs. 127/1991. ⇨ Dai bilanci relativi al 2016
- L. 27.05.2015, n. 69 ⇨ Nuova disciplina del reato di false comunicazioni sociali (c.d. falso in bilancio). ⇨ In vigore dal 14.06.2015

Approccio definitivamente chiarito dalla Cassazione sezioni unite sent. 22474/2016.

NUOVO FALSO IN BILANCIO ⇨ False comunicazioni sociali Art. 2621 C.C.

- ⇨ Fuori dai casi previsti dall'art. 2622 C.C., **gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori**, i quali, **al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge,** consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da 1 a 5 anni.
- ⇨ La stessa pena si applica anche se le falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

SENTENZA SS.UU. 27.05.2016, n. 22474

- ⇨ D'altra parte, l'art. 2423 C. C., al c. 3, cita esplicitamente, accanto alla «rilevazione», la «valutazione» dei dati da riportare in bilancio. ⇨
- ⇨ Il medesimo articolo, poi, nell'imporre al redattore del bilancio la elaborazione di un documento che rappresenti «in modo veritiero e corretto» tanto la situazione patrimoniale e quella finanziaria della società, quanto il risultato economico dell'esercizio, consente, inoltre, da un lato (comma 3), di trascurare «i dati irrilevanti» ai fini della predetta rappresentazione, dall'altro (comma 4), di discostarsi, «in casi eccezionali», dai criteri valutativi fissati per legge (negli articoli seguenti), se ciò possa essere di ostacolo proprio a quella esposizione veritiera e corretta dell'assetto societario. Ma, è il caso di notare subito, tale deroga non solo deve essere giustificata dalla situazione contingente, ma deve trovare esauriente spiegazione nella nota integrativa (art. 2427 C.C.), la quale ha la funzione di «motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico». ⇨
- ⇨ Se dunque la nota integrativa rappresenta la chiave di lettura del bilancio e la esplicitazione dei criteri (e della eventuale deroga a tali criteri) di redazione dello stesso, non può esservi alcun dubbio sulla natura prevalentemente (e quasi esclusivamente) valutativa del predetto documento contabile. ⇨

Disposizione definitiva

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

SENTENZA SS.UU. 27.05.2016, n. 22474 (segue)	• Ebbene, le scienze contabilistiche appartengono senz'altro al novero delle scienze a ridotto margine di opinabilità; pertanto la "valutazione" dei fatti oggetto di falso investe la loro "materialità". Ciò senza trascurare il fatto che gran parte dei parametri valutativi sono stabiliti per legge. Ne consegue che la redazione del bilancio è certamente attività sindacabile anche con riferimento al suo momento valutativo; e ciò appunto in quanto tali valutazioni non sono "libere", ma vincolate normativamente e/o tecnicamente • Va dunque, per completezza, definito il concetto di "rilevanza" ai fini del falso in bilancio. Esso ha la sua riconoscibile origine nella normativa comunitaria (art. 2 punto 16 Direttiva UE 2013/34/UE, relativa ai bilanci di esercizio, ai bilanci consolidati ed alle relative relazioni e tipologie di imprese, recepito con D. Lgs. 14.08.2015, n. 136), che definisce rilevante l'informazione «quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori, sulla base del bilancio dell'impresa». • Dovrà dunque il giudice operare una valutazione di causalità ex ante, vale a dire che dovrà valutare la potenzialità decettiva della informazione falsa contenuta nel bilancio e, in ultima analisi, dovrà esprimere un giudizio prognostico sulla idoneità degli artifizi e raggiri contenuti nel predetto documento contabile, nell'ottica di una potenziale induzione in errore in incertam personam.	Disposizione definitiva
	• Essa, dunque, deve riguardare dati informativi essenziali, idonei a ingannare e a determinare scelte potenzialmente pregiudizievoli per i destinatari. Ed è ovvio, in base a ciò che si è premesso, che tale potenzialità ingannatoria ben può derivare, oltre che dalla esposizione in bilancio di un bene inesistente o dalla omissione di un bene esistente, dalla falsa valutazione di un bene che pure è presente nel patrimonio sociale. • L'alterazione di tali dati, per altro, non deve necessariamente incidere solo sul versante quantitativo, ben potendo anche il ed. "falso qualitativo" avere una attitudine ingannatoria e una efficacia fuorviante nei confronti del lettore del bilancio. • Invero, la impropria appostazione di dati veri, l'impropria giustificazione causale di "voci", pur reali ed esistenti, ben possono avere effetto decettivo (ad esempio: mostrando una situazione di liquidità fittizia) e quindi incidere negativamente su quel bene della trasparenza societaria, che si è visto costituire il fondamento della tutela penalistica del bilancio. • Poiché poi il soggetto attivo (gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci, i liquidatori) deve avere agito «consapevolmente» ed «al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto», il delitto è connotato da dolo specifico.	
	• A conclusione delle argomentazioni sopra svolte, si deve - dunque - affermare che, pur dopo le modifiche apportate dalla L. 69/2015, (anche) in tema di false comunicazioni sociali, il falso valutativo mantiene il suo rilievo penale. • Precisamente deve essere enunciato il seguente principio di diritto: "Sussiste il delitto di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di "valutazione", se, in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l'agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni".	

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

FONTI DEL BILANCIO E DELLA SUA REVISIONE

Gerarchia delle fonti

Direttiva UE

⇩

Codice Civile, TUF, TUB, Norme speciali

⇩ ⇩

Amministratori	Sindaci e revisori
⇩	⇩
Attuazioni Tecniche Interpretazioni	Attuazioni Tecniche Interpretazioni
⇩	⇩
• Principi contabili Nazionali OIC • Pricipi contabili internazionali	• Principi di Revizione (Nazionali ed Internazionali) Norme di Comportamento • C.N.D.C.E.C. • Comunicazioni/Delibere Consob

Trib. Milano 1.10.2011, n. 11586

RIFORMA E TRANSIZIONE

⇨ Art. 12, cc. 1 e 2 D. Lgs. 139/2015 ⇨

Art. 12 - Disposizioni finali, transitorie

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.
2. Le modificazioni previste dal presente decreto **all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile**, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.
3. L'Organismo italiano di contabilita' aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'**articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38**, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.

⇨ OIC 30 ⇨

3.1. Definizione e obiettivi

In questo capitolo sono trattate le modalità di presentazione e redazione di bilanci intermedi destinati ad uso esterno. **In questo contesto un bilancio intermedio è definito come un bilancio d'impresa12, di norma, per un periodo inferiore ai dodici mesi13. In genere si tratta di bilanci di durata pari a tre, sei o nove mesi a cui si fa riferimento con la dizione di bilanci trimestrali (primo, secondo, terzo trimestre) o semestrali (nel caso di bilanci presentati per il secondo trimestre).**

Un bilancio intermedio come sopra definito ha l'obiettivo di informare il pubblico circa l'evoluzione della gestione aziendale in corso d'esercizio, **sia per gli aspetti patrimoniali sia per quelli reddituali, e risponde all'esigenza degli utilizzatori del bilancio di avere a disposizione informazioni contabili con frequenza maggiore rispetto al tradizionale periodo annuale.**

Sono, invece, generalmente esclusi altri obiettivi, tipici del bilancio d'esercizio, quali, fra gli altri, la misurazione dell'utile distribuibile. **Inoltre questi tipi di bilanci intermedi non sempre richiedono l'approvazione da parte dei soci.** In alcuni casi specifici, individuati dal codice civile, i bilanci intermedi sono soggetti a particolari formalità quali il deposito nella sede della società.

Essendo documenti contabili pubblici, **destinati ad informare i lettori sull'andamento dell'impresa in corso d'anno, i bilanci intermedi devono osservare i requisiti del secondo comma dell'art. 2423 cod. civ.:** "il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio".

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

RIFORMA E TRANSIZIONE (segue)

⇨ OIC 30 ⇨

2. I BILANCI INTERMEDI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

2.1 Premessa
Scopo di questo capitolo è quello d'identificare la composizione ed il contenuto minimo delle "situazioni patrimoniali" (che rientrano nella più ampia definizione di bilanci intermedi) richieste dal codice civile o comunque ritenute opportune nei casi in cui le società procedano ad operazioni sul proprio capitale (aumenti e riduzioni, acquisto di azioni proprie) o intendano procedere all'emissione di prestiti obbligazionari.
Le situazioni che possono richiedere in determinate circostanze la redazione di bilanci intermedi e che sono trattati in questo documento sono le seguenti:
- **riduzione del capitale sociale per perdite;**
- **riduzione del capitale sociale;**
- **emissione di un prestito obbligazionario;**
- **distribuzione di acconti sui dividendi;**
- **aumento gratuito del capitale sociale mediante imputazione di riserve;**
- **acquisto di azioni proprie;**
- **delibere di fusione e scissione.**

3.3. Principi contabili nazionali
I bilanci intermedi **devono essere redatti utilizzando le stesse regole sulla formazione del bilancio d'esercizio**. Si applicano pertanto ai bilanci intermedi i criteri di redazione previsti dal codice civile in materia **di bilancio d'esercizio, interpretati ed integrati sul piano della tecnica dai principi contabili di riferimento**.
Ciò equivale a considerare il periodo contabile intermedio come un autonomo "esercizio", ancorché di durata inferiore all'anno. Nel linguaggio internazionale questo criterio è noto con il termine di **discrete method**.

Nel bilancio intermedio dovranno inoltre essere utilizzati gli stessi criteri di valutazione adottati per il bilancio d'esercizio; salvo il caso di cambiamento di principi contabili nel bilancio d'esercizio (v. Principio contabile 29 § A "Cambiamenti di principi contabili") che può essere anticipato nei bilanci intermedi.

⇨

Tutte le nuove norme sul Bilancio di esercizio hanno un impatto sulle modalità e criteri di determinazione dei c.d. financial covenant e cioè di quelle clausole risolutive espresse di accordi con Banche o di finanziamenti strutturati, basate sul rispetto di alcuni indici finanziari tra cui vanno citati PFN/EBITDA oppure PN/PFN oppure EBITDA/Rate Prestiti Annui.

Esempi
- Spese pluriennali non più capitalizzabili sul PN.
- Valorizzazione dei derivati sulla PFN e sul PN.
- Abrogazione area straordinaria su EBITDA civilistico.

Rimedi possibili

Esistenza di clausole
frozen gaap
waiver accordi
interpretazioni tecniche
in fase di revisione dei covenants

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

NOVITÀ IN MATERIA DI RELAZIONE DI REVISIONE

Modifica l'art. 14 del D. Lgs. 39/2010 in materia di revisione legale. La norma prevede ora che il giudizio del revisore sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio riguarda anche la conformità alle norme di legge. Inoltre, il giudizio contiene una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori.

⇨

Annunciata il 17.02 la modifica del principio di revisione ISA 720-b con decorrenza dai bilanci 2016 principio di scalabilità degli obblighi

DIRETTIVE

Direttiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16.04.2014 che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati

(Testo rilevante ai fini del SEE)

⇨

Se il revisore legale o l'impresa di revisione contabile si trova nell'impossibilità di esprimere un giudizio di revisione, la relazione contiene una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. Inoltre:

d) indica le eventuali altre questioni su cui il revisiore legale o l'impresa di revisione contabile richiama l'attenzione senza che ciò comporti un giudizio con rilievi;

e) include un giudizio e una dichiarazione, entrambi basati sul lavoro svolto durante la revisione contabile, ai sensi dell'art. 34, par. 1, c. 2 della Direttiva 2013/34/UE;

f) contiene una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente di mantenere la continuità aziendale.

DECRETO LEGISLATIVO 17.07.2016, N. 135

Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

Art. 17
Relazione di revisione e giudizio sul bilancio e responsabilità

⇨

1. Gli articoli 14 e 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, sono sostituiti dai seguenti:

2. La relazione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'articolo 11, comprende:

f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;

⇨

Entrata in vigore dal bilancio relativo al 2017

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

NOVITÀ DEGLI ULTIMI MESI

COMMISSIONE PER ELABORARE PROPOSTE DI INTERVENTI DI RIFORMA, RICOGNIZIONE E RIORDINO DELLA DISCIPLINA DELLE PROCEDURE CONCORSUALI

3. Procedura extragiudizioale di allerta e composizione assistita della crisi

Tra i principali obbiettivi posti dal decreto istitutivo della Conuuissione e dalla Raccomandazione n. 2014/135/UE v'è quello di "consentire alle imprese sane in difficoltà finanziaria di ristrutturarsi in una fase precoce, per evitare l'insolvenza e proseguire l'attività".

L'urgenza di un intervento in questa direzione è attestata da recenti snidi empirici, dai quali emerge un quadro allarmante sull'incapacità delle imprese italiane - per lo più medie o piccole imprese - di promuovere autonomamente processi di ristrutturazione precoce, per una serie di fattori che ne riducono la competitività (sottodimensionamento, capitalismo a conduzione familiare, personalismo autoreferenziale dell'imprenditore, debolezza degli assetti di corporale governance, carenze nei sistemi operativi, assenza di monitoraggio e di pianificazione, anche a breve termine).

A quando la attuazione definitiva?

Procedura di allerta Commissione Rordorf

Attivazione.

• Possono attivare la procedura, oltre al debitore:

.. **l'organo di controllo interno**, che dovrà segnalare alla società prima ed eventualmente poi all'Organismo di Composizione della crisi (art.15, L. 3/2012) **l'emergenza dei sintomi della crisi emergente**. Con la definitiva approvazione dei principi di revisione nel set che la Ragioneria Generale del MEF ha con propria determina del 23/12/2014 identificato ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs 39/2010, il riferimento per l'individuazione degli indicatori di pericolo potrebbe essere l'ISA Italia 570 (Continuità Aziendale), che ne identifica tre tipologie: finanziari, gestionali cui se ne aggiunge una terza, residuale;

.. **alcuni creditori qualificati**, tra cui agenzia delle entrate, enti previdenziali e di riscossione, che in caso di inerzia potrebbero subire la declassazione del credito al chirografo.

BILANCIO SEMPRE PIÙ PROSPETTICO

POCO IMPORTANTI GLI ASPETTI DI CARATTERE FORMALE ED ESPOSITIVO FONDAMENTALE LA NECESSITÀ, OPPORTUNITÀ ED OBBLIGO DI UNA MAGGIORE CHIAREZZA ESPOSITIVA E COMPLETEZZA INFORMATIVA DEL BILANCIO

• Le nuove norme ed i principi contabili attuativi OIC sono permeati da tali inviti e messaggi che oltretutto sono richiesti dal contesto economica nel quale la riforma si va a collocare. **l'art 2428 C.C.** in materia di relazione sulle gestione conferma un obbligo di fornire elementi necessari alla comprensione della situazione della società ed all'andamento della sua gestione:

.. **il n. 9 dell'art. 2427** richiede una nuova e più precisa esposizione di impegni, garanzie e passività potenziali a causa della abrogazione dei conti d'ordine: e' un evidente raccordo tra gestione presente e andamenti futuri in quanto offre visibilità della latenza di situazioni dannose per la azienda;

.. l'**OIC n. 9** tratta dell'obbligo di svalutazione delle immobilizzazioni a bilancio con un approccio basato su flussi finanziari attesi o sulla futura capacità di assorbire gli ammortamenti; il principio raccomanda la redazione di una serie di conti economici previsionali sino a 5 anni;

.. il **n. 22 ter dell'art. 2427** tratta gli accordi non risultanti dallo Stato patrimoniale con rischi e/o benefici significativi (in futuro) per la società: ciò va messo in relazione con il nuovo approccio del nuovo IFRS 16 che obbligherà ad esporre nei debiti e medio termine i futuri canoni di locazione attualizzati e nella immobilizzazioni il diritto d'uso (right of use) del bene assunto in locazione non solo finanziaria.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

BILANCIO SEMPRE PIÙ PROSPETTICO (segue)

POCO IMPORTANTI GLI ASPETTI DI CARATTERE FORMALE ED ESPOSITIVO FONDAMENTALE LA NECESSITÀ, OPPORTUNITÀ ED OBBLIGO DI UNA MAGGIORE CHIAREZZA ESPOSITIVA E COMPLETEZZA INFORMATIVA DEL BILANCIO

- Le nuove norme ed i principi contabili attuativi OIC sono permeati da tali inviti e messaggi che oltretutto sono richiesti dal contesto economica nel quale la riforma si va a collocare. **l'art 2428 C.C.** in materia di relazione sulle gestione conferma un obbligo di fornire elementi necessari alla comprensione della situazione della società ed all'andamento della sua gestione:
  - **.. il n. 9 dell'art. 2427** C.C. richiede una nuova e più precisa esposizione di impegni, garanzie e passività potenziali a causa della abrogazione dei conti d'ordine: e' un evidente raccordo tra gestione presente e andamenti futuri in quanto offre visibilità della latenza di situazioni dannose per la azienda
  - .. l'**OIC n. 9** tratta dell'obbligo di svalutazione delle immobilizzazioni a bilancio con un approccio basato su flussi finanziari attesi o sulla futura capacità di assorbire gli ammortamenti; il principio raccomanda la redazione di una serie di conti economici previsionali sino a 5 anni;
  - .. il **n. 22 ter dell'art. 2427** C.C. tratta gli accordi non risultanti dallo Stato patrimoniale con rischi e/o benefici significativi (in futuro) per la società: ciò va messo in relazione con il nuovo approccio del nuovo IFRS 16 che obbligherà ad esporre nei debiti e medio termine i futuri canoni di locazione attualizzati e nella immobilizzazioni il diritto d'uso (right of use) del bene assunto in locazione non solo finanziaria.

POCO IMPORTANTI GLI ASPETTI DI CARATTERE FORMALE ED ESPOSITIVO FONDAMENTALE LA NECESSITÀ, OPPORTUNITÀ ED OBBLIGO DI UNA MAGGIORE CHIAREZZA ESPOSITIVA E COMPLETEZZA INFORMATIVA DEL BILANCIO

- **Il nuovo 22 quater dell'art. 2427 C.C.** ha traslato nella nota integrativa l'obbligo di definire natura e impatto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo accaduti dopo la chiusura dell'esercizio:
  - **.. il contenuto del n. 13 dell'art. 2427 C.C.** "in quest'ottica l'informativa richiesta in nota integrativa si distingue in:
    - a. informativa di puro accounting, volte a spiegare il contenuto delle singole voci di bilancio;
    - b. informativa utile a valutare l'andamento dell'azienda… L'informazione prevista al numero 13) dell'art. 2427 infatti concorre a valutare l'andamento prospettico dell'azienda, in quanto avere disclosure sull'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali, consente all'utilizzatore del bilancio di depurare il conto economico **da quegli elementi che, avendo carattere di eccezionalità, non rientrano nelle normali previsioni dell'impresa e quindi difficilmente potranno ripetersi negli anni successivi";**
  - .. obbligo informativo sancito dalla Cassazione SSUU 22474/2016 sulla rilevanza del falso valutativo, riforma della relazione di revisione ex D. Lgs. 135/2016 che obbliga a valutare esplicitamente la continuità aziendale Legge di delega della riforma della legge fallimentare passata alla Camera (Atto 3671-bis).

OIC = STANDARD SETTER NAZIONALE

Conseguenze sui bilanci

⇨ **Nella nota integrativa**

⇨ La dichiarazione di conformità ⇨ Inserimento della dichiarazione di conformità del bilancio ai principi contabili nazionali.

⇨ Gli effetti dopo il 91/04 ⇨ La dichiarazione di conformità deve essere valutata con attenzione dagli estensori del bilancio.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

NOTE OPERATIVE: PANORAMICA GENERALE DEGLI ASPETTI GENERALI DELLA RIFORMA 2016

COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA

1.01.2016 — 31.12.2016

Adozione nuova Direttiva 34/2013 — Primo Bilancio «nuovo» Codice Civile

Nuovi OIC «Release 2016» → indicazioni operative

- Prima applicazione
  - Retroattiva (es. Ricerca, pubblicità e strumenti finanziari)
  - Prospettica (es. Avviamento e costo ammortizzato)
- Applicazione a regime

Modifiche al Codice Civile in tema di bilancio

Principi generali
- Principio della rilevanza.
- Prevalenza della sostenza dell'operazione.

Prospetti di bilancio
- Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico.
- Obbligo di redazione del rendiconto finanziario.
- Modifiche alla nota integrativa.
- Modifiche al contenuto della relazione sulla gestione.

Criteri di valutazione
- Spese di ricerca e pubblicità.
- Avviamento.
- Iscrizione dei derivati.
- Valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti.
- Valutazione delle poste in valuta estera.

Art. 12, c. 3 D.Lgs. 139/2015 ⇨ L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'art. 9-bis, c. 1, lett. a), del D. Lgs. 28.02.2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel decreto.

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

SINTESI DELLE NOVITÀ DEL D.LGS. 139/2015

- Introdotto il principio generale della rilevanza.
- Principio della prevalenza della sostanza sulla forma riferito a operazioni o contratti.
- Schema di stato patrimoniale: azioni proprie a riduzione del patrimonio netto; riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi; derivati iscritti tra le attività o i fondi; eliminazione dei conti d'ordine.
- Schema di conto economico: eliminata la parte straordinaria; introdotte voci per rettifiche di valore di strumenti finanziari derivati e voci per società consociate.
- Nuovo articolo 2425-ter relativo al rendiconto finanziario.

- Criteri di valutazione: costo ammortizzato per immobilizzazioni rappresentate da titoli, crediti e debiti.
- Spese di pubblicità e spese di ricerca non più ammortizzabili (resta la possibilità di capitalizzare spese di impianto, ampliamento e sviluppo).
- Avviamento ammortizzato in base alla vita utile o al massimo in dieci anni; strumenti finanziari derivati valutati al *fair value*.
- **Nota integrativa informazioni relative a**: impegni, garanzie a passività potenziali in sostituzione dei conti d'ordine; elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali; rapporti finanziari con gli amministratori; **fatti di rilievo accaduti dopo la chiusura dell'esercizio.**

- Bilancio in forma abbreviata senza rendiconto finanziario e valutazione al costo ammortizzato, ma che recepisce le novità in materia di derivati.
- Micro-imprese: bilancio senza rendiconto finanziario e senza nota integrativa se inserite alcune informazioni in calce allo stato patrimoniale.
- Bilancio consolidato: alcune novità e conferme.

COMPOSIZIONE DEL NUOVO BILANCIO

Bilancio in forma ordinaria
- Stato patrimoniale
- Conto economico
- Rendiconto finanziario
- Nota integrativa

- Relazione sulla gestione
- Relazione del collegio sindacale (se presente)

Bilancio in forma abbreviata
- Stato patrimoniale
- Conto economico
- Nota integrativa

- Relazione del collegio sindacale (se presente).

Bilancio micro imprese
- Stato patrimoniale (con in calce alcuni dati in sostituzione della nota integrativa)
- Conto economico

- Relazione del collegio sindacale (se presente).

Drivers	Ordinario	Abbreviato	Micro
Totale attivo	>4.400.000	< 4.400.000	<175.000
Totale Ricavi	>8.800.000	<8.800.000	<350.000
N° medio dipendenti	>50	<50	<5
Stato Patrimoniale	SI	SI	SI
Conto Economico	SI	SI	SI
Rendiconto Finanziario	SI	NO	NO
Nota Integrativa	SI	SI	NO
Relazione sulla Gestione	SI	NO	NO

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

COMPOSIZIONE DEL NUOVO BILANCIO (segue)

⇨ Driver per stabilire adempimenti

⇨ Ricavi delle vendite e delle prestazioni	⇨ Bisogna fare riferimento alla voce A1 del conto economico.
⇨ Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	⇨ Il valore da considerare è un valore medio: ipotizzando una società con 5 dipendenti per 300 giorni e 4 dipendenti per 65 giorni, la media dei dipendenti è (5*300+4*65)/365= 4,8.
⇨ Parametri di riferimento	⇨ • Le nuove regole si applicano analizzando i parametri di riferimento contenuti in bilanci precedenti all'entrata in vigore delle novità. • Il CNDCEC ha chiarito che "i nuovi limiti devono essere applicati retroattivamente"; dopo due esercizi di rispetto dei limiti le semplificazioni scattano da subito.
Semplificazioni	L'utilizzo delle semplificazioni è sempre **facoltativo**, subordinato "al rispetto del principio generale di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società".

	Bilancio ordinario	**Bilancio abbreviato**	**Micro-impresa**
Eliminazione della possibilità di capitalizzazione di spese di ricerca e costi di pubblicità	✓	✓	✓
Obbligo redazione rendiconto finanziario	✓		
Eliminazione area straordinaria dal Conto Economico	✓	✓	✓
Introduzione principio di rilevanza	✓	✓	✓
Introduzione principio di prevalenza della sostanza dell'operazione	✓	✓	✓
Obbligo di iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al loro fair value	✓	✓	
Obbligo di valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato	✓		
Modifiche alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento	✓	✓	✓
Correzione criterio di valutazione poste in valuta	✓	✓	✓
Iscrizione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto	✓	✓	✓
Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico	✓	✓	✓
Eliminazione dei conti d'ordine	✓	✓	✓
Modifiche Nota integrativa	✓	✓	✓

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

NOVITÀ BILANCIO ABBREVIATO ⇨

Schemi	Semplificazioni
Conto economico (abbreviato)	• È possibile raggruppare: .. Voci A2 e A3 .. Voci B9(c), B9(d), B9(e) .. Voci B10(a), B10(b), B10(c) .. Voci C16(b) e C16(e) .. Voci D18(a), D18(b), D18(d) .. Voci D19(a), D19(b), D19(c), D19(d)
Nota integrativa (abbreviata)	• Il nuovo art. 2435-bis, c. 5, prevede esplicitamente le informazioni obbligatorie da indicare in nota integrativa (in precedenza venivano indicate solo quelle da omettere) oltre a richiedere ulteriori informazioni rispetto alla precedente normativa: .. fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio; .. indicazioni sull'ammortamento dell'avviamento; .. importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali; .. nuove prescrizioni previste per le anticipazioni e i crediti concessi ad amministratori e sindaci; .. indicazioni previste dai nuovi 22-quater, 22-quinquies/sexies, 22-septies.

NUOVO BILANCIO MICRO IMPRESE ⇨

Art. 2435-ter Codice Civile

Bilancio delle micro-imprese.

In vigore dal 01/01/2016

Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis C.C. che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis C.C.. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

1) del rendiconto finanziario;
2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427 C.C., numeri 9) e 16);
3) della relazione sulla gestione: quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 C.C..

Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell'articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell'articolo 2426 C.C..

Le società che si avvalgono delle esenzioni previste del presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

INADEGUATEZZA BILANCIO MICRO IMPRESE

- L'art. 2361 comma 2 C.C., in caso di assunzione di partecipazioni in altre imprese comportante una responsabilità illimitata, impone una specifica informazione in Nota integrativa;
- l'art. 2497-bis comma 4 C.C. chiede di esporre in Nota integrativa, in caso di soggezione ad altrui direzione e coordinamento, un prospetto con i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che la esercita;
- la disciplina sulle cooperative chiede, ai sensi degli artt. 2513 e 2545-sexies C.C., informazioni in merito, rispettivamente, alla mutualità prevalente e all'attività svolta con i soci;
- alla Nota integrativa fa riferimento, in tema di inattendibilità della contabilità, l'art. 1 comma 1 del D.P.R. 570/1996 (il criterio di valutazione delle rimanenze può comunque risultare dal libro degli inventari);
- infine, lo status di start up o di PMI innovative può dipendere, ad esempio, da un determinato volume di spese in ricerca, sviluppo e innovazione che devono risultare dall'ultimo bilancio approvato ed essere descritte nella Nota integrativa.

NOTE IN CALCE AL CONTO ECONOMICO NEL FORMATO XBRL????

PRINCIPIO DI RILEVANZA O MATERIALITY

Nuovo IV comma art. 2423 C.C.
«Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, 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 presente disposizione.».

Chiave di volta per la applicazione o meno del criterio di valutazione del costo ammortizzato disincentivo alle impugnative di bilancio?

OIC n. 11

Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio.

Il bilancio d'esercizio **deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.** Il principio di significatività trova anche riscontro in numerose norme relative alla redazione e al contenuto del bilancio.

Il procedimento di formazione del bilancio implica delle stime o previsioni. **Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio d'esercizio.**

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè **non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.**

Dove trovare i riferimenti della rilevanza

Concetti noti anche in revisione

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

L'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori.

Principio di revisione ISA Italia 320 tabella IFAC.

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

SUBSTANCE OVER FORM RIFORMULATO ⇨ Nuovo Codice Civile ⇨

3. Al primo comma dell'articolo 2423-bis del Codice Civile sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al numero 1) le parole: «, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato» sono soppresse;

b) dopo il numero 1) è inserito il seguente: «1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostenza dell'operazione o del contratto».

La sostanza è quella "economica"
OIC 15 cancellazione crediti
OIC 16 iscrizione immobilizzazioni ed acconti
Effetti fiscali della riforma

SUBSTANCE OVER FORM: LEASING ⇨ Nuovo IFRS n. 16 applicabile solo dal 2019? ⇨

- Non ci sarà più distinzione tra locazione finanziaria e locazione operativa e locazione semplice per evitare elusioni nella rappresentazione in bilancio.
- Andrà rappresentato nell'attivo il diritto di fruire del bene e nel passivo il debito verso il locatore.

Nel frattempo rimane rappresentazione solo in nota integrativa con solito prospetto.
Attenzione ai noleggi che sono già da segnalare, se rilevanti, ai sensi punto 9 e 22 ter art. 2427 C.C.

I NUOVI PRINCIPI - IL LAVORO DELL'OIC

LAVORO DELL'OIC STANDARD SETTER ⇨

Con la pubblicazione del Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139 sulla Gazzetta Ufficiale del 4 settembre 2015 si è completato l'iter di recepimento della direttiva 34/2013/UE. Tale decreto ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio e la disciplina del D.Lgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.

L'art. 12 del D. Lgs. 139/2015 prevede quanto segue:

1. *Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.*
2. *Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.*
3. *L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.*

L'OIC ha iniziato il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali che si prevede si concluderà entro il prossimo mese di luglio.
L'OIC ha ritenuto opportuno dedicarsi prioritariamente a quei principi contabili maggiormente impattati dalle novità introdotte dal D. Lgs. 139/2015 (costo ammortizzato ed attualizzazione per l'iscrizione dei crediti e dei debiti; iscrizione e valutazione in bilancio degli strumenti finanziari derivati; eliminazione dallo stato patrimoniale delle voci "costi di ricerca" e "costi di pubblicità").

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

NUOVI PRINCIPI CONTABILI DAL 22.12.2016

Con la pubblicazione del D. Lgs. 18.08.2015, n. 139 sulla Gazzetta Ufficiale del 4 settembre 2015 si è completato l'iter di recepimento della direttiva 34/2013/UE. Tale decreto ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio e la disciplina del D.Lgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.

L'art. 12 del D. Lgs. 139/2015 prevede quanto segue:

1. *Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.*
2. *Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.*
3. *L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.*

L'OIC ha iniziato il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali che si prevede si concluderà entro il prossimo mese di luglio.
L'OIC ha ritenuto opportuno dedicarsi prioritariamente a quei principi contabili maggiormente impattati dalle novità introdotte dal D. Lgs. 139/2015 (costo ammortizzato ed attualizzazione per l'iscrizione dei crediti e dei debiti; iscrizione e valutazione in bilancio degli strumenti finanziari derivati; eliminazione dallo stato patrimoniale delle voci "costi di ricerca" e "costi di pubblicità").

⇨ All'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) è demandato il compito di aggiornare i principi contabili nazionali (art. 12 del D.Lgs. 139/2015). ⇨ "Tali principi risulteranno di particolare utilità con riferimento alla prima applicazione delle nuove disposizioni e dei principi in essere contenuti" (relazione al D. Lgs.).

⇨
- ✓ O1C 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- ✓ O1C 10 - Rendiconto finanziario
- ✓ OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
- ✓ OIC 13 - Rimanenze
- ✓ OIC 14 - Disponibilità liquide
- ✓ OIC 15 - Crediti
- ✓ OIC 16 - Immobilizzazioni materiali
- ✓ OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
- ✓ OIC 18 - Ratei e risconti
- ✓ OIC 19 - Debiti
- ✓ OIC 20 - Titoli di debito
- ✓ OIC 21 - Partecipazioni e azioni proprie
- ✓ OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione
- ✓ OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali
- ✓ OIC 25 - Imposte sui reddito
- ✓ OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera / CGIC 28 - Patrimonio netto
- ✓ OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
- ✓ OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto / OIC 32 - Strumenti finanziari derivati

⇨ Allineamento alla nuova disciplina di legge del bilancio

⇨ Indicazioni operative per la prima applicazione ⇨ **Esempio**: in sede di prima applicazione del principio contabile, occorre presentare, a fini comparativi, il rendiconto finanziario dell'esercizio precedente.

⇨ Indicazioni operative per l'applicazione a regime ⇨ **Esempio**: ad ogni chiusura di bilancio, la società rileva in S.P. lo strumento di copertura al *fair value* e in contropartita la riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.

⇨ Altre novità introdotte nei principi contabili ⇨ **Esempio**: eliminata la possibilità di rilevare i dividendi per competenza.

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

VARIAZIONI 2016 AGLI SCHEMI DI BILANCIO

È stata pubblicata la nuova Tassonomia delle imprese di capitali che redigono il bilancio secondo norme codicistiche denominata PCI2016-11-14.

- La Tassonomia è stata sviluppata per consentire di depositare in formato XBRL i bilanci redatti secondo le disposizioni di cui al d.lgs. 139/2015 e si applicherà obbligatoriamente ai bilanci chiusi il 31 dicembre 2016 o successivamente per tutte le imprese di capitali interessate dal Dpcm di riferimento n. 304 /2008.
- Considerate le profonde modifiche normative introdotte dal legislatore con il succitato d.lgs. in recepimento della direttiva 34/UE/2013 la nuova Tassonomia è caratterizzata strutturalmente da diverse novità, le principali in sintesi sono:
  - .. l'introduzione del bilancio per le micro-imprese con relativi schemi quantitativi e commento testuale in calce;
  - .. il rendiconto finanziario diventa prospetto quantitativo a sè stante e non più tabella di nota integrativa come nella precedente versione tassonomica;
  - .. il bilancio consolidato invece, come nelle versioni precedenti, rimane confinato ai soli schemi quantitativi (senza nota integrativa strutturata in XBRL)
- Per giungere alla nuova versione della tassonomia in modo di recepire il più ampio possibile contributo da parte di tutti gli operatori è stata effettuata una pubblica consultazione conclusasi lo scorso 30 settembre.
- Il documento descrittivo (pdf) della nuova Tassonomia (prospetti e nota integrativa) è disponibile al seguente link: tassonomia_pci_2016-11-14 mentre il formato XBRL della Tassonomia è scaricabile al seguente link: 2016-11-14.
- Per orientare gli operatori e mantenere traccia delle modifiche via via effettuate rispetto alle precedenti versioni di tassonomia vi invitiamo a consultare il documento changelog_2016-11-14 dei cambiamenti.
- Per avere invece una panoramica della struttura della tassonomia nelle diverse fattispecie di bilanci: micro, abbreviato, ordinario e consolidato consultare sviluppo-complessivo-della-tassonomia.
- La tassonomia è stata approvata dal Consiglio Direttivo di XBRL Italia ed ha ricevuto parere favorevole da parte di OIC, sarà quindi pubblicata a breve sul sito ufficiale dell'Agenzia per Italia Digitale www.agid.gov.it e la notizia sarà quindi poi comunicata dal Ministero competente in Gazzetta Ufficiale.

TEMPISTICA APPROVAZIONE DEL NUOVO BILANCIO

Più tempo per l'approvazione dei bilanci 2016

- L'applicazione delle nuove disposizioni del D.Lgs 139/2015 può rappresentare una delle cause di differimento, in presenza di espressa previsione di statuto.
- L'attuale quadro è reso, peraltro, più complesso dalla mancanza del correlato disposto fiscale, senza del quale non è possibile determinare imposte correnti e fiscalità differita. La pubblicazione delle norme fiscali potrebbe, in aggiunta, portare a ulteriori sforzi interpretativi, ad oggi non quantificabili.
- Per quanto detto, il Consiglio ritiene che, **qualora ricorrano le sopra richiamate condizioni (previsione di statuto e particolari esigenze relative alla struttura della società) non sia improprio il ricorso all'art. 2364, C.C. (art. 2478-bis, C.C.) per l'approvazione del bilancio entro i 180 giorni.**

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

MODALITÀ DEPOSITO DEL NUOVO BILANCIO

Manuale operativo per il deposito dei bilancio al registro delle imprese anno 2017

UNIONCAMERE
Camere di Commercio d'Italia

MANUALE OPERATIVO PER IL DEPOSITO BILANCI AL REGISTRO DELLE IMPRESE

Campagna bilanci 2017

Versione 1.0 del 14.02.2017

ELIMINAZIONE DEI CONTI D'ORDINE

I conti d'ordine spariscono dalla posizione in calce allo stato patrimoniale ma...

c) il numero 9) del primo comma è sostituito dal seguente: " *9) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziai non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonchè gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonchè controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultme sono distintamente indicati*".

Potenziamento dell'obbligo di informativa all'interno della nota integrativa

NUOVI PARTICOLARI IN NOTA INTEGRATIVA

- Descrizione applicazione retroattiva (obbligatoria o facoltativa) o prospettica in base all'OIC 29 con effetti e per quali voci di CE e SP
- Descrizione analitica adattamenti Bilancio 2015 per comparabilità e riferimenti a OIC 10 in caso di prima applicazione
- Identificazione dei casi di non applicazione di nuovi principi contabili (es. costo ammortizzato) per rilevanza ex art. 2423, c. 4
- Nuova e più ampia enfasi su impegni, passività potenziali, Beni di terzi e garanzie
- Raccordo con Conto Economico per evidenza delle poste aventi natura eccezionale rispetto all'attività ordinaria

PESO DISCREZIONALITÀ ESTENSORI BILANCIO

- Write off spese pubblicità e/o ricerca vs. patrimonio netto
- Write on spese derivati vs. patrimonio netto o fondi
- Decisione se errori rilevanti o non
- Applicazione retroattiva facoltativa costo ammortizzato
- Determinazione concetto di materiality per esposizione
- Classificazione eventi eccezionali vs. ebitda
- Notizie su impegni, garanzie, fatti accaduti dopo chiusura

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

IMPLICAZIONI DI NATURA FISCALE DELLA RIFORMA DEL BILANCIO EX D.LGS. 139/2015

RICADUTE DELLE NORME SUL BILANCIO

⇨ Principio di derivazione del reddito d'impresa ⇨ Determinazione del reddito complessivo – Art. 83 Tuir ⇨

- **Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione** conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.
- In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.
- Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19.07.2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'art. 4, c. 7-ter, del D.Lgs. 28.02.2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter C.C., che redigono il bilancio in conformita' alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

Il principio di derivazione c.d. "rafforzata" valeva solo per i soggetti IAS ADOPTER sino a tutto il 31.12.2015.

⇨ La determinazione del risultato di esercizio, ai fini fiscali, avviene secondo regole e norme specifiche, che tendono a dilatare la materia imponibile e a limitare il più possibile i margini di manovra sulle valutazioni e l'incertezza del reddito d'impresa.

Riepilogo dei principi fondamentali per la determinazione del reddito imponibile

⇩

Competenza	⇨	I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi sono imputati all'esercizio o agli esercizi in cui ricade la loro competenza economica, in base al momento in cui si considerano sostenuti o conseguiti sotto il profilo tributario.
Inerenza	⇨	Ai fini della deducibilità le spese e gli altri componenti negativi devono essere inscindibilmente connessi ad attività, operazioni aziendali o beni da cui derivano i ricavi e i proventi che concorrono a formare il reddito imponibile.
Certezza e determinabilità oggettiva	⇨	• I costi e i ricavi non concorrono a formare il reddito tassabile: .. se la loro esistenza non è certa, ovvero non si è verificato il fatto da cui derivano; .. se il loro importo non è oggettivamente determinabile.
Imputazione al conto economico	⇨	• I ricavi, gli altri proventi e le rimanenze concorrono a formare il reddito d'impresa anche se non risultano imputati al conto economico dell'esercizio. • Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.
Nota bene	⇨	• Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili: .. quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme del Tuir che dispongono o consentono il rinvio; .. quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

IMPLICAZIONI DI NATURA FISCALE 2016	Clausola di invarianza di gettito D. Lgs. 139/2015	In vigore dal 19.09.2015 1. Dall'attuazione del presente decreto **non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.** **Implicazioni di natura fiscale della transizione.**

IMPLICAZIONI IRAP 2016 (CFR. OIC)	• Il Documento Interpretativo n. 1 è stato incorporato nella nuova versione dell'OIC 12 "Classificazione dei costi e ricavi nel conto economico" emanata nell'Agosto 2014, come parte integrante del principio contabile. • L'Interpretativo n. 1 fu redatto nel 1998 al fine di rispondere all'esigenza di determinare la base imponibile dell'IRAP (D.Lgs. 446/1997). Tenuto conto della sua diretta rilevanza ai fini fiscali, il documento era stato inserito dal Ministero delle finanze in allegato alle istruzioni della prima dichiarazione IRAP. • Il documento nacque, pertanto, con una propria autonomia rispetto ai principi contabili. Negli anni successivi la disciplina IRAP ha subito una serie di modificazioni normative, che hanno reso tale disciplina più autonoma rispetto all'Interpretativo. • L'Interpretativo non è stato più allegato alla dichiarazione. La disciplina attuale (articolo 5, comma 5) richiama i principi contabili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, prevedendo che "i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa". • **Il richiamo generico ai principi contabili ha reso opportuno incorporare l'Interpretativo nel testo dell'OIC 12, come parte integrante del principio contabile. Non è infatti più necessario dare un'autonoma rilevanza all'Interpretativo n. 1.**

RICADUTE DELLE NORME SUL BILANCIO	Importanza della nota integrativa Corte di Cass., sentenza n. 22016/2014	• Si ricava, dalla pronuncia in questione, l'assoluta importanza della nota integrativa la quale, anche fornendo un'informativa minima ma, comunque, sufficiente, risulta fondamentale per vincere eventuali presunzioni fiscali. • Da rilevare, altresì, l'obbligo di redigere il bilancio utilizzando le regole che supportano tecnicamente la normativa: nello specifico, l'Oic 11 (recante i principi generali di redazione del bilancio) precisa che la nota integrativa: .. deve rendere comprensibili gli aggregati contabili, ampliandone i contenuti informativi di natura patrimoniale, finanziaria ed economica; .. non può sostituire la corretta contabilizzazione, valutazione e rappresentazione che deve essere contenuta nel bilancio stesso; .. deve essere non complessa né particolarmente lunga, ossia tale da occultare l'effettivo contenuto informativo; .. costituisce un ausilio informativo complementare e insostituibile alla comprensione unitaria del bilancio; .. non può rimediare e sanare eventuali comportamenti contabili scorretti.
	Ancora la cassazione sulla sindacabilità degli ammortamenti stanziati a conto economico	Correva l'anno 2007 quando, all'interno della **legge 244 del 24 dicembre**, venne inserito un comma 34 all'articolo 1 ove si affermava che : "Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettificle di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, ... , decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, **possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili".**
	Corretti principi contabili che quindi costituiscono non solo la base per effettuare le variazioni fiscali ma anche le linee guida per il sindacato di coerenza da parte della Agenzia delle Entrate in fase di verifica e controllo.	

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

RICADUTE DELLE NORME SUL BILANCIO (segue)

- Tali concetti **hanno trovato una brutale materializzazione nella sentenza di Cassazione n. 22016 del 17.10.2014**, che si è occupata di una situazione assai frequente, relativa la periodo di imposta 2000 (quindi, antecedente alle modifiche operate nel 2007). Basta riportare queste affermazioni:
  - .. **i criteri di ripartizione del valore da ammortizzare devono assicurare una razionate e sistematica imputazione** del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi onde eventuali modifiche dei criteri di ammortamento dei coefficienti applicati devono essere giustificate in forza di una valida ragione economica e specificamente motivate nella nota integrativa;
  - .. nel caso di specie, la contribuente ha applicato nei periodi d'imposta antecedenti a quello in esame, ai propri beni strumentali, coefficienti di ammortamento pari al 50% di quelli stabiliti dalla normativa fiscale, mentre a far data dall'anno 1999 ha applicato ai medesimi beni i coefficienti stabiliti dalla medesima normativa in misura massima;
  - .. la variazione del criterio di imputazione, **non risulta fondata su una valida ragione economica e non ha trovato alcuna giustificazione nella nota integrativa al bilancio**;
  - .. tale omessa indicazione implica una violazione che non è meramente formale, ma direttamente **contraria all'obbligo di verità e chiarezza nella redazione del bilancio, e che non si esaurisce con la prima annualità in cui si determina la variazione, ma permane per tutte le annualità in cui si rilevi uno scostamento (nel caso di specie assai sensibile) dal criterio di ammortamento originario.**

Poco dopo, in particolare il 14 gennaio 2015, la Cassazione torna a pronunciarsi con la sentenza n. 451 al riguardo di un contribuente che, perduta l'esenzione decennale, aveva incrementato le aliquote di ammortamento. Qui si afferma che u... nel caso di specie; **è incontestato che nessuna nota integrativa conteneva la benché minima motivazione circa la radicale modifica dei coefficienti di ammortamento intervenuta a far tempo dall'esercizio 1999, dunque proprio in concomitanza con la cessazione del regime decennale di esenzione territoriale Irpeg**, che ne ha comportato una sorta di "prolungamento", nella misura in cui l'improvviso (ed apparentemente ingiustificato) raddoppio dei componenti negativi ha determinato un abbattimento dei redditi, nel momento in cui essi erano divenuti nuovamente imponibili. **Né, si sottolinea, alcuna giustificazione al riguardo è stata mai successivamente fornita dalla contribuente, nemmeno nel corso del giudizio".**

Eccoci allora alla sentenza di Cassazione n. 20678 del 14.10.2015 ove si ha modo di leggere che "**l'ammortamento deve essere necessariamente improntato a criterio di sistematicità e Le quote di ammortamento, dovendo essere rapportate in modo tendenzialmente uniforme alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali**, non possono, in assenza di adeguata

esposizione della **relativa giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio, variare in relazione alle diverse annualità"**.

RICADUTE FISCALI SUL BILANCIO E TUIR

Telefisco 2017

BILANCI E REGIMI
27) Fisco e bilanci (per ora) con doppio binario

Domanda - La nuova normativa sul bilanci (D.Lgs. 139/2015, articolo 11) stabilisce che dall'attuazione del decreto "non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica". Si prevede, quindi, un'invarianza di gettito. Tale previsione va interpretata nel senso che l'invarianza è assicurata quando le nuove disposizioni danno origine soltanto a una diversa imputazione temporale delle componenti di reddito?

Risposta - Nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo da parte della V Commissione Bilancio, tesoro e programmazione, il Governo ha avuto modo di chiarire che, nel rispetto della clausola di invarianza finanziaria, le modifiche introdotte da siffatto provvedimento "non hanno effetti ai fini della determinazione della base imponibile delle imprese interessate". Pertanto, è da ritenere che, in assenza di ulteriori interventi normativi, le nuove regole di contabilizzazione introdotte per i soggetti ITA Gaap dal D.Lgs. 139/2015 non possano, in linea di principio, trovare riconoscimento ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP. Ciò determina la necessità per le imprese di gestire un doppio binario civilistico / fiscale, al fine di sterilizzare ogni effetto - anche unicamente di competenza temporale - derivante dall'applicazione delle regole introdotte dal D.Lgs. 139/2015.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

RICADUTE FISCALI SUL BILANCIO E TUIR (segue)

BILANCI E REGIMI
28) Derivazione rafforzata per tutti con una legge

Telefisco 2017

Domanda - Il principio di "derivazione rafforzata" tipico dei soggetti IAS adopter può essere applicato anche ai soggetti che adottano gli standard contabili nazionali o, ai fini fiscali, deve prevalere la rappresentazione giuridico-formale delle operazioni aziendali (principio di derivazione giuridica)? In questo secondo caso si determina un doppio binario civile-fiscale e può accadere che a fronte di uno stesso fenomeno, trattato in modo identico dal punto di vista contabile, si determini un regime fiscale diverso tra soggetti IAS e soggetti non IAS.

Risposta - Il principio di "derivazione rafforzata", in base al quale trovano riconoscimento ai fini della determinazione della base imponibile IRES le diverse qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dai principi contabili rispetto alle regole del TUIR, recato dall'art. 83 del TUIR, come modificato dall'art. 1, c. 58, della L. 244/2007, è riservato, per espressa previsione normativa, ai soli soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS. Pertanto, è da ritenere che un'eventuale estensione di tale principio anche ai soggetti ITA Gaap che redigono il bilancio secondo le regole introdotte dal D.Lgs. 139/2015 non possa che avvenire mediante una modifica normativa. È di tutta evidenzia che ciò determini in capo alle imprese ITA Gaap la necessità di gestire un doppio binario civilistico/fiscale e che, a fronte di uno stesso fenomeno contabilizzato in modo analogo secondo gli standard internazionali e nazionali, si addivenga a regimi fiscali diversi.

Modifica art. 83, c. 1 Tuir

ORA: il principio di derivazione rafforzata vale solo per i soggetti IAS.

⇩

Con l'emendamento: «Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali … e per i soggetti, **diversi dalla micro imprese di citi all'articolo 2435-ter del codice civile**, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile **valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione**, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

Modifica art. 83, c.1 e **1-bis** Tuir

Il principio di derivazione rafforzata verrebbe esteso a tutti i soggetti IRES con eccezione delle micro-imprese.

⇩

I principi contabili sono elevati di fatto a rango normativo.

⇩

Introdotto il comma 1-bis:
estesi ai soggetti IRES, per quanto compatibili, i decreti di attuazione della disciplina IAS-IFRS (Reg. 48 del 1.04.2009 e D.M. 8.06.2011) in materia di qualificazioni, classificazione e imputazioni temporali.

Modifica art. 96, c. 2 Tuir

Rol e interessi

Il D.Lgs 139/2015 ha previsto l'eliminazione delle poste straordinarie dal Conto Economico d'esercizio.

⇩

Le voci che prima erano straordinarie vanno ripartite nelle voci A e B del Conto Economico in base alla loro natura (vedi disposizioni OIC 12).

⇩

Ai fini della determinazione degli interessi passivi deducibili è necessario stabilire quali voci di bilancio siano ricomprese nella determinazione del ROL.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE	note operative

Introduzione alle novità

RICADUTE FISCALI SUL BILANCIO E TUIR (segue)

⇨ Modifica art. 96, c. 2 Tuir (segue) ⇨ Rol e interessi

⇨ Si prevede l'esclusione delle sole partite straordinarie derivanti da trasferimenti d'azienda o rami d'azienda.

⇩

Nuovo art. 96: Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio, **nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda e rami d'azienda.**

⇨ Modifica art. 5 D.Lgs. 446/1997

⇨ L'eliminazione della sezione straordinaria dal c.e. rende necessario determinare quali voci partecipino alla determinazione del valore della produzione IRAP.

⇩

Nuovo art. 5: la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda e rami d'azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

⇨ Modifica art. 108 Tuir

⇨ La applicazione del principio di derivazione rafforzata ha reso necessarie diverse modifiche alle norme fiscali:

⇩

C. 1: abrogato il riferimento a spese per studi e ricerche. Nuovo testo «**Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio**» (es. manutenzione straordinaria su beni di terzi che rimane contenuta nell'OIC 16).
C. 2: ABROGATO: spese di pubblicità e propaganda non sono capitalizzabili e vanno dedotte nell'esercizio
C. 3: abrogato il riferimento alle spese pluriennali. Diventa norma di coordinamento con i commi precedenti per i beni acquisiti in seguito a studi e ricerche.

⇨ Modifica art. 109, c. 4 Tuir

⇨ Coordinamento della disciplina di derivazione rafforzata e imputazione delle voci a patrimonio netto.

⇩

- Come per i soggetti IAS, si considerano deducibili anche i componenti negativi che non transitano dal C.E.
- «Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali adottati dall'impresa.» (procedura di Write On e Write Off ai sensi OIC 29 in fase di prima applicazione).

⇨ Modifica art. 110, c. 9 Tuir

⇨ La BCE ha scoraggiato l'utilizzo del cambi forniti e pubblicati da Banca di Italia. Inoltre a partire dal 1.07.2016, il cambio BCE ha funzione puramente informativa.

⇩

⇨ Aggiornamento TUIR. Viene aggiunto al comma 9 il seguente periodo «Sono, tuttavia, applicabili i tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti utilizzati dall'impresa nella contabilizzazione delle operazioni in valuta, purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti di informazione pubbliche e verificabili.»

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTRODUZIONE | **note operative**

Introduzione alle novità

RICADUTE FISCALI SUL BILANCIO E TUIR (segue)

⇨ Nuovo art. 112

⇨ Viene completamente riscritto l'art. 112, prima dedicato alle operazioni fuori bilancio e ora dedicato agli strumenti finanziari derivati.

⇩

- Abrogato comma 1 che definisce le operazioni fuori bilancio poiché ora i derivati sono definiti da un documento OIC.
- Ufficializzato che concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi derivanti da strumenti derivati.
- I componenti derivanti dalla valutazione di derivati speculativi in essere al 31.12.2015 concorrono alla formazione del reddito per cassa, salvo che abbiano gia' concorso ai sensi del previgente art. 112 nei precedenti esercizi.

⇨

- **Principio di derivazione rafforzata**: la valutazione di cui al comma 3, vale solo per le microimprese. Per i soggetti IAS e per i soggetti ITA-GAAP diversi dalle microimprese, «in deroga al comma 3, i componenti negativi imputati al conto economico in base alla corretta applicazione di tali principi assumono rilievo anche ai fini fiscali».
- Finalità di copertura: il TUIR non disciplina più quando un derivato ha finalità di copertura ma rimanda alla corretta qualificazione a bilancio secondo «la corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa».

⇨

Art. 7 decreto 8.06.2011
Applicabile in quanto compatibile

- **Si considerano con finalità di copertura, ai fini dell'art. 112 del testo unico, le operazioni designate di copertura in conformatà allo IAS 39 e le operazioni attuate mediante il ricorso alla fair value option ai sensi dello IAS 39, par. 9, lettera b (i), per ridurre un'asimmetria contabile nella valutazione delle attività e passività finanziarie.**
- Si considerano con finalità di copertura, ai fini dell'art. 112 del testo unico anche le operazioni in cui un'impresa designa come relazione di copertura solo le variazioni dei flussi finanziari o del fair value dell'elemento coperto al di sopra o al di sotto di un determinato prezzo o in base ad altra variabile, ai sensi dei paragrafi da 72 a 80 dello IAS 39.
- In ipotesi di copertura di flussi finanziari, gli utili o perdite generati dallo strumento con finalità di copertura, **concorrono alla determinazione della base imponibile al momento dell'imputazione al conto economico, secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 112 del testo unico.**
- **La relazione di copertura assume rilievo fiscale se e nella misura in cui risulti da atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione dello strumento di copertura.** ← Nota bene

⇨

Derivati di copertura (c. 4): Se gli strumenti finanziari derivati sono iscritti in bilancio con finalità di copertura di attività o passività, ovvero sono coperti da attività o passività, i relativi componenti positivi e negativi derivanti da valutazione o da realizzo concorrono a formare il reddito secondo le medesime disposizioni che disciplinano i componenti positivi e negativi, derivanti da valutazione o da realizzo, delle attività o passività rispettivamente coperte o di copertura. (Interessi, Merci, Cambi ecc.).

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 9 - SVALUTAZIONE PER PERDITE DUREVOLI DI VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI

SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI

⇨ Art. 2426, c. 1, n. 3 Codice Civile ⇨

- L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore in feriore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore.
- Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento.

OIC 16 E OIC 24

Svalutazione

- La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore per quanto concerne le immobilizzazioni materiali.
- Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione, ai sensi dell'art. 2426, c. 1, n. 3, qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile.
- Sul punto si veda l'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali".

⇨ Impresa in perdita ⇨

OIC 9 svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Novità

- Obbligo di verifica di ipairment indicators.
- Avviamento di prima iscrizione "allocato" ad una o più UGC.
- Introdotti due modelli, uno semplificato per imprese minori.
- Precisato che si svaluta l'avviamento, costi di impianto e ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità successivamente è vietato il ripristino di valore.

⇨ Documento Interpretativo n. 3 OIC ⇨

- La circostanza che un'impresa sia in perdita non significa necessariamente che il valore delle immobilizzazioni non possa essere recuperato: occorre verificare che la perdita non sia duratura e come tale richiedere addirittura la svalutazione.
- È una situazione che richiede una specifica attestazione da parte degli amministratori e dei sindaci.

Perdita → Duratura / Non duratura → OIC 9

⇨ Regola generale ⇨

- Le attività materiali non possono essere iscritte in bilancio per un importo maggiore del valore recuperabile:
  - .. **valore recuperabile per imprese di maggiori dimensioni**: maggiore tra il Valore d'uso * Valore equo (fair value) al netto dei costi di vendita;
  - .. **valore d'uso**: Valore attuale dei flussi di cassa attesi da una attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa (UGC); è proposto un modello semplificato per le PMI
  - .. **valore equo**: l'ammontare ottenibile dalla vendita di un'attività in una transazione ordinaria tra operatori di mercato alla data di valutazione.

⇨

- Precisato che non si devono necessariamente calcolare i 2 valori
- Se esiste che non si devono necessariamente calcolare i due valori:
  - .. la vita residua;
  - .. il criterio di ammosrtamento;
  - .. il valore residuo (coerenza con OIC 16).

  e rettificarli conformemente, a prescindere dal fatto che la perdita venga poi effettiamente rilevata.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 9

SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI (segue)

⇨ OIC n. 9 Valore equo ⇨

L'OIC 9 stabilisce la seguente gerarchia di individuazione del valore equo:

Prezzo pattuito in un accordo vincolato stabilito in una libera transazione.	Miglior evidenza
Prezzo di mercato di un mercato attivo	Miglior evidenza
Utilizzo delle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che le società potrebbe ottenere in una libera trnsazione tra parti consapevoli e disponibili.	Alternativa 1
Utilizzati di prezzi derivanti da recenti transazioni per attività similari effettuate all'interno dello stesso settore industriale	Alternativa 2

⇨

Prima	**Ora**
Prevalente il valore "funzionale" dell'immobilizzazione nel contesto di un'azienda in continuità aziendale (concetto di capacità di ammortamento).	2 approcci: "standard" (di tipo finanziario) e "semplificato".
• Perdita di valore durevole: la quota di costi che in futuro non era recuperabile tramite l'uso. • Associata alla nozione di "straordinarietà e gravità" tale da compromettere la "capacità di assorbire gli ammortamenti".	**Modello standard**: individuazione delle perdite di valore sulla base di impairment indicator e utilizzo di criteri finanziari.
	Modello semplificato: riferimento alla capacità di ammortamento.

⇨ Definizioni

⇨ Perdita durevole di valore ⇨ Si definisce perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile.

⇨ Valore recuperabile ⇨ Si definisce valore recuperabile di un'attività o di un'unità generatrice di cassa il maggiore tra il suo valore d'uso e il suo valore equo (fair value), al netto dei costi di vendita.

⇨ Valore d'uso ⇨ Si definisce valore d'uso il valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da una unità generatrice di flussi di cassa.

⇨ Valore equo (fair value) ⇨
- Il valore equo (fair value) è l'ammontare ottenibile dalla vendita di un'attività in una transazione ordinaria tra operatori di mercato alla data di valutazione.
- La transazione ordinaria non è una vendita forzata.

⇨ Unità generatrice di flussi di cassa (UGC) ⇨ Un'unità generatrice di flussi di cassa è il più piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

⇨ Capacità di ammortamento ⇨ La capacità di ammortamento di un dato esercizio è costituita dal margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti.

Capacità di ammortamento	+ Ricavi - Costi fissi	- Costi variabili - Oneri finanziari

PRINCIPI CONTABILI	note operative

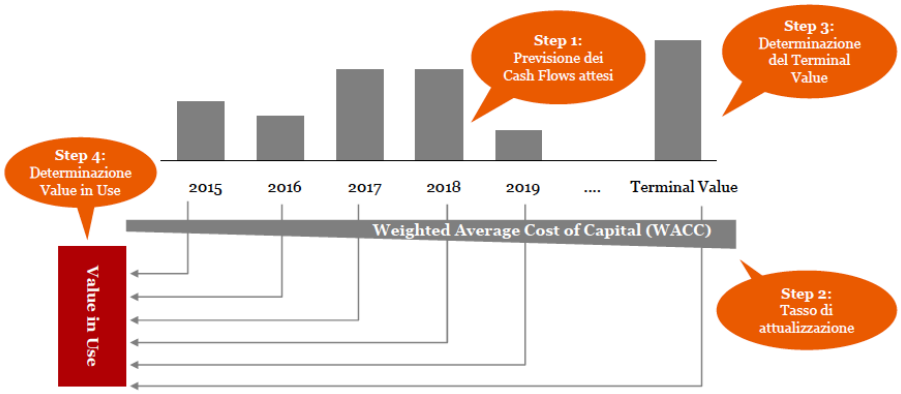
OIC 9

SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI (segue)

⇨ OIC n. 9 Valore d'uso ⇨

Valore attuale dei flussi finanziari attesi da una attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa (CGU)

Flussi di cassa prima di imposte e oneri finanziari



⇨ OIC n. 9 Modello semplificato ⇨

- Approccio semplificato possibile per le società che per due esercizi consecutivi non superino due dei tre seguenti indicatori:
  .. totale attivo bilancio € 4,4 milioni;
  .. ricavi netti delle vendite e delle prestazioni € 8,8 milioni;
  .. numero medio dipendenti maggiore a 50 unità.
- Nella determinazione del valore recuperabile al posto del valore d'uso viene considerata la capacità di ammortamento, cioè il margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti. Specificato metodo di calcolo con esempio applicativo.
- Possibile utilizzare ricavi e costi non attualizzati.
- Non possibile l'approccio semplificato per la predisposizione del bilancio consolidato.

⇨

- Previsione dei risultati economici dei prossimi esercizi (senza attualizzazioni) riferibili alla struttura produttiva nel suo complesso; se struttura produttiva segmentata in rami che producono flussi di ricavi autonomi preferibile applicazione del modello ai singoli rami.
- Somma complessiva dei risultati economici futuri previsti.
- Previsione degli ammortamenti futuri sulla base degli attuali cespiti in ammortamento.
- Confronto tra capacità di ammortamento totale (punto 2) e totale ammortamenti previsti (punto 3).

Se emerge una perdita, prima si imputa all'avviamento poi proporzionalmente alle immobilizzazioni.

⇨ Appendice B ⇨

Albero delle decisioni per rilevare le perdite durevoli di valore

Esiste un indicatore di perdita? → No → Non si procede ad effettuare ulteriori verifiche
↓ SI

Il valore equo è superiore al valore netto contabile? → SI → Non si procede ad effettuare ulteriori verifiche
↓ No

Il valore d'uso è superiore al valore netto contabile? → No → Si svaluta
↓ Si

Non si svaluta

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI (segue)

OIC n. 9 - Modello semplificato

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5	Totale
Ricavi	4.000	6.500	9.000	9.000	9.000	37.500
Costi variabili	- 2.500	- 3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
Costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
Oneri finanziari	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
Capacità di ammortamento	**- 1.700**	**-450**	**800**	**800**	**800**	**250**
Ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
⇨ Ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
Ammortamento avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
Totale ammortamenti	**-300**	**-300**	**-300**	**-300**	**-300**	**-1.500**
Risultato netto	**-2.000**	**-750**	**500**	**500**	**500**	**-1.250**

Perdita

Valore delle immobilizzazioni al 31.12.Xo:		
Cespite A:	V.C.	600
Cespite B:	V.C.	400
Avviamento	V.C.	500
Totale cespiti 1.01.X1	V.C.	1.500

Imputazione della perdita di € 1.250:
Ad avviamento per 500
I residui 750 in proporzione tra A e B:
A: 60,00% 450
B: 40,00% 300

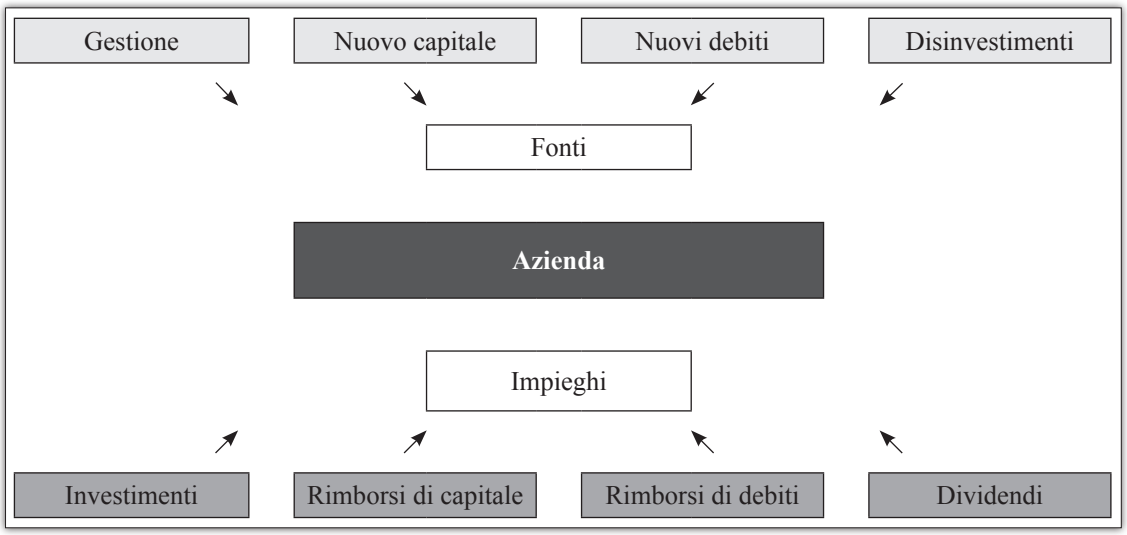
⇨ Metodo semplificato disposizione transitoria ⇨

- Nel contesto normativo del D. Lgs. 139/2015 si ritiene più coerente e adeguato che l'approccio semplificato sia rivolto solo alle società per le quali sono previste **anche normativamente delle semplificazioni e, quindi, solo alle società che redigono il bilancio abbreviato,** di cui all'art. 2435-bis C.C., e alle micro-imprese, di cui all'art. 2435-ter C.C.
- **Il principio contabile consente dunque l'adozione dell'approccio semplificato alle sole piccole e micro-imprese a partire dal 1.01.2017.**
- È presumibile infatti che nelle società di minori dimensioni l'approccio semplificato, che basa la verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni sui flussi di reddito prodotti dall'intera società, fornisca risultati simili all'approccio base.
- La limitazione all'applicazione dell'approccio semplificato alle sole piccole e micro-imprese realizza quindi in maniera più puntuale e precisa tale presunzione. **Tale novità si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31.12.2017, in modo da consentire alle medie imprese di dotarsi degli strumenti necessari all'applicazione della regola ordinaria di determinazione della perdita durevole di valore.**

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 10 - RENDICONTO FINANANZIARIO

RENDICONTO FINANZIARIO



	Esercizio "n"	Esercizio "n-1"
Disponibilità liquide		
• Depositi bancari e postali (Attivo C.IV.1)	X	X
• Assegni (Attivo C.IV.2)	X	X
• Denaro in cassa (Attivo C.IV.3)	X	X
Disponibilità liquide	X	X
• Comprese disponibilità liquide in valuta		

Definizioni

- Il rendiconto finanziario **è un prospetto contabile che presenta le cause di variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio.**

Tripartizione dei flussi finanziari

- I **flussi finanziari** rappresentano un aumento o una diminuzione dell'ammontare delle disponibilità liquide. I flussi finanziari presentati nel rendiconto finanziario derivano dalla gestione reddituale, dall'attività di investimento e dall'attività di finanziamento.

Gestione reddituale	A
Attività di investimento	B
Attività di finanziamento	C
Flusso di cassa del periodo	D = A + B + C
Disponibilità liquide ad inizio periodo	E
Disponibilità liquide a fine periodo	F = D + E

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 10

REDAZIONE DEL RENDICONTO FINANZIARIO

Flusso della gestione reddituale	• Flusso di cassa generato dalla "gestione operativa" dell'impresa. • Si può determinare con il metodo diretto oppure con il metodo indiretto (vedi Tavola 2).
+ Flussi finanziari dell'attività di investimento	• (- Investimenti) + disinvestimenti di immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie) e di attività finanziarie non immobilizzate. • Comprende anche il flusso derivante da acquisizione/cessione di controllate e rami di azienda.
+ Flussi finanziari dell'attività di finanziamento	Ottenimento e restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio (mezzi propri) e di debito (mezzi di terzi).
= Variazione delle disponibilità liquide	Questo ammontare deve "quadrare" con la variazione dell'aggregato delle disponibilità liquide di periodo (liquidità di fine esercizio meno inizio periodo).

GESTIONE REDDITUALE

- Il flusso derivante dalla gestione reddituale può essere determinato con il metodo indiretto oppure con il metodo diretto (vedi Tavola 2): L'OIC 10 non dà disposizioni in merito al metodo "preferito" e pertanto ogni impresa sceglierà lo schema che meglio rappresenta i movimenti dei propri flussi finanziari.
- Alcuni esempi di flussi finanziari generati o assorbiti dalla gestione reddituale sono:
  - incassi da vendite e da prestazioni di servizi;
  - incassi da royalty, commissioni, compensi, rimborsi assicurativi e altri ricavi;
  - pagamenti per l'acquisto di materie prime, semilavorati, merci e altri fattori produttivi;
  - pagamenti per racquisizione di senti;
  - pagamenti a, e per conto di dipendenti;
  - pagamenti e rimborsi di imposte;
  - pagamenti per oneri finanziari;
  - incassi per proventi finanziari.

- Con il metodo indiretto si determina la variazione dei flussi finanziari originati dalla gestione reddituale rettificando l'utile (perdita) netto di esercizio per tenere conto:
  - dei costi senza esborso (tipicamente andamenti, accantonamento ai fondi, svalutazione per perdite non monetarie) e delle alte rettifiche contabili che non hanno richiesto esborsi e incassi;
  - delle operazioni che hanno determinato differimenti nelle variazioni di liquidità, come le variazioni di CCN conseguenti allo svolgimento dell'attività operativa (per es. concessione di crediti, dilazione dei debiti, ecc.);
  - delle operazioni i cui effetti devono essere ricompresi tra i Bussi connessi ad operazioni d'investimento o finanziamento (per es. plusvalenze o minusvalenze su cespiti ceduti).
- Con il metodo diretto, invece, si presentano i flussi finanziari lordi derivanti dalle attività della gestione reddituale.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 10

DETERMINAZIONE DEL FLUSSO DELLA GESTIONE REDDITUALE

Alternativa 1: Metodo indiretto	Importo	Altern. 2: Metodo diretto	Importo
Utile d'esercizio	.....	Totale incassi da clienti	.....
+ imposte sul reddito	.....	+ altri incassi derivanti dall'attività operativa	.....
+ interessi passivi	.....	- pagamenti a fornitori	.....
- interessi attivi	.....	- pagamenti personale	.....
- dividendi incassati	.....	- altri pagamenti	.....
+ minusvalenze	.....	- imposte sul reddito	.....
- plusvalenze derivanti dalla cessione di attività	.....	- interessi pagati	.....
		+ interessi incassati	.....
= Utile/perdita rettificato	**.....**	+ dividendi incassati	.....
+ Rettifiche per costi senza esborso			
Esempi:			
+ ammortamento a fondi	.....		
+ ammortamento immobilizzazioni	.....		
+ svalutazione per perdite di valore	.....		
+/- altre rettifiche non monetarie	.....		
= Flusso finanziario prima delle variazioni di CCN	**.....**		
+/- Variazioni del capitale circolante netto			
Esempio			
+ diminuzione / - aumento rimanenze	.....		
+ diminuzione/- aumento crediti (clienti e altri)	.....		
+ aumento/- diminuzione debiti (fornitori e altri)	.....		
+ diminuzione (meno aumento) nei risconti attivi	.....		
+ aumento (meno diminuzione) nei risconti passivi	.....		
= Flusso finanziario dopo le variazioni di CCN	.....		
+/- altre rettifiche			
Esempi:			
+ interessi incassati	.....		
- interessi pagati	.....		
- imposte sul reddito pagate	.....		
+ dividendi incassati (meno utilizzo dei fondi)	.....		

Manca completamente la definizione di CASH EQUIVALENTS

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 10

NUOVO OIC 10

⇨ Data di entrata in vigore ⇨ La presente edizione dell'OIC 10 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1.01.2016 o da data successiva.

⇨ Disposizioni di prima applicazione ⇨
- L'art. 2425-ter C.C. prevede che "dal rendiconto finanziario risultano, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, le operazioni con soci".
- L'art. 12 del D.Lgs. 139/2015 non prevede un'eccezione all'applicazione retrospettiva di tale previsione. Pertanto, in sede di prima applicazione del principio contabile, occorre presentare, a fini comparativi, il rendiconto finanziario dell'esercizio precedente.

RENDICONTO FINANZIARIO GESTIONALE

⇨
- Modalità alternativa di rappresentazione dei Flussi di Cassa individuano altre tipologie di grandezze finanziarie:
  - .. cash flow to equity flusso di cassa disponibile per gli azionisti;
  - .. cash flow to debt flusso di cassa disponibile per il rimborso del debito.
- Queste grandezze sono tipiche, applicabili ed applicate nella rappresentazione dei Flussi di Cassa nei Piani di Risanamento:
  - .. qanto al CFE, il termine «disponibile» va esteso e ricondotto anche al possibile contributo richiesto agli Azionisti; quindi
  - .. relativamente al CFD, dovrà essere esaminato non solo il rapporto con gli istituti di credito in termini di rimborso del debito, ma il concetto andrà esteso per evidenziare anche l'erogazione della cd. nuova finanza.

⇨

	EBIT Earning before interest and taxes (Risultato prima di oneri finanziari e imposte)
(+)	Ammortamenti, accantonamenti e accantonamento F.do TFR
=	**EBITDA**
(-)	Utilizzo fondo Tfr
(-)	Utilizzo fondo rischi
(-)	Oneri finanziari
(+/-)	Gestione straordinaria
(-)	Imposte correnti
=	**Flusso di cassa reddituale**
(+/-)	Variazione CCN (magazzino, clienti, fornitori, crediti/debiti diversi, ratei e risconti; N.B. separati)
(+/-)	Flusso da gestione cespiti (investimenti, disinvestimenti; N.B. separati)
=	**Flusso di cassa disponibile**

Disponibile per	• Servizio del debito finanziario (capitale e interessi) • Servizio dei leasing • Servizio eventuali piani di rientro fornitori • Azionisti

⇨

=	**Flusso di cassa disponibile per l'azienda**
(-)	Rimborso istituti bancari non aderenti (in caso di piani di risanamento)
(-)	Rimborso società di leasing non aderenti (in caso di piani di risanamento)
(-)	Rimborso fornitori non aderenti (in caso di piani di risanamento)
(-)	Rimborso debiti bancari
(-)	Rimborso debiti di leasing
(-)	Rimborso piano di rientro fornitori
=	**Flusso di cassa disponibile per l'azionista**
(-)	Erogazione dividendi ad azionisti
=	**Flusso finanziario (fabbisogno/surplus)**
(+)	Accensione finanziamenti (anche per erogazione di nuova finanza)
(+/-)	Variazione capitale e riserve
=	**Flusso di cassa totale**

OIC 12 - COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO

PRINCIPI	Redazione del bilancio	• Introduzione del principio di rilevazione e presentazione delle voci di bilancio tenendo conto della **sostanza dell'operazione o del contratto**. • Introduzione del principio della materialità.
	Criteri di valutazione	• L'ammortamento dell'**avviamento** deve avvenire in **massimo 10 anni**. • L'ammortamento dei **costi di sviluppo** avviene secondo la loro vita utile. • Le **spese di pubblicità** e di ricerca **non sono capitalizzabili**. • I crediti, i debiti, i titoli, gli aggi e i disaggi di emissione devono essere valutati in base al costo ammortizzato. • Divieto di capitalizzazione per le **azioni proprie**. • Abolizione del criterio di valutazione costante per le attrezzature industriali. • Introduzione del criterio del ***fair value*** per la valutazione dei **derivati**.
REDAZIONE DEL BILANCIO	Schemi di bilancio	• Eliminazione dei **conti d'ordine**. • Eliminazione delle **spese di ricerca** e di **pubblicità** nello stato patrimoniale (**divieto di capitalizzazione**). • Eliminazione degli aggi e disaggi di emissione nello stato patrimoniale. • Le azioni proprie devono essere indicate a diretta riduzione del patrimonio netto. • Inserimento della riserva di patrimonio netto per la copertura dei flussi finanziari. • Inserimento di voci relative ai rapporti tra società sorelle. • Nuove voci per i derivati sia nel conto economico sia nello stato patrimoniale. • **Eliminazione della sezione straordinaria nel conto economico**.
	Nota integrativa	• Nuove informazioni relative a: .. impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale; .. rapporti economici con amministratori e sindaci; .. strumenti finanziari; .. natura e importo dei costi e dei ricavi eccezionali; .. eventi successivi al bilancio (invece che nella relazione sulla gestione).
	Rendiconto finanziario	**Obbligatorio** per tutte le società di maggiori dimensioni.
TIPOLOGIE DI BILANCI	Bilancio ordinario	Formato da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa; corredato dalla relazione sulla gestione.
	Bilancio abbreviato	Formato da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, con **esonero dal rendiconto finanziario**; possibilità di non redigere la relazione sulla gestione.
	Bilancio micro imprese	Riprende la struttura del bilancio in forma abbreviata, ma se ne differenzia per la possibilità di **non redigere la nota integrativa**.
ENTRATA IN VIGORE		Le disposizioni entrano in vigore **dal 1.01.2016** e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 12

REDAZIONE DEL BILANCIO ORDINARIO

BILANCIO	⇨ Contenuto	⇨	• Il bilancio è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, **dal rendiconto finanziario** e dalla nota integrativa.		
	⇨ Redazione del bilancio	⇨	• Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, 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 a tale disposizione.
	⇨ Nuovo principio di redazione	⇨	La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza** dell'operazione o del contratto.		

STATO PATRIMONIALE	⇨ Azioni proprie	⇨	Le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2357-ter, c. 3 C.C..
	⇨ Conti d'ordine	⇨	In calce allo stato patrimoniale **non devono più risultare le garanzie prestate e gli altri conti d'ordine.**

RENDICONTO FINANZIARIO	⇨ Nuovo art. 2425-ter C.C.	⇨	• Dal rendiconto finanziario risultano: .. l'ammontare e la composizione delle **disponibilità liquide**, all'inizio e alla fine dell'esercizio; .. i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'**attività operativa**, da quella di **investimento**, da quella di **finanziamento**, ivi comprese, con autonoma indicazione, le **operazioni con i soci**.	⇨	Per l'esercizio cui è riferito il bilancio e per quello precedente.

CONTO ECONOMICO

ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA	⇨	• Tutti i componenti che prima venivano classificati in area straordinaria del conto economico ora vanno: .. classificati per natura all'interno delle singole aree di competenza (a, b, c o d del 2425 C.C.); .. rilevati comunque separatamente nel piano dei conti.
	⇨	• In nota integrativa: .. e) il numero 13) del primo comma è sostituito dal seguente: "13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".
		Esempi: • Correzione errori • Cambiamento stime • Plusvalenze da cessione aziende o beni patrimoniali

COMPONENTI STRAORDINARI ⇨

2. La principale modifica apportata al principio contabile OIC 12 in conseguenza delle modifiche legislative ha riguardato l'eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria. **Ciò ha comportato la ricollocazione degli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate, quando è stato possibile identificare ex ante, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione. Per gli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) per cui non è stato possibile identificare ex ante una classificazione sarà il redattore del bilancio, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, ad individuare la corretta classificazione.**
Di seguito si riporta la tabella di riepilogo del trattamento contabile previsto nel nuovo OIC 12 delle fattispecie di costo e ricavo straordinarie ex OIC 12 (versione 2014).

N°	OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
	Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda ossia:	
1	Oneri di ristrutturazioni aziendali	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
2	Componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) proventi diversi dai precedenti.
3	Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione.
4	Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci: C15) proventi da partecipazioni, con separata

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

COMPONENTI STRAORDINARI (segue)

N°	OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
		Indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime; C16b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni; C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti
5	Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione.
6	Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione.
7	Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione.
8	Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria.	Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es.: partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
	Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia:	
9	Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).	I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

COMPONENTI STRAORDINARI (segue) ⇨

N°	OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
10	Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
11	Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.	Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
12	Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.	Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14) oneri diversi di gestione.
13	Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
14	Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) oneri diversi di gestione e A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
15	Indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
16	Imposte relative ad esercizi precedenti.	
	Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad 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. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (Fondo per imposte, anche differite) o dalla voce D12 (debiti tributari), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti"). Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.	Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce 20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate. Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14) oneri diversi di gestione. La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
17	OIC 12 par. 51 f. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria prevista dal D.Lgs. 139/2015 ha comportato **anche un riesame della distinzione tra attività caratteristica ed accessoria.**
È stato deciso di mantenere tale distinzione nonostante non sia espressamente prevista dal codice civile e risulti particolarmente difficile operare standardizzazioni delle singole realtà aziendali.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI		note operative

OIC 12

ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA

⇨ In nota integrativa

⇨ e) il numero 13) del primo comma è sostituito dal seguente: "13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".

⇩

OIC 12 in bozza per commenti ⇨ Si segnala che è ancora in corso di approfondimento la declinazione delle previsioni di cui all'art. 2427, c. 1, numero 13, del codice civile che richiede di indicare in nota integrativa "l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".

Come si può notare anche l'OIC dovrà esaminare tutte le ipotesi che ricadono il tale nuova disposizione.

⇨ OIC 12 definitivo

⇨ L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria prevista dal D.Lgs. 139/2015 ha comportato anche un riesame della distinzione tra attività caratteristica ed accessoria.
È stato deciso di mantenere tale distinzione nonostante non sia espressamente prevista dal codice civile e risulti particolarmente difficile operare standardizzazioni delle singole realtà aziendali.
Tuttavia tale distinzione permette dal lato dei ricavi di distinguere i componenti che devono essere classificati nelle voci A1) Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi e A5) Altri ricavi e proventi. In virtù di questo elemento differenziale, è possibile chiarire che nella voce A1 vengano iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività caratteristica e nella voce A5 vengano iscritti quei componenti positivi di reddito che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come aventi natura accessoria.
Diversamente, dal lato dei costi, tale distinzione non può operare in quanto il criterio classificatorio del conto economico normativamente previsto, è quello per natura.
Questa interpretazione della struttura dei costi di conto economico risulta in linea con la scelta operata dal legislatore, nell'ambito della IV direttiva CEE in tema di schema di conto economico.
Come si evince anche dalla relazione accompagnatoria al D.Lgs. 127/1991 lo schema di conto economico adottato, tra i possibili, è quello "con costi classificati per natura" e a "forma espositiva scalare".

Confermata riallocazione dei costi per natura all'interno delle varie voci analitiche delle aree B - C

⇨
5. L'introduzione della disposizione normativa prevista dall'art. 2427, c. 1, n. 13) C.C. che richiede l'indicazione "dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali" è avvenuta contestualmente all'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico. Si è posto dunque il problema di stabilire se il nuovo disposto normativo andasse inteso come un elemento di continuità rispetto all'eliminazione della voce oneri e proventi straordinari.
6. La sezione straordinaria includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all'attività ordinaria della società. diversamente il concetto di eccezionalità richiamato dal novellato codice civile prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria. I singoli elementi di ricavo o di costo dell'attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del conto economico. ciò che rileva è che si dia evidenza separata in nota integrativa di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale.
7. Pertanto la norma non può essere interpretata come un recupero nella nota integrativa di quegli elementi di ricavo o di costo che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione degli oneri e proventi straordinari.
8. Nel principio contabile Oic 12 la novità legislativa è stata inquadrata nel sistema delle regole contabili avendo particolare riguardo al ruolo della nota integrativa.
9. in quest'ottica l'informativa richiesta in nota integrativa si distingue in:
   a. informativa di puro accounting, volte a spiegare il contenuto delle singole voci di bilancio;
   b. informativa utile a valutare l'andamento dell'azienda. esempi di tale informativa sono quelli relativi ai fatti successivi, alle passività potenziali e, per le ragioni qui di seguito esposte, l'informativa sui fatti eccezionali.
10. L'informazione prevista al numero 13) dell'art. 2427 C.C. infatti concorre a valutare l'andamento prospettico dell'azienda, in quanto avere disclosure sull'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali, consente all'utilizzatore del bilancio di depurare il conto economico da quegli elementi che, avendo carattere di eccezionalità, non rientrano nelle normali previsioni dell'impresa e quindi difficilmente potranno ripetersi negli anni successivi.

Decisa conferma del fattore prospettico di commento che caratterizza la riforma ed il contesto nel quale è introdotta.

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 12

CRITERI DI VALUTAZIONE

IMMOBILIZZAZIONI	Titoli	Le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del **costo ammortizzato**, ove applicabile.
	Riduzione di valore	Generalmente il minor valore cui sono state iscritte le immobilizzazioni non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; tale disposizione **non si applica alle rettifiche di valore relative all'avviamento**.
	Partecipazioni	Quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto **riferito alla data di acquisizione** o risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo.

COSTI DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO	Capitalizzazione	I costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale.	Sono stati e**sclusi i costi di ricerca e di pubblicità**.
	Ammortamento	• **I costi di impianto e ampliamento** devono essere ammortizzati entro un periodo **non superiore a 5 anni**. • **I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile**; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo **non superiore a 5 anni**.	L'ammortamento era previsto per tutti i costi entro un periodo non superiore a 5 anni.
		Finchè l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.	

AMMORTAMENTO AVVIAMENTO	• L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua **vita utile**; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore **a 10 anni**. • Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.	In precedenza era previsto un ammortamento entro 5 anni, con possibilità di estensione in base alla durata dell'utilizzazione.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 12

CRITERI DI RILEVAZIONE

- Disaggio e aggio su prestiti → Il disaggio **e l'aggio** su prestiti sono rilevati secondo il criterio stabilito per i crediti e debiti.
- Crediti e debiti → I crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del **costo ammortizzato**, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del **valore di presumibile realizzo**.
- Attività e passività in valuta →
  - Le attività e passività **monetarie** in valuta sono iscritte al cambio a pronti alla **data di chiusura dell'esercizio**; i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo.
  - Le attività e passività in valuta **non monetarie** devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro **acquisto**.

STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI

- *Fair value* → Gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al ***fair value***.
- Variazioni del *fair value* →
  - Le variazioni del *fair value* sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente a una riserva positiva o negativa di patrimonio netto. → Tale riserva è imputata al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura.
  - Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono **valutati simmetricamente** allo strumento derivato di copertura. → Si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura.
  - **Utili**: Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura.
  - **Riserve di patrimonio**: Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al *fair value* di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli artt. 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 C.C. e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.

BENI DI SCARSA RILEVANZA

→ Le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, **non possono più essere iscritte nell'attivo ad un valore costante** qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio (e sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione).

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 12

CONTENUTO DEGLI SCHEMI

Tavola n. 1 — **Art. 2424 C.C.: Contenuto dello stato patrimoniale**

ATTIVO

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.

B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:

I - Immobilizzazioni immateriali:

1) costi di impianto e di ampliamento;
2) costi di ~~*ricerca*~~*, di sviluppo* ~~*e di pubblicità*~~*;*
3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
5) avviamento;
6) immobilizzazioni in corso e acconti;
7) altre.

Totale.

II - Immobilizzazioni materiali:

1) terreni e fabbricati;
2) impianti e macchinario;
3) attrezzature industriali e commerciali;
4) altri beni;
5) immobilizzazioni in corso e acconti.

Totale.

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

1) partecipazioni in:
a) imprese controllate;
b) imprese collegate;
c) imprese controllanti;
d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
d-bis) *altre imprese;*
2) crediti:
a) verso imprese controllate;
b) verso imprese collegate;
c) verso controllanti;
d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
d-bis) *verso altri;*
3) altri titoli;
4) ~~***azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo***~~ ***strumenti finanziari derivati attivi.***

Totale.

Totale immobilizzazioni (B);

C) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
3) lavori in corso su ordinazione;
4) prodotti finiti e merci;
5) acconti.

Totale

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) verso clienti;
2) verso imprese controllate;
3) verso imprese collegate;
4) verso controllanti;
5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
5-bis) *crediti tributari;*
5-ter) *imposte anticipate;*
5-quater) *verso altri.*

Totale.

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

1) partecipazioni in imprese controllate;
2) partecipazioni in imprese collegate;
3) partecipazioni in imprese controllanti;
3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
4) altre partecipazioni;
5) ~~***azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo***~~ ***strumenti finanziari derivati attivi;***
6) altri titoli.

Totale.

IV - Disponibilità liquide:

1) depositi bancari e postali;
2) assegni;
3) danaro e valori in cassa.

Totale.

Totale attivo circolante (C).

D) Ratei e risconti, ~~**con separata indicazione del disaggio su prestiti**~~.

PASSIVO:

A) Patrimonio Netto:

I - Capitale.
II - Riserva da soprapprezzo delle azioni.
III - Riserve di rivalutazione.
IV - Riserva legale.
V - Riserve statutarie.
~~***VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio.***~~
VI *- Altre riserve, distintamente indicate.*
VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo.
IX - Utile (perdita) dell'esercizio.
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

Totale.

B) Fondi per rischi e oneri:

1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
2) per imposte, anche differite;
3) strumenti finanziari derivati passivi;
4) *altri.*

Totale.

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.

D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) obbligazioni;
2) obbligazioni convertibili;
3) debiti verso soci per finanziamenti;
4) debiti verso banche;
5) debiti verso altri finanziatori;
6) acconti;
7) debiti verso fornitori;
8) debiti rappresentati da titoli di credito;
9) debiti verso imprese controllate;
10) debiti verso imprese collegate;
11) debiti verso controllanti;
11-bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
12) debiti tributari;
13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
14) altri debiti.

Totale.

E) Ratei e risconti, ~~**con separata indicazione dell'aggio su prestiti**~~.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

Tavola n. 2 **Art. 2425 C.C.: Contenuto del conto economico**

A) Valore della produzione:
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Totale.
B) Costi della produzione:
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
7) per servizi;
8) per godimento di beni di terzi;
9) per il personale:
a) salari e stipendi;
b) oneri sociali;
c) trattamento di fine rapporto;
d) trattamento di quiescenza e simili;
e) altri costi;
10) ammortamenti e svalutazioni:
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
12) accantonamenti per rischi;
13) altri accantonamenti;
14) oneri diversi di gestione.
Totale.
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).
C) Proventi e oneri finanziari:
15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate **e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**
16) altri proventi finanziari:
a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti ***e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;***
b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;
c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e ***da imprese sottoposte al controllo di queste ultime****;*
17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti;
17-bis) utili e perdite su cambi.
Totale (15 + 16 - 17+ - 17-bis).
D) Rettifiche di valore di attività **e passività** finanziarie:
18) rivalutazioni:
a) di partecipazioni;
b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
d) di strumenti finanziari derivati;
19) svalutazioni:
a) di partecipazioni;
b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
d) di strumenti finanziari derivati*.*
Totale delle rettifiche (18-19).
~~**E) Proventi e oneri straordinari:**~~
~~**20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);**~~
~~**21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti. Totale delle partite straordinarie (20-21).**~~
~~**Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D+-E);**~~
Risultato prima delle imposte **(A-B+-C+-D)**;
20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;
21) utile (perdite) dell'esercizio.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

NOTA INTEGRATIVA

Tavola n. 3 — **Modifiche al contenuto della nota integrativa**

Costi di ricerca e pubblicità	Non è più richiesta la composizione delle voci costi di ricerca e costi di pubblicità.
Ratei e risconti e altri fondi	L'indicazione della composizione delle voci ratei e risconti attivi e passivi e della voce altri fondi deve essere eseguita indipendentemente dal loro ammontare.
Impegni e garanzie	Importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; degli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché degli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati.
Ripartizione dei ricavi	L'indicazione della ripartizione dei ricavi deve essere effettuata in ogni caso, e non solo se significativa.
Proventi e oneri straordinari	Importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di **entità** o **incidenza eccezionali**.
Compensi amministratori	Ammontare dei compensi, delle **anticipazioni e dei crediti concessi** agli **amministratori** e ai **sindaci**, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.
Warrant e opzioni	Azioni di godimento, obbligazioni convertibili in azioni, **warrants**, **opzioni** e titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono
Parti correlate	Le **operazioni realizzate con parti correlate** devono essere indicate **anche se non rilevanti**.
Fatti dopo chiusura dell'esercizio[1]	Natura ed effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.
Bilancio consolidato	Nome e sede legale dell'impresa che redige il **bilancio consolidato dell'insieme più grande di imprese** di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato.
	Nome e sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato **dell'insieme più piccolo di imprese** di cui l'impresa fa parte, in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato.
Utili e perdite	Proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.
Ordine di presentazione	Le informazioni in nota integrativa relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'**ordine** in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico.
Strumenti finanziari derivati	• Per ciascuna categoria di **strumenti finanziari derivati**: a) il loro ***fair value***; b) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, **compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri**; b-bis) gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il *fair value* non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato; b-ter) le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto; b-quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di *fair value* avvenuti nell'esercizio.
Nota[1]	I fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio non devono più essere indicati nella relazione sulla gestione, in quanto ora contenuti nella nota integrativa.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 12

BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

REDAZIONE DEL BILANCIO ABBREVIATO	Ammortamenti e svalutazioni	Gli ammortamenti e le svalutazioni non devono più essere detratti in forma esplicita dalle voci BI (immobilizzazioni immateriali) e BII (immobilizzazioni materiali) dell'attivo dello stato patrimoniale.
	Rendiconto finanziario	Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata **sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario**.
	Voci del conto economico raggruppabili	• Voci A2 e A3. • Voci B9(c), B9(d), B9(e). • Voci B10(a), B10(b),B10(c). • Voci C16(b) e C16(c). • Voci D18(a), D18(b), **D18(c), D18(d) (strumenti finanziari derivati).** • Voci D19(a), D19(b), **D19(c), D19(d) (strumenti finanziari derivati).**
	Deroghe a criteri di valutazione	Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 C.C., hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale.

Tavola n. 4 — **Nota integrativa nel bilancio in forma abbreviata**

Informazioni complementari	Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.
Non applicazione di disposizioni	Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata, motivando nella nota integrativa la deroga e indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.
Raggruppamenti	Voci contenute in numeri arabi oggetto di raggruppamento.
Esercizio precedente	Non comparabilità e adattamento o impossibilità di questo delle voci dello stato patrimoniale e del conto economico.
Metodo patrimonio netto per partecipazioni	Ragioni per cui il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto riferito alla data di acquisizione o risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata è iscritto nell'attivo quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto.
Avviamento	Periodo di ammortamento dell'avviamento.
Criteri di valutazione	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.
Movimenti delle immobilizzazioni	Movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.
Debiti	Distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a 5 anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie.
Oneri finanziari	Ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce.
Impegni e garanzie	Importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati.
Ricavi e costi eccezionali	Importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali.
Numero dipendenti	Numero medio dei dipendenti, anche omettendo la ripartizione per categoria.
Compensi amministratori	Ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 12

Tavola n. 4 (segue)

Parti correlate	Operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato[1].
Accordi	Natura e obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale (anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici), a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.
Fatti dopo chiusura esercizio	Natura ed effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.
Bilancio consolidato	Nome e sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte, in quanto impresa controllata anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato.
Strumenti finanziari derivati	• Per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati: a) *fair value*; b) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri; b-bis) gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il *fair value* non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato; b-ter) le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto; b-quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di *fair value* avvenuti nell'esercizio.
Nota[1]	Le società possono limitare tale informativa alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti e a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione.

BILANCIO PER MICRO IMPRESE

MICRO IMPRESE ⇨

• Società che redigono il bilancio in forma abbreviata che nel primo esercizio o, successivamente, per 2 esercizi consecutivi, **non abbiano superato 2** dei seguenti limiti:
1) totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: € 175.000;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: € 350.000;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Superamento dei limiti	Le società che si avvalgono delle esenzioni previste per le micro imprese devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il 2° esercizio consecutivo abbiano superato 2 dei limiti previsti per essere considerate micro imprese.

BILANCIO

⇨ Rinvio ⇨ Gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto per il bilancio abbreviato (art. 2435-bis C.C.).

⇨ Esoneri ⇨

• Le micro-imprese sono **esonerate** dalla redazione di:
.. **rendiconto finanziario**;
.. **nota integrativa** quando in calce allo stato patrimoniale risultino:
. l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali;
. l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci;
.. **relazione sulla gestione**; quando in calce allo stato patrimoniale risultino:
. il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
. il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

⇨ Deroghe ⇨

• Non opera la disposizione che impone che gli **strumenti finanziari derivati**, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, siano iscritti al ***fair value***.
• Non è applicabile l'art. 2423, c. 5 C.C.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 15 - CREDITI

NUOVI CRITERI DI VALUTAZIONE DEI CREDITI E DEBITI

⇨ Crediti, debiti e titoli (ove applicabile), ivi compreso l'aggio ed il disaggio sui prestiti (non più nei risconti) dovranno essere valutati con il criterio del costo ammortizzato, così come inteso dagli IAS.

⇨ Norma transitoria art. 12 D. Lgs. 139 del 2015 che consente la non applicazione per le operazioni iscritte ante 1 .012016.

Applicabilità facoltativa per coloro che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese.

CONTENUTO DEL NUOVO ART. 2426 N. 8

⇨ I crediti ed i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti del valore di presumibile realizzo.

⇨ Esiste quindi una sovrapposizione tra attualizzazione già prevista dagli OIC 15 e 19 e criterio del costo ammortizzato?

⇨ In attesa della pubblicazione dei nuovi OIC 15 e 19 si riteneva che la nuova norma interessi soprattutto le poste di natura finanziaria con interessi inesistenti o inadeguati.

CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

⇨ Ambito di applicazione ⇨ Crediti - OIC 15
Debiti - OIC 19
Titoli immobilizzati - OIC 20

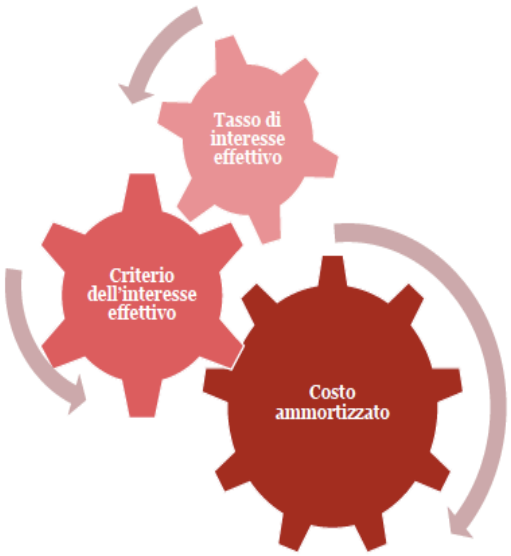
⇨ Può non essere applicato a ⇨ Crediti/debiti/titoli immobilizzati se gli effetti sono irrilevanti.
Ex art. 2423, c. 4 Codice Civile

⇨ A breve termine ➔ scadenza < 12 mesi

⇨ Costi di transazione, premi/scarti di sottoscrizione o negoziazione non significativi.
In tal caso contabilizzati tra i risconti ex paragrafo 104 OIC 24.

⇨ Non è applicato a ⇨ Titoli con flussi non determinabili (es. titoli strutturati, titoli irredimibili, ecc.).

⇨



⇨

- **Il costo ammortizzato** è il valore a cui l'attività/passività finanziaria è stata valutata al momento della rilevazione iniziale al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza e dedotta qualsiasi riduzione a seguito di una riduzione di valore (per le attività).
- Il **tasso di interesse effettivo** è il tasso che attualizza esattamente i pagamenti o gli incassi futuri stimati lungo la vita attesa dello strumento finanziario o, ove opportuno, un periodo più breve al valore contabile netto dell'attività o passività finanziaria.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 15

RAPPRESENTAZIONI CONTABILI

⇨ Crediti commerciali [OIC 15 attuale] ⇨
- Ricavi e interessi attivi (per la componente finanziaria)
- Interessi attivi e risconti passivi
- Risconti passivi e interessi attivi (interessi di competenza)

⇨ Crediti commerciali [D. Lgs. 139/2015] ⇨
- Crediti e ricavi
- Ricavi a crediti (per la componente finanziaria)
- Crediti e interessi attivi (interessi di competenza)

La novità riguarda l'imputazione in avere dei crediti anziché nei risconti passivi.

CRITICITÀ DEL COSTO AMMORTIZZATO

⇨ Problema principale sui gruppi di impresa che finanziano le società sottostanti o consorelle a tassi non adeguati o a tasso zero. ⇨ Occorre prestare anche molta attenzione all'obbligo di rappresentazione secondo sostanza dell'operazione o del contratto perché molti finanziamenti potrebbero dovere essere imputati in parte a capitale proprio sulla ricevente ed a partecipazione sull'erogante.

Art. 2467 C.C.	Finanziamenti soci infruttiferi da privati.

CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

⇨ **Tasso di interesse contrattuale = tasso di interesse di mercato**

Valore di iscrizione = valore nominale -/+ costi di transizione → Calcolo tasso di interesse effettivo → Calcolo piano di ammortamento

⇨ **Tasso di interesse contrattuale ≠ tasso di interesse di mercato**

Valore di iscrizione = VA flussi al tasso di mercato -/+ costi di transazione → Calcolo tasso di interesse effettivo → Calcolo piano di ammortamento

OIC 15 E COSTO AMMORTIZZATO

⇨ Crediti commerciali [OIC 15 attuale] ⇨
- Crediti e ricavi
- Ricavi e interessi attivi (per la componente finanziaria)
- Interessi attivi e risconti passivi
- Risconti passivi e interessi attivi (interessi di competenza)

⇨ Crediti commerciali [D. Lgs. 139/2015] ⇨
- Crediti e ricavi
- Ricavi a crediti (per la componente finanziaria)
- Crediti e interessi attivi (interessi di competenza)

La novità riguarda l'imputazione in avere dei crediti anziché nei risconti passivi.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 16 - IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Se **l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo.** Se, ad esempio, un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile o macchinario, **il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto** e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

Component approach confermato ma ...

Norma di comportamento AIDC n. 197

Oggetto: Ammortamento degli impianti fotovoltaici (ed eolici) "imbullonati".

Massima

- Gli impianti fotovoltaici (ed eolici) fissati al suolo sono beni immobili, da includere negli opifici ai fini catastali. La loro natura immobiliare e la classificazione catastale, essendo ininfluenti rispetto alla durata utile, non comportano conseguenze sul piano degli ammortamenti. A tali impianti, per analogia, é applicabile il coefficiente di ammortamento fiscale del 9% previsto per gli impianti di produzione di energia termoelettrica.
- Fanno eccezione le parti dell'impianto che si distinguono quali fabbricati in senso proprio, alle quali è applicabile il coefficiente del 4% disposto per i fabbricati industriali, e talune parti accessorie, per le quali sono previsti ulteriori specifici coefficienti.

Component approach confermato ma ...

Interrogazione parlamentare 22.9.2016 n. 5-09541

5-09541 Fragomeli: Applicazione a tutti gli impianti fotovoltaici ed eolici fissi di un'aliquota di ammortamento del 9%

Come evidenziato dagli stessi Onorevoli interroganti, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 36/2013 ha evidenziato che la definizione di bene mobile o immobile non si presta ad un'interpretazione univoca ai fini fiscali e, pertanto, ha ritenuto opportuno qualificare gli impianti fotovoltaici sulla base della loro rilevanza catastale. Inoltre, poiché il decreto ministeriale 31.12.1988 non contempla uno specifico coefficiente di ammortamento per la categoria di beni in parola, l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che si rende applicabile il principio, affermato da consolidata prassi ministeriale, secondo cui occorre far riferimento ai coefficienti previsti per i beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentano caratteristiche similari dal punto di vista del loro impiego e della loro vita utile. In tale ottica, è stato attribuito il coefficiente di ammortamento del 9% ai soli impianti fotovoltaici qualificabili come beni mobili in quanto equiparabili alle centrali termoelettriche, mentre è stato attribuito il coefficiente del 4%, previsto per i fabbricati destinati all'industria, agli impianti fotovoltaici qualificabili come beni immobili.

Ne consegue, allora, che l'eventuale riconoscimento di un'aliquota «indifferenziata» del 9% comporterebbe effetti negativi di gettito, sia per la circostanza che l'aliquota di ammortamento viene in alcuni casi incrementata, sia per il fatto che tutti i nuovi impianti fotovoltaici beneficerebbero del c.d. super ammortamento.

Tenuto conto delle numerose criticità connesse alla questione prospettata dagli interroganti, la ristrettezza dei tempi non consente agli Uffici una valutazione ponderata della problematica stessa. Infatti, a prescindere dall'aspetto sopra evidenziato del gettito, occor**re approfondire il tratta**mento fiscale degli impianti in questione, sia ai fini dell'ammortamento di cui all'art. 102 del TUIR che del super ammortamento di cui all'art. 1, cc. 91-94, della L. 208/2015.

Si rileva, altresì, che dovranno essere anche affrontate le problematiche relative alla divergenza esistente tra la disciplina civilistica, che prevede il separato ammortamento delle componenti dal cespite principale qualora queste abbiano vite utili di durata diversa (ad esempio turbina e centrale termoelettrica), e la normativa fiscale, che prevede, invece, un'unica aliquota di ammortamento per il cespite principale (centrale termoelettrica).

La semplice fissazione di un'aliquota unica per gli impianti fotovoltaici ed eolici, infatti, non chiarirebbe definitivamente il trattamento fiscale dei beni che in bilancio vengono ammortizzati, sia dai soggetti OIC che dai soggetti IAS, secondo il criterio del c.d. «component approach».

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 16

DISPOSIZIONI COMUNI OIC 16 E 24

- Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni materiali per il valore netto contabile dell'immobilizzazione materiale ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione **comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato.**
- L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione, e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a conto economico nelle voci indicate al paragrafo 28.
- La disciplina in tema di cespiti destinati alla vendita si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo in modo permanente. **Tali beni sono infatti valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile,** oltre a non essere più oggetto di ammortamento.

N.B.

- Il valore recuperabile di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo valore equo (fair value), al netto dei costi di vendita. Sul punto si veda: OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali".

- Gli acconti versati ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali iscritti nella voce BII5 sono rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi sono corrisposti.

Acconti

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 19 - DEBITI

APPLICAZIONE COSTO AMMORTIZZATO

- **I costi di transazione sono costi marginali direttamente attribuibili all'acquisizione, all'emissione o alla dismissione di un'attività o di una passività finanziaria.**
- Un costo marginale è un costo che non sarebbe stato sostenuto se l'entità non avesse acquisito, emesso o dismesso lo strumento finanziari.
- I costi di transazione **includono gli onorari e le commissioni pagati a soggetti terzi (es.: consulenti, mediatori finanziari e notai), i contributi pagati a organismi di regolamentazione e le tasse e gli oneri sui trasferimenti.**
- **I costi di transazione non includono premi o sconti sul valore nominale del debito e tutti gli altri oneri previsti dal contratto di finanziamento e pagati alla controparte.**

Le altre definizioni sono in tutto e per tutto allineate a quelle dei crediti da OIC 15.

Rilevazione iniziale dei debiti valutati al costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione

Calcolo del costo ammortizzato

- **L'art. 2426, comma 1, n. 8 c.c. prescrive che "i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale".**
- Il criterio del costo ammortizzato **può non essere applicato ai debiti se gli effetti sono irrilevanti, ai sensi dell'art. 2423, comma 4, del codice civile**, rispetto al valore determinato in base ai parr. 53-56. **Si può presumere che gli effetti siano irrilevanti se i debiti sono a breve termine (ossia con scadenza inferiore ai 12 mesi) o se i costi di transazione**, le commissioni e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo rispetto al valore nominale. In tal caso la società applica i paragrafi 53-56, salvo l'applicazione dei paragrafi 47-52 sul processo di attualizzazione.
- Le regole relative al calcolo del costo ammortizzato si applicano a tutti i debiti classificati nelle **voci da D1a D14 del passivo dello stato patrimoniale.**
- **Quando un debito è rilevato per la prima volta, il valore di iscrizione iniziale è rappresentato dal valore nominale del debito, salvo quanto previsto dai paragrafi 47-52**, al netto dei costi di transazione e di tutti i premi, gli sconti, gli abbuoni direttamente derivanti dalla transazione che ha generato il debito.

Quindi il costo ammortizzato si applica anche per i finanziamenti da soci che sono al D3.

La disposizione sui finanziamenti infragruppo vale anche per i soci finanziatori persone fisiche?

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 19

RAPPORTI FINANZIARI TRA SOCI E SOCIETÀ

Patologici	**Fisiologici**
• Eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto; • Situazione finanziaria che richiederebbe ragionevolmente un conferimento.	Altri casi
Si applica l'art. 2467 C.C.	**Non si applica l'art. 2467 C.C.**

Limite alla emissione di finanziamenti

$$\textbf{Leva} = \frac{\text{Cap. proprio + Cap. di terzi}}{\text{Capitale proprio}} = \frac{\text{Totale fonti di finanziamento}}{\text{Capitale proprio}}$$

Se il livello di **leverage** giustifica l'apporto di capitale sotto forma di conferimento, il finanziamento verrebbe attratto all'interno dell'art. 2467, con conseguente postergazione? ?

Valori limite del rapporto di indebitamento (leverage = fonti di finanziamento/ patrimonio netto)

Leverage	Analisi
1,0	Indipendenza da capitale di credito: caso limite dell'assenza di strutture finanziarie legate all'indebitamento
1,0 ; 1,5	Struttura finanziaria tendente a risultare più che soddisfacente, in quanto idonea a consentire l'espansione dell'impresa.
1,5 ; 1,8	Area di equilibrio connessa con una struttura finanziaria ancora tendenzialmente soddisfacente, sebbene già al limite.
1,8 ; 3,0	Struttura finanziaria caratterizzata da uno stato non ancora patologico, peraltro indicativo di tendenze equilibratrici e quindi da tenere sotto assiduo e attento controllo.
> 3,0	Segnalazione di "stati patologici" via via più gravosi, connessi con aree variamente estese di squilibrata struttura finanziaria.

Rapporto di indebitamento ⇨ Eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto della società ⇨ Indice di indipendenza finanziaria **Leverage = 2,1** — Non sufficiente ad evitare la postergazione. ⇨ Trib. Venezia 3.03.2011

Prededucibilità dei crediti — Art. 182-quater l.fall., c. 3 ⇨ I crediti derivanti da finanziamenti, anche effettuati da soci, in esecuzione di un concordato preventivo (anche in bianco) o di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato sono prededucibili. ⇨ Fino alla concorrenza dell'80% del loro ammontare. ⇨ In **deroga** alla **postergazione** di cui all'art. 2467 e 2497-quinquies C.C.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 19

RAPPORTI FINANZIARI TRA SOCI E SOCIETÀ (segue)

- Applicabilità della norma in tema di Spa
  - Art. 2497 quinquies C.C
  - Finanziamenti nell'attività di direzione e coordinamento → Ai finanziamenti effettuati a favore della società da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da altri soggetti ad essa sottoposti, si applica l'articolo 2467.
  - Finanziamenti infragruppo → • La postergazione si applica anche alle spa quando:
    - .. il finanziamento provenga dalla controllante diretta;
    - .. il finanziamento provenga dalla controllante indiretta;
    - .. il finanziamento provenga da una società sorella.
- Rischi penali per l'amministratore → Bancarotta preferenziale art. 223 l.f.
  - Reclusione da 1 a 5 anni per colui che prima o durante la procedura fallimentare a scopo di favorire, a danno dei creditori, taluno di essi, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione.
  - ⇩
  - Il reato viene integrato dall'amministratore che, nel periodo di insolvenza, restituisca ai soci i finanziamenti dagli stessi anteriormente concessi alla società (poiché non sussiste alcun interesse societario in tal senso).
- Norma 10.7 → Doveri dei sindaci
  - Fase di erogazione → Rispetto normativa sul risparmio.
  - Fase di trasformazione del debito in capitale → Verifica che i soci abbiano preventivamente accettato la remissione del debito.
  - Fase di restituzione del finanziamento ai soci → Verifica che i finanziamenti non siano restituiti in situazioni di eccessivo squilibrio finanziario.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 21 - PARTECIPAZIONI

AZIONI PROPRIE A PATRIMONIO NETTO

4. Al primo comma dell'art. 2424 del Codice Civile, sono apportate le seguenti modificazioni:

h) le parole:
- **..** I - Riserva per azioni proprie in portafoglio;
- **..** VII - altre riserve, distintamente indicale.
- **..** VIII - utili (perdile) palati a nuovo;
- **..** IX - utile (perdila) dell'esercizio.

sono sostituite dalle seguenti:
- **..** VI - altre riserve, distintamente indicate;
- **..** VII - riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziati attesi;
- **..** VIII - utili (perdite) portati a nuovo;
- **..** IX - utile (perdita) dell'esercizio;
- **..** X - riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.

⇩

Il divieto di iscrivere azioni proprie nell'attivo riguarda anche quelle non destinata a permanere durevolmente nel patrimonio della società.

Occorre prestare attenzione ad eventuali covenants basati sul valore del patrimonio netto.

• È necessario distinguere tra:
1) società che prestano azioni proprie iscritte nell'attivo al 31.12.2015

• Con effetto 1.01.2016 dovranno essere effettuate le seguenti rilevazioni contabili:

RISERVA PER AZIONI PROPRIE IN PORTAFOGLIO	a	**RISERVE LIBERE (ES. FACOLTATIVA)**	**100,00**
RISERVA NEGATIVA PER AZIONI PROPRIE IN PORTAFOGLIO	a	**AZIONI PROPRIE**	**100,00**
In caso di acquisto di azioni proprie a partire dall'1.01.2016 deve essere effettuata la seguente rilevazione contabile			
RISERVA NEGATIVA PER AZIONI PROPRIE IN PORTAFOGLIO Utilizzo valori bollati su contratti di locazione.	a	**BANCA C/C**	**100,00**

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 24 - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

VALIDO FINO AL 2015

Beni immateriali	Costi pluriennali
Identificabilità e individualità	Indeterminatezza
Diritti giuridicamente tutelati che consentano di avere benefici futuri attesi.	Collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto.
Suscettibili di valutazione e qualificazione autonoma.	La propria utilità non si esaurisce nell'esercizio in cui sono sostenuti.

+ Avviamento

↓ Obbligo di capitalizzazione

↓ Facoltà di capitalizzazione §35 OIC 24

OIC N. 24 2015 ---- IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

- L'OIC 24, pubblicato all'inizio del 2015, entra in vigore già per gli esercizi chiusi al 31.12.2014.
- Sono stati definiti in modo chiaro i requisiti generali per l'iscrizione degli elementi degli oneri pluriennali:
  - .. è dimostrata la loro utilità futura;
  - .. esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
  - .. è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.
- L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi devono risultare da un piano economico della società: questo sottintende l'esistenza di un piano economico previsionale (budget).

COSTI DI PUBBLICITÀ

- Il D. Lgs. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai costi di pubblicità dalla voce dello stato patrimoniale BI2. La relazione di accompagnamento precisa che il decreto elimina il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità contenuto nel n. 3) dell'articolo 2427 trattandosi di costi non più capitalizzabili.
- L'OIC 24 rivisto nel 2014 prevedeva la possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità, se relativi ad **"operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali" [enfasi aggiunta].**
- La modifica legislativa alla voce BI2 esclude la possibilità di una generica capitalizzazione dei costi di pubblicità, ma consente quella relativa ai costi di impianto e ampliamento. **Pertanto, i costi di pubblicità precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2014, se soddisfano i requisiti ora stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova versione dell'OIC 24, dalla voca BI2 alla voca BI1 Costi di impianto e di ampliamento.**

Riclassificando lo Stato Patrimoniale anche per il 2015 in modo conforme.
Cioé imputati al patrimonio netto di apertura, mettendo in evidenza anche eventuali carenze di PN di fine 2015.

- I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova versione dell'OIC 24, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale e sono trattati secondo le disposizioni di prima applicazione stabilite nella nuova versione dell'OIC 24 (cfr. par. 100).

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 24

SPESE DI RICERCA

- **La modifica all'articolo 2424 del codice civile, che ha previsto l'eliminazione del riferimento al costo di ricerca dalla voce dello stato patrimoniale BI2, ha comportato una revisione dell'impostazione dell'OIC 24 sul tema.** Non essendo più prevista la voce costo di ricerca nell'attivo, l'OIC ha ritenuto opportuno aggiornare le definizioni di costo di ricerca e di costo di sviluppo, **eliminando il riferimento al costo di ricerca applicata**. Al riguardo, l'OIC ha notato che la definizione di costi di ricerca applicata e i criteri di capitalizzabilità di detti costi, ai sensi dell'OIC 24 rivisto nel 2014, così come per i costi di sviluppo, fanno chiaramente riferimento alla necessità che il prodotto e processo cui la ricerca si riferisce siano già individuati e definiti, mentre il costo della ricerca di base è sostenuto in un momento precedente. Venendo meno la categoria della ricerca applicata, si è ritenuto opportuno aggiornare la definizione di costo di ricerca di base, adeguandola a quella contenuta nei principi contabili internazionali, specificando che tale costo è normalmente sostenuto in un momento antecedente a quello in cui è chiaramente definito e identificato il prodotto o processo che si intende sviluppare. Si è altresì chiarito nella definizione di costo di sviluppo che questo è il risultato dell'applicazione della ricerca di base.
- **Pertanto i costi di ricerca applicata, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore dell'OIC 24 rivisto nel 2016, continuano, in sede di prima applicazione della nuova versione dell'OIC 24, ad essere iscritti nella voce BI2 Costi di sviluppo se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 49.**

- I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015, continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ad essere iscritti nella voce BI2 Costi di sviluppo se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 49.
- **I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione previsti al paragrafo 49, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.**

Cioé imputati al patrimonio netto di apertura, mettendo in evidenza anche eventuali carenze di PN di fine 2015.

ELISIONE SPESE PUBBLICITÀ E RICERCA

Esempio	Spese di pubblicità capitalizzate nell'esercizio 2014	€ 500
	Periodo di ammortamento: 5 esercizi	
	Spese di pubblicità residue al 31.12.2015	€ 300
	Riserve di utili al 31.12.2015	€ 1.000
	Lo storno non è deducibile nell'esercizio (ipotesi di lavoro in attesa di chiarimenti ufficiali).	

- Dal punto di vista operativo è necessario pertanto:
  .. rilevare lo storno dei costi di pubblicità residuali al 31.12.2015 in sede di riapertura generale dei conti all'1.01.2016.

RISERVE DI UTILI	a	**SPESE DI PUBBLICITÀ**	**300,00**

- Dal punto di vista operativo è necessario pertanto:
  .. in presenza dei presupposti, iscrivere le attività per imposte anticipate sulla differenza tra valore civilistico ("0") e valore fiscale (300) delle spese di pubblicità all'1.01.2016.

ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE	a	**RISERVE DI UTILI**	**90,00**

(*)Fiscalità determinata con l'aliquota del 30% per semplicità di calcolo.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

ELISIONE SPESE PUBBLICITÀ E RICERCA (segue)

• Dal punto di vista operativo è necessario pertanto:
.. rideterminare i dati del 2015 ai fini comparativi ai sensi dell'OIC 29 come se da sempre ci fosse applicato il nuovo criterio di valutazione (divieto di capitalizzazione).

Stato patrimoniale all'1.01.2016

	1.01.2016	31.12.2015		1.01.2016	31.12.2015
B.I.2 Costi di sviluppo	0	0		1.000 -210	
C.II 5-ter Attività per imposte anticipate	90	90	Riserve di utili	790	790

(*) Aliquota fiscale Ires + Irap ipotizzata al 30% per semplicità di calcolo.

Rilevazione dello storno delle spese di pubblicità all'1.01.2016, connessa riduzione delle riserve di utili e iscrizione delle attività per imposte anticipate.

Rideterminazione, ai fini comparativi, degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile.

Stato patrimoniale all'31.12.2016

	31.12.2016	31.12.2015		31.12.2016	31.12.2015
B.I.2 Costi di sviluppo	0	0		1.000 -210	1.000 -210
C.II 5-ter Attività per imposte anticipate	60	90	Riserve di utili	790	790

(*) Aliquota fiscale Ires + Irap ipotizzata al 30% per semplicità di calcolo.

Effettuazione della variazione in diminuzione nel modello unico e parziale riassorbimento delle attività per imposte anticipate.

Conto economico 2016

	2016	2015		
Ammortamento immobilizzazioni immateriali	0	0	→	Minori ammortamenti di 100
Imposte sul reddito • Imposte correnti • Utilizzo imposte anticipate	- 30 ..... - 30	- 30 ..... - 30	→	Maggiori imposte di competenza
Risultato d'esercizio	.....	.....		

Effettuazione della variazione in diminuzione nel Modello unico(*), riduzione di imposte correnti compensata dal riassorbimento per pari importo delle attività per imposte anticipate.

PRINCIPI CONTABILI	note operative

OIC 24

IMPOSSIBILE CAPITALIZZARE I COSTI

⇨ Possono essere capitalizzati ai sensi OIC 24 i soli costi di sviluppo e non più quelli di ricerca e di pubblicità.

⇩

• Non esiste nel D.Lgs. disposizione transitoria e quindi impossibile mantenere gli esistenti.
• Nuovi OIC = imputazione a riserva perchè cambiamento principi imposto dalla legge.

⇩

Problema di raccordo con la normativa fiscale per deduzione residui

⇨ Attenzione alla conferma nell'art. 2426 che il tutto avviene solo con il consenso del collegio sindacale.

⇩

La relazione ha precisato che non è stata accolta l'osservazione delle commissioni parlamentari di attribuire il consenso al revisore legale.

⇩

Collegio sindacale ha funzione di controllo revisore legale interviene in fase successiva.

⇨ Attenzione alla conferma nell'art. 2426 che il tutto avviene solo con il consenso del collegio sindacale.

⇩

Le ragioni di una particolare attenzione all'intero mondo delle immobilizzazioni immateriali e materiali.

AVVIAMENTO E RIFORMA DLGS. 139/2015

⇨ • Ammortamento in base a vita utile.
• Se non determinata e in casi eccezionali non sopra 10 anni.
• Per periodi superiori motivazione degli amministratori.

⇩

Disciplina transitoria art. 12 D.Lgs. 139 nuova norma si può non applicare alle operazioni (avviamenti) che hanno ancora effetto sui bilanci.

⇩

Se avviamento viene svalutato non più possibile il ripristino.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 25 - IMPOSTE SUL REDDITO

OIC N. 25 PER PRUDENZA

⇨

- Le attività per imposte anticipate sono rilevate **nel rispetto del principio di prudenza, solo quando ci è la ragionevole certeza del futuro recupero.**
- **La ragionevole certezza è comprovata** quando:
  - .. **esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili** non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
  - .. negli esercizi in cui di prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, **vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento**.

Segnale verso i terzi

Iscrizione	Non iscrizione
Impegna	**Comunica**
a fronteggiare le perdite	l'incapacità a generare imponibili fiscali nei successivi esercizi

OIC 28 - PATRIMONIO NETTO

PATRIMONIO NETTO	⇨	• Nelle osservazioni inviate all'OIC è stato fatto notare che andrebbe meglio contestualizzato tale passaggio fondamentale per evitare errate interpretazioni non in linea con la dottrina prevalente; tali interpretazioni potrebbero anche essere utilizzate in modo pretestuoso dalla ADE per ricondurre alcuni di tali versamenti tra quelli non appostabili a patrimonio netto e di conseguenza riconducibili, ai sensi dell'art. 46 Tuir, a finanziamenti soci e farli così rientrare nella disciplina presuntiva di fruttuosità prevista dal Tuir. • È opportuno quindi che il principio, nel descrivere la non restituibilità definisca che tale caratteristica sussiste anche se temporanea per espressa volontà assembleare. **Ci si riferisce a quelle delibere che prevedono un tempo massimo entro il quale il Consiglio di Amministrazione deve provvedere alla convocazione della Assemblea Straordinaria per formalizzare l'aumento del capitale sociale, trascorso il quale le somme tornano, come ovvio, nella libera disponibilità dei soci.** Tale prassi assembleare è prevista in dottrina in numerosi interventi, riassunti ad esempio nel libro "le operazioni sul capitale" a cura di Quatraro, D'Amora ed altri autori – Edizioni Giuffrè con supporto di Sentenze di Cassazione ed interventi di G.E. Colombo e G. Tantini. • **In buona sostanza si tratta di prevedere esplicitamente nel paragrafo 17 del nuovo Principio che tali versamenti possono rimanere vincolati alla loro destinazione originaria (e quindi non essere restituibili) sino al termine fissato dalla delibera originaria che li ha generati ovvero sino all'eventuale termine che, ai sensi dell'art. 1183 C.C., ciascun socio può chiedere agli amministratori (I comma articolo citato) o al Giudice (II comma articolo citato) secondo il principio del "quod sine die debetur, statim debetur".** • Questa lettura rende giustizia e coerenza **anche alle definizioni di carattere fiscale date dall'art. 46 Tuir sulla esclusiva rilevanza della appostazione a Bilancio delle somme versate dai soci per stabilirne un titolo diverso dal mutuo e permette di trovare una forma condivisa dai principi contabili nazionali che consenta ai soci di potere ottenere pacificamente la restituzione delle loro somme divenute esuberanti, senza incorrere nella presunzione assoluta dell'art. 47 I comma secondo periodo Tuir.** • Tale precisazione nel principio contabile permetterebbe inoltre di rispettare la volontà assembleare originaria che ben può prevedere un periodo di vincolo che serva a stabilire se le suddette somme possano o meno risultare anche esuberanti rispetto alle sopravvenute esigenze della società, del suo patrimonio e della sua struttura finanziaria.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | note operative

OIC 28

PATRIMONIO NETTO

Associazione Dottori Commercialisti
Milano

Via Fontana 1 - 20122 Milano
Tel. 02.55.01.76.51 / 02.54.01.06.62
Fax 02.55.01.98.49
e-mail adcmi@adcmi.it
Sito internet: www.adcmi.it

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO

ASSOCIAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 162

PRESUNZIONE ASSOLUTA DI PRIORITA' NELLA DISTRIBUZIONE DI UTILI E RISERVE DI UTILI, DI CUI ALL'ART. 47 DEL D.P.R. 917/1986

MASSIMA

La presunzione assoluta in tema di priorità nella distribuzione dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, prevista dall'art. 47, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non trova applicazione per le riserve che, pur formate con utili, non siano distribuibili ai soci.

La riserva legale per la quota eventualmente accantonata in eccesso rispetto al limite di un quinto del capitale è considerata disponibile per la distribuzione.

La presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 non opera in caso di restituzione ai soci dei versamenti in conto futuro aumento di capitale al verificarsi della condizione risolutiva della mancata effettuazione dell'aumento, nonché in caso di rimborso dei mutui (finanziamenti fruttiferi o infruttiferi) erogati dai soci alla società.

Mer 17/09/2014 | Il Sole 24 ORE

FISCO

Contabilità. Il nuovo Oic 28 sui versamenti in «conto futuro»

Aumenti di capitale, iscrizione vincolata nel patrimonio netto

Necessaria la non restituibilità ai soci

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI	note operative

OIC 28

PATRIMONIO NETTO	⇨	- le "Riserve per versamenti effettuati dai soci": sorgono in occasione di apporti dei soci effettuati con una destinazione specifica. A tal fine possono individuarsi le seguenti riserve che hanno uno specifico vincolo di destinazione: la Riserva per "Versamenti in conto aumento di capitale" che accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio; **la Riserva per "Versamenti in conto futuro aumento di capitale" che accoglie i versamenti non restituibili effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale;** la Riserva per "Versamenti in conto capitale" che accoglie il valore di nuovi apporti operati dai soci, pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale; al Riserva per "Versamenti a copertura perdite" che accoglie i versamenti effettuati dopo che si sia manifestata una perdita. I suddetti versamenti non costituiscono prestiti restituibili (che devono invece essere iscritti nella voce D3 del Passivo) ma rappresentano vere e proprie riserve di capitale la cui normale... **La riserva per versamenti in conto futuro aumento del capitale è da ritenersi assoggettata ad uno specifico vincolo di destinazione e, pertanto, da restituire ai soci se poi l'aumento non viene effettuato. Diverso è il discorso per la riserva per versamenti in conto capitale. Cfr. M. Caratozzolo, op. cit. 342.** ⟵

OIC 19 E 28 ----- DEBITI CON SOCI	⇨	Debiti verso soci per finanziamenti	⇨	• La voce D3 contiene l'importo di tutti i finanziamenti concessi dai soci alla società sotto qualsiasi forra& per i quali la società ha un obbligo di restituzione. • **Non è rilevante ai fini della classificazione nella voce D3 la natura foifera o meno di tali debiti, né l'eventualità che i versamenti vengano effettuati da tutti i soci in misura proporzionale alle quote di partecipazione.** • L'elemento discriminante per considerare il debito un finanziamento e non un contributo va individuato **esclusivamente nel diritto dei soci previsto contrattualmente alla restituzione** delle sonune versate (indipendentemente dalle possibilità di rinnovo dello stesso finanziamento). **Infatti, per questa tipologia di versamenti il loro eventuale passaggio a patrimonio netto necessita della preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione, trasformando così il finanziamento in apporto di capitale.** • **Nella voce D3 sono iscritti i finanziamenti effettuati da un socio che è anche una società controllante.**	⇨	Finanziamenti da controllanti in D3
	⇨	Rinuncia del credito da parte del socio	⇨	La rinuncia del credito da parte del socio - che si concretiva in un atto formale effettuato esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società - **è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito**. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società **in una posta di patrimonio netto.**		
	⇨	Trasformazione dei versamenti a titolo di finanziamento	⇨	• Il loro passaggio a capitale necessita della **preventiva rinuncia dei soci al diritto alla restituzione (remissione del debito)**. • Dal verbale assembleare deve emergere con chiarezza la **volontà di ciascun socio di modificare la qualificazione del versamento**, poiché la remissione del debito si perfeziona con la comunicazione del creditore al debitore (art. 1236 C.C.). • Con la **comunicazione scritta** dai soci agli amministratori circa la rinuncia, si trasforma il finanziamento in apporto e si può partecipare alla copertura di perdite o ai futuri aumenti di capitale.		

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 28

OIC 19 E 28 ----- DEBITI CON SOCI (segue)

⇨ Il passaggio a capitale dei fondi ricevuti quale finanziamento, necessita della **preventiva rinuncia dei soci al diritto di restituzione** con conseguente **trasformazione del finanziamento in apporto.**

⇨ La rinuncia del credito vantato dal socio comporta la **costituzione di una riserva di capitale di pari importo da utilizzare per copertura di perdite o per futuri aumenti di capitale.**

⇨ NON È CORRETTO
che i versamenti effettuati dai soci transitino direttamente nel conto economico.

⇨ La rinuncia del credito da parte di soci **non genera alcun utile fittizio nè alcuna sopravvenienza tassabile** (art. 88, c. 4 Tuir).

⇩

L'operazione non deve concorrere a formare il reddito in quanto trova causa non nello spirito di liberalità o nella remissione di un debito da parte di un terzo, bensì nella **volontà di un socio di patrimonializzare la partecipata** (Ris. min. 22.05.2002, n. 152/E).

⇩

SOCI C/FINANZIAMENTI	a	**RISERVA PER VERSAMENTI SOCI A FONDO PERDUTO**	**800,00**

⇨ Imposta di registro proporzionale

⇨ Versamenti a titolo di finanziamento (Aspetti di natura fiscale) ⇨ Tali somme, in quanto non risultano allocate a patrimonio netto soggiacciono alla presunzione di cui all'art. 46 Tuir ed anche a quella relativa di fruttuosità di cui all'art. 45, c. 2 Tuir e, se formalizzati mediante contratto o enunciati in altro atto sottoposto a registrazione o acquisiti ai sensi art. 15 T.U. Registro, scontano l'imposta di registro nella misura del 3%.

Cfr. anche Corte di Cassazione 15585 del 30.06.2010

⇨ Artt. 2, 9 e 22 D.P.R. 131/1986

- ⇨ • **Accordo verbale** (non soggetto a registrazione)
  • **Scambio di corrispondenza** (soggetto a registrazione solo in caso d'uso). ⇨ No
- ⇨ • Tutti i contratti aventi contenuto patrimoniale (sono soggetti a registrazione entro 20 giorni dalla sottoscrizione):
  .. atto pubblico;
  .. scrittura privata autenticata;
  .. scrittura privata. ⇨ Si

⇩

Cass. 20.06.2010, n. 15585
(Conf. Cass 1756/2008 - Cass. 5946/2007)

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 28

OIC 19 E 28 ----- DEBITI CON SOCI (segue)

⇨ Imposta di registro proprzionale (3%)

Cass. 20.6.2010 n. 15585; (Conf. Cass 1756/2008 Cass. 5946/2007)

⇨ **Va assoggettato ad imposta di registro il finanziamento soci menzionato negli atti di ripianamento perdite,** attraverso la rinuncia dei soci a conseguire la restituzione della somma erogata, a prescindere dall'effettivo uso del finanziamento, che è irrilevante ai fini dell'applicazione del tributo menzionato in atto di ripianamento perdite.

⇨ **SI**
La tassazione si configura attraverso l'istituto della Enunciazione" (art. 22 D.P.R. 31/1986)

⇨ Altri problemi di natura fiscale

⇨ assonime
Associazione fra le società italiane per azioni

APPROFONDIMENTI

N. 11 DEL 2013

Finanziamenti e versamenti dei soci a favore della società: l'onere probatorio funzionale ad escluderne l'onerosità

⇨
- Alla luce di queste disposizioni, e segnatamente della presunzione stabilita dall'art. 46 del Tuir, la Corte di Cassazione ha rilevato che la presunzione legale di onerosità del prestito concesso dal socio alla società da lui partecipata, prevista dal D.P.R. 22.12.1986, n. 917, art. 43 Tuir, può essere vinta da prova contraria ("a carico del contribuente"), ma che siffatta prova "non é libera, ossia non può essere data con qualsiasi mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme stabiliti tassativamente dalla legge, la quale rinuncia alla suddetta presunzione sol quando risulti, dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società, che il versamento fu fatto a titolo diverso dal mutuo. Secondo la Corte, dunque, la presunzione di onerosità dell'apporto potrà essere utilmente superata solamente attraverso l'indicazione dell'infruttuosità del versamento nei libri sociali senza che possano essere utilizzati altri mezzi di prova.
- Le conclusioni raggiunte dal Supremo Collegio suscitano a nostro avviso non poche perplessità.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

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

RIFORMA E TRANSIZIONE

⇨ Art. 12, cc. 1 e 2 D.Lgs. 139/2015 ⇨

Articolo 12

Disposizioni finali, transitorie

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.
2. Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.
3. L'Organismo italiano di contabilita' aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.

⇨ Novità del bilancio

⇨ Applicazione prospettica ⇨
- Avviamento
- Costo ammortizzato e attualizzazione crediti e debiti

⇨ Applicazione retroattiva

⇨
- Spese di ricerca
- Spese di pubblicità
- Strumenti finanziari derivati
- Azioni proprie

⇨ **Ai soli fini comparativi**
- Classificazione voci negli schemi di S.P. e C.E.
- Rendiconto finanziario

OIC 12 MA OIC 29 PER DEFINIZIONI

⇨ Principi contabili ⇨ Sono le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità di rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio.

⇨ Criteri di valutazione ⇨
- Sono le regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio.
- I metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato.
- Ad esempio, il criterio di valutazione delle rimanenze è la valutazione al minore tra il costo di acquisto e di produzione e il valore desumibile dall'andamento di mercato; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il LIFO,FIFO o il costo medio ponderato.

⇨ Applicazione retroattiva ⇨ Quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI	note operative

OIC 29

OIC 12 MA OIC 29 PER DEFINIZIONI (segue)

⇨ Rilevazione in bilancio

⇨ • Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se:
.. **è richiesto da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (cambiamenti obbligatori di principi contabili); o**
.. è adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (cambiamenti volontari di principi contabili).

⇨ I cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nella legge o nei nuovi principi contabili. In assenza di specifiche disposizioni transitorie, **i cambiamenti obbligatori di principi contabili sono contabilizzati come previsto dal presente principio.**

⇨ **Gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono determinati retroattivamente. Ciò comporta che il cambiamento di un principio contabile è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.**

Modalità con le quali vanno fatte le scritture contabili in fase di riapertura dei conti ed in fase di bilancio.

⇨ **L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato.**

⇨ **Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società non deve presentare i dati comparativi rettificati. Pertanto la società si limita ad applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.**

⇨ **Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa, la società applica il nuovo principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile.**

Modalità con le quali vanno fatti gli adattamenti dello stato patrimoniale e del conto economico per la comparabilità degli schemi.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 29

RIFORMA E TRANSIZIONE ⇨ Applicazione retroattiva ⇨ Inquadramento contrattuale

- ⇨ Si tratta di un "cambiamento di principi contabili", in particolare di un criterio di valutazione.
- ⇨ La problematica non è disciplinata dal Codice Civile.
- ⇨ Principio contabile nazionale nuovo OIC 29.

CONCETTO DI APPLICAZIONE RETROATTIVA ⇨

- Elidere o iscrivere il valore netto contabile al 1.01.2015 (write off o write on negativo).
- Elidere la eventuale quota di ammortamento iscritta a conto economico del 2015.
- Calcolare la fiscalità differita su dette operazioni.
- Iscrivere il risultato delle elisioni/nuove iscrizioni in contropartita della voce Utili o Perdite esercizio precedente o se non capiente in altra voce del Patrimonio Netto.
- Rideterminare i dati del 2015 ai fini comprativi ai sensi dell'OIC 29 come se da sempre si fosse applicato il nuovo criterio di valutazione.

QUALI SONO LE CONSEGUENZE SUL BILANCIO 2015 ⇨

Nel D. Lgs. 139 non sono previste deroghe al 2423-ter, c. 4 C.C.

- ⇨ Necessità di adeguamento del piano dei conti già in fase di riapertura OIC n. 11.
- ⇨ Per redigere il bilancio 2016 occorrerà applicare le nuove regole adattando anche i valori del bilancio 2015 per garantirne la comparabilita' e quindi, ove non siano previste disposizioni transitorie, è necessario prestare la massima attenzione alle nuove regole introdotte dal D. Lgs. 139/2015 anche in fase di stesura del bilancio 2015.

Applicazione retroattiva e non prospettica dei nuovi OIC (OIC 29).

Concetto di comparabilità secondo OIC n. 11 conforme allo ISA 8 (S.P. e C.E.) ⇨

Comparabilità

- La comparabilità dipende generalmente dall'esistenza di fatti economici similari contabilizzati in bilancio con gli stessi criteri.
- Nell'ambito della stessa impresa la comparabilità dei bilanci a date diverse è possibile se sussistono le seguenti condizioni:
  - la forma di presentazione deve essere costante, cioè il modo di esposizione (classificazione, separazione ed identificazione per gruppi omogenei) delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;
  - i criteri di valutazione adottati devono essere mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere propriamente evidenziato (vedasi anche «continuità di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione»);
  - i mutamenti strutturali (acquisizioni, fusioni, scorpori ecc.) e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

⇨ **Il bilancio 2016 non deve essere accostato a quello del 2015**

Predisporre in via extracontabile il bilancio al 31.12.2015 richiede un impegno e un costo molto elevato in contrasto con la Direttiva Ue

Flavio DEZZANI

Venerdì, 10.02.2017

⇨ **Rideterminazione dei dati comparativi da verificare per i bilanci 2016**

Se la ricostruzione dei dati 2015, dopo ogni ragionevole sforzo, risulta impossibile o troppo onerosa, l'informazione comparativa non è dovuta.

Raffaele MARCELLO

Mercoledì, 15.02.2017

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 29

QUALI SONO LE ALTRE CONSEGUENZE SUL BILANCIO 2015

⇨ Nel D. Lgs. 139 non sono previste deroghe al 2423-ter, c. 4 C.C.

⇨ Necessità di adeguamento del piano dei conti già in fase di riapertura OIC n. 11.

⇨ Per redigere il bilancio 2016 occorrerà applicare le nuove regole adattando anche i valori del bilancio 2015 per garantirne la comparabilita' e quindi, ove non siano prevSe la ricostruzione dei dati 2015, dopo ogni ragionevole sforzo, risulta impossibile o troppo onerosa, l'informazione comparativa non è dovuta.

Raffaele MARCELLO

Mercoledì, 15.02.2017

⇨ Nota integrativa

⇨
- Motivazioni alla base del cambiamento del principio contabile
- Effetti del nuovo principio contabile sulle voci di stato patrimoniale e di conto economico.

Rivisitazione del nuovo OIC 29

⇨ Amministratori, revisori e sindaci dovranno adeguare le proprie procedure di stesura e verifica.

⇨ Tutti gli stakeholders dovranno acquisire i nuovi principi e schemi per leggere in modo adeguato il bilancio.

CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI

⇨ Rilevazione in bilancio

⇨
- **I cambiamenti di stima sono rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui si verifica il cambiamento.**
- Gli effetti del cambiamento di stima sono classificati nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima.
- **Un cambiamento di stima può avere effetti sul solo esercizio in corso o anche sugli esercizi successivi.**
- **Normalmente,** i cambiamenti di stima dovuti alla disponibilità di nuove informazioni o di sviluppi futuri acquisiti dall'esterno **hanno effetto solo sull'esercizio in corso, poiché costituiscono un graduale affinamento della stima originaria.** Si pensi, ad esempio, alle stime di inesigibilità dei crediti o di recuperabilità di imposte anticipate.
- Se i cambiamenti di stima hanno effetto anche sugli esercizi successivi, **le rettifiche conseguenti influenzano per la parte di competenza sia l'esercizio corrente sia quelli successivi.** Un esempio è la stima della vita utile residua di un cespite. Si supponga che, dopo 4 anni, ci si renda conto che un impianto, la cui vita utile era originariamente stimata in 10 anni, ha in realtà una vita utile residua di soli 3 anni (e non più dei rimanenti 6 anni risultanti dalla stima precedente). **In questo caso, il valore residuo (di 6/10 del costo originario) viene ammortizzato nei 3 successivi anni.**

⇨ Nota integrativa

⇨

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria

- L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che "Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, 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 presente disposizione".
- **L'art. 2427 C.C. non prevede specifiche informazioni nella nota integrativa per i cambiamenti di stima**; tuttavia un'informativa è necessaria, ove il cambiamento di stima non sia originato dai normali aggiornamenti delle stime; ad esempio, quando il verificarsi di un evento inaspettato **richieda una modifica rilevante nella determinazione della stima, ovvero nel caso di operazioni che implichino rischi ed incertezze nella stima stessa. In detti casi, la nota integrativa illustra:**
  .. le ragioni del cambiamento;
  .. il criterio di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in tale determinazione;
  .. l'effetto del cambiamento e la relativa incidenza fiscale.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 29

CORREZIONE DI ERRORI

- **Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.** Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.
- 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 di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.

Rilevazione in bilancio

- **Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.**
- **La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.** Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato. La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.
- Salvo quanto previsto al paragrafo 50, la società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione come segue:
  - **se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente; o**
  - **se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.**

NOVITÀ DELLA NOTA INTEGRATIVA

n. 22-quater), quinquies), sexies) e septies)

- Il primo richiede le informazioni su natura ed effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio ampliamento della previsione sino ad ora contenuta nell'articolo 2428 relativo alla relazione sulla gestione, nel quale è abrogato il n. 5: pertanto, l'informativa "trasloca" nella nota integrativa, che è parte integrante del bilancio, e questo comporta per sindaci e revisori una maggiore responsabilità di controllo. I fatti in questione, come precisa il principio contabile Oic 29, sono quelli "nuovi" che riguardano situazioni non in essere alla data di riferimento del bilancio (per le imprese con esercizio ad anno solare, fatti intervenuti dopo il 31.12).
- **I successivi numeri 22 quinquies) e sexies) riguardano le informazioni relative all'impresa che redige il bilancio consolidato di cui l'impresa fa parte, mentre il numero 22-septies) è relativo alla proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.**
- **Ulteriori novità relative, per esempio, all'illustrazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.**

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI			note operative
			OIC 29
FATTI ACCADUTI DOPO CHIUSURA	⇨	Tipologie	⇨ • Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio: ***(a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio*** Sono quei fatti che modificano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza. Ne possono essere esempi: - 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 subìto 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: • il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio; • 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; - la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso; - la scoperta di un errore o di una frode.
			⇨ ***(b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio*** Sono quei fatti che modificano situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Ne possono essere esempi: - 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. ***(c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.*** **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. 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.
	⇨	Rilevazione in bilancio	⇨ I fatti del tipo (a) sono rilevati in bilancio per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 31 - FONDI PER RISCHI E ONERI E TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

ACCANTONAMENTI

⇨ Definizioni

⇨
- I fondi per rischi e oneri rappresentano **passività di natura determinata, certe o probabili, con data di sopravvenienza o ammontare indeterminati.**
- **I fondi per rischi rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza** il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro.
- **I fondi per oneri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.**

⇨ OIC n. 19 ⇨ **I debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa, che rappresentano obbligazioni a pagare ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, di solito ad una data stabilita.** Tali obbligazioni sono nei confronti di finanziatori, fornitori e altri soggetti.

DEBITI	FONDI	RISERVE UTILI
AN	AN	AN
QUANTUM	QUANTUM	QUANTUM
QUANDO	QUANDO	QUANDO
CERTI	INCERTI	

⇨ Quali sono i criteri di rilevazione - OIC 31

⇨ Per misurare il grado di realizzazione e di avveramento, gli eventi si possono classificare in:

Evento probabile	Qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia l'accadimento è credibile, verosimile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri.
Evento possibile	• Quando il grado di realizzazione e di avveramento è inferiore al probabile. • È quello che può accadere o verificarsi.
Evento remoto	• Quando il grado di realizzazione e di avveramento è inferiore al possibile. • Ha scarsissime possibilità di verificarsi.

⇨ Iscrizione in bilancio

⇨
- Obbligo di stanziamento in bilancio quando sussiste:
  - .. la disponibilità di informazioni al momento della redazione del bilancio che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività;
  - .. la possibilità di stimare l'onere con sufficiente ragionevolezza.

⇨
- Nessun obbligo di stanziamento in bilancio quando:
  - .. l'evento è probabile ma l'ammontare dell'onere non è stimabile con attendibilità;
  - .. l'evento è possibile;
  - **.. l'evento è remoto.**

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 31

ACCANTONAMENTI ⇨ Quali sono i criteri di rilevazione - OIC 31 (segue)

⇨ Fondi oneri ⇨
- Accantonamenti destinati a coprire uscite future di competenza dell'esercizio.
- Di esistenza certa.
- Indeterminati nell'ammontare e/o nella data di sopravvenienza.

⇨ Fondi rischi ⇨
- Accantonamenti a fronte di spese o perdite potenziali.
- Esistenza probabile.
- Indeterminati nell'ammontare e/o nella data di sopravvenienza ma comunque stimabili.

NOVITÀ DELLA NOTA INTEGRATIVA ⇨ Passività potenziali ⇨

- Tenuto conto (dei requisiti per la rilevazione di un accantonamento, **un fondo non può iscriversi** per:
  - .. rettificare i valori dell'attivo;
  - .. coprire rischi generici, in quanto non correlati a perdite o debiti con natura determinata e, pertanto, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
  - .. effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data di bilancio;
  - .. rilevare passività potenziali **ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario. Conseguentemente, la relativa perdita, ancorché probabile, non è suscettibile di alcuna stima attendibile, neanche di un importo minimo o di un intervallo di valori**;
  - .. rilevare **passività potenziali ritenute possibili o remote.**

Quali sono i criteri di rilevazione - IAS 37

- Genera sempre stanziamento a fondo l'obbligazione:
  - .. corrente legale o implicita, risultante da un evento passato;
  - .. la cui estinzione comporta la fuoriuscita di risorse economiche;
  - .. di ammontare attendibilmente stimabile.

⇩

Se non sono soddisfatte le 3 condizioni si ha: ⇨ ***Passività potenziale***

Quali sono i criteri di rilevazione - OIC 31

Iscrizione in bilancio	Obbligo di stanziamento in bilancio quando sussiste	La disponibilità di informazioni al momento della redazione del bilancio che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività.
		La possibilità di stimare l'onere con sufficiente ragionevolezza.
	Nessun obbligo di stazionamento in bilancio quando	L'evento è probabile ma l'ammontare dell'onere non è stimabile con attendibilità.
		L'evento è possibile.
		L'evento è remoto.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

OIC 32 - STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI

CONTRATTI DERIVATI

Definizione del codice

⇨ Nuovo art. 2426 Codice Civile ⇨

- 11-bis) gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value.
- **Le variazioni del fair value** sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto; tale riserva è imputata al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura.
- Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura; **si considera sussistente la copertura** in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura.
- **Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura.**
- Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.

⇨ Fair value (IFRS 13, par. 9) ⇨

È il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di misurazione.

Art. 2426, c. 4	• Il fair value è determinato con riferimento: .. al valore di mercato, per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato attivo; qualora il valore del mercato non sia facilmente individuabile per uno strumento, ma possa essere individuato per i suoi componenti o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo; .. al valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati, per gli strumenti per i quali non sia possibile individuare facilmente un mercato attivo; tali modelli e tecniche di valutazione devono assicurare una ragionevole approssimazione al valore di mercato.»
Art. 2426, c. 5	II fair value non è determinato se l'applicazione dei criteri indicati al comma precedente non dà un risultato attendibile.

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 32

CONTABILIZZAZIONE DEI DERIVATI

- Viene modificato l'art. 2426 C.C. facendo riferimento continuo alle definizioni IAS per:
  - .. strumento finanziario,
  - .. attività e passività finanziaria,
  - .. strumento finanziario derivato;
  - .. fair value.

⇩

Derivati di copertura ⇨
- Se fair value si riferisce a elementi presenti nel bilancio allora variazione a conto economico per area.
- Se fair value si riferisce a flussi finanziari futuri allora variazione a patrimonio netto non utilizzabile nemmeno per copertura perdite e non computabile ai sensi C.C. se negativa.

Derivati speculativi ⇨ Variazione di fair value a conto economico ma se è positiva va allocata in riserva non distribuibile.

Posizionamento a conto economico ⇨

10)		Ammortamenti e svalutazioni:
	a)	Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali
	b)	Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali
	c)	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
	d)	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo
11)		Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
12)		Accantonamenti per rischi
13)		Altri accantonamenti
14)		Oneri diversi di gestione
		Totale costi della produzione (B)
D)		Rettificche di valore di attività finanziarie
18)		(+) Rivalutazioni
	a)	Di partecipazioni
	b)	Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
	c)	Di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
	d)	Di strumenti finanziari derivati
19)		(-) svalutazioni
	a)	Di partecipazioni
	b)	Di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
	c)	Di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
	d)	Di strumenti finanziari derivati
		Totale delle rettifiche di valore delle attività e passività finanziarie (18-19)

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 32

CONTABILIZZAZIONE DEI DERIVATI (segue)

Posizionamento stato patrimoniale n. 1

	3)	Atri titoli
	4)	Strumenti finanziari derivati attivi
		Totale immobilizzazioni finanziarie

III		**Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:**
	1)	Partecipazioni in imprese controlate
	2)	Partecipazioni in imprese collegate
	3)	Partecipazioni in controllanti
	3-bis)	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti
	4)	Altre partecipazioni
	5)	Strumenti finanziari derivati attivi
	6)	Altri titoli
	7)	Altre

Posizionamento stato patrimoniale n. 2

		STATO PATRIMONIALE - PASSIVO
		Importi in euro
A)		**Patrimonio netto**
I		Capitale sociale
II		Riserva da sovrapprezzo azioni
III		Riserve di rivalutazione
IV		Riserva legale
V		Riserve statutarie
VI		Altre riserve, distintamente indicate
VII		Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi
VIII		Utili (perdite) portati a nuovo
IX		Utili (perdite) del'esercizio
X		Riserva negativa per azioni proprie di portafoglio
		Totale patrimonio netto
B)		FONDI PER RISCHI E ONERI
	1)	Per trattamento di quiescienza e obblighi simili
	2)	Per imposte, anche differite
	3)	Strumenti finanziari derivati passivi
	4)	Altri
		Totale fondi per rischi e oneri

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 32

CONTABILIZZAZIONE DEI DERIVATI (segue)

Classificazione - Attivo patrimoniale

- L'OIC 32 Strumenti finanziari derivati prevede specifiche voci dello stato patrimoniale e del conto economico in cui sono esposti gli strumenti finanziari derivati, la riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi e le variazioni di fair value.
- Immobilizzazioni finanziarie B) III 4) strumenti finanziari derivati attivi
  - Uno strumento finanziario derivato di copertura di un'attività segue la classificazione, nell'attivo circolante o immobilizzato, dell'attività coperta.
- Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni C) III 5) strumenti finanziari derivati attivi
  - Uno strumento finanziario derivato di copertura di una passività, un impegno irrevocabile o un'operazione programmata è classificato nell'attivo circolante (distinzione tra esigibile entro o oltre l'esercizio successivo con riferimento alla scadenza del sottostante.
  - Uno strumento finanziario derivato non di copertura è classificato nell'attivo circolante entro l'esercizio successivo.

Classificazione - Passivo patrimoniale

- Patrimonio netto A) VII -Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi
  - La riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi accoglie le variazioni di fair value della componente efficace degli strumenti finanziari derivati di copertura di flussi finanziari o l'intera variazione di fair value nel caso di coperture semplici.
- Fondi per rischi e oneri B) 3 - strumenti finanziari derivati passivi
  - La voce B 3 - strumenti finanziari derivati passivi accoglie gli strumenti finanziari derivati con fair value negativo alla data di valutazione.

Qualora la società si avvalga dell'opzione di separazione del valore temporale di un'opzione oppure di un contratto forward, la variazione di valore del valore temporale può essere contabilizzata nelle voci di risconto attivo o passivo ed è imputata nella sezione D) del conto economico per tutta la durata della copertura (ad esempio utilizzando un criterio lineare).

Classificazione - Conto economico

- D) 18 d) rivalutazione di strumenti finanziari derivati
  - Nella voce D) 18 d) sono incluse le variazione attive di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura, gli utili derivanti dalla componente inefficace della copertura nell'ambito di una copertura di cash flow hedge, gli utili derivanti dalla valutazione dell'elemento coperto e dello strumento di copertura nell'ambito di una copertura di fair value (solo se ΔFV strumento copertura > ΔFV strumento coperto) e la variazione del valore temporale.
- D) 19 d) svalutazione di strumenti finanziari derivati
  - Nella voce D) 19 d) sono incluse le variazione passive di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura, le perdite derivanti dalla componente inefficace della copertura se negativa, le perdite derivanti dalla valutazione dell'elemento coperto e dello strumento di copertura nell'ambito di una copertura di fair value (solo se ΔFV strumento copertura > ΔFV strumento coperto) e la variazione del valore temporale.

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 32

VALUTAZIONI IN PRESENZA DI DERIVATI ⇨ Tutti gli assets oggetto di copertura ⇨
- Commodities
- Crediti
- Debiti
- Altro

⇨ Sono valutati a fine anno simmetricamente rispetto alla valutazione del derivato di copertura.

DERIVATI - RIEPILOGO

⇨ Situazione ante riforma

⇨ Documento OIC n. 3
- ⇨ Derivati di copertura non vengono rilevati in conto.
- ⇨ Derivati a conto economico con contropartita in un fondo rischi.

⇨ Principio OIC n. 31 ⇨ Perdite a conto economico con contropartita in un fondo rischi.

⇨ Situazione a regime dal 2016

⇨ Derivati
- Derivati di copertura
- Assets coperti (valutazione simmetrica)

  - ⇨ Per elementi di bilancio variazioni a conto economico.
  - ⇨ Per elementi futuri variazioni a riserva di patrimonio netto neutrale.

⇨ Derivati speculativi
- ⇨ Utili e perdite a conto economico.
- ⇨ Utili accantonati a riserva non distrubuibile.

Nessun esonero espositivo per i bilanci in forma abbreviata.

REQUISITI DI COPERTURA

Criteri di ammissibilità delle coperture contabili ⇨

La relazione di copertura consiste solo di strumenti di copertura ed elementi coperti ammissibili?
- No → Operazione di copertura non applicabile
- Si ↓

Esiste un'individuazione formale operazione copertura (elemento coperto/copertura/rischio...)?
- No → Operazione di copertura non applicabile
- Si ↓

Il rapporto economico è verificabile con un metodo qualitativo?
- No → Il rapporto economico è verificabile con un metodo quantitativo?
  - No → Operazione di copertura non applicabile
  - Si → L'effetto del rischio di credito prevale sulle variazioni di valore risultanti dal rapporto economico?
- Si ↓

L'effetto del rischio di credito prevale sulle variazioni di valore risultanti dal rapporto economico?
- Si → Operazione di copertura non applicabile
- No ↓

Operazioni di coperrtura applicabile.

PRINCIPI CONTABILI | **note operative**

OIC 32

REQUISITI DI COPERTURA

⇨ Criteri di ammissibilità per la contabilizzazione delle operazioni di copertura ⇨

- La copertura sussiste... ⇨ Il Decreto non ha definito cosa si intenda per "sussistenza della copertura" e "stretta e documentata correlazione".
- ...stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o delle operazioni coperte e quelle dello strumento di copertura ⇨ Il Decreto non ha definito cosa si intenda per "sussistenza della copertura" e "stretta e documentata correlazione".

⇨ Criteri di ammissibilità: stretta e documentata correlazione ⇨

Quali elementi deve includere la documentazione?

⇩

- Contiene gli obiettivi aziendali di gestione del rischio e la strategia per realizzare la copertura.
- Identifica chiaramente l'elemento coperto e lo strumento di copertura.
- Descrive la natura del rischio coperto.
- Descrive come l'efficacia della copertura sarà valutata.

RICADUTE FISCALI SUL BILANCIO E TUIR

⇨ Nuovo articolo 112 ⇨

Articolo 7 decreto 8.06.2011 (applicabile in quanto compatibile)

- **Si considerano con finalità di copertura, ai fini dell'art. 112 del testo unico, le operazioni designate di copertura in conformità allo IAS 39 e le operazioni attuate mediante il ricorso alla fair value option ai sensi dello IAS 39, par. 9, lettera b (i), per ridurre un'asimmetria contabile nella valutazione delle attività e passività finanziarie.**
- Si considerano con finalità di copertura, ai fini dell'art. 112 del testo unico, anche le operazioni in cui un'impresa designa come relazione di copertura solo le variazioni dei flussi finanziari o del fair value dell'elemento coperto al di sopra o al di sotto di un determinato prezzo o in base ad altra variabile, ai sensi dei paragrafi da 72 a 80 dello IAS 39.
- In ipotesi di copertura di flussi finanziari, gli utili o perdite generati dallo strumento con finalità di copertura, **concorrono alla determinazione della base imponibile al momento dell'imputazione al conto economico, secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 112 del testo unico.**

Nota bene	**La relazione di copertura assume rilievo fiscale se e nella misura in cui risulti da atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione dello strumento di copertura.**

CONTRATTI DERIVATI

TRANSIZIONE

Disposizioni di prima applicazione ⇨

- **Ad eccezione di quanto previsto ai paragrafi successivi una società deve applicare il presente principio retrospetticamente, ai sensi dell'OIC 29.**
- Per le operazioni di copertura preesistenti all'applicazione del presente principio contabile è possibile procedere alla designazione della copertura contabile alla data di inizio del bilancio dell'esercizio di prima applicazione del presente principio. Ciò comporta:
  a) la verifica a tale data dei criteri di ammissibilità ai sensi del paragrafo 71 oppure 102;
  b) **in caso di copertura del fair value, la valutazione del fair value sia dell'elemento coperto, in accordo alle disposizioni del paragrafo 76, sia dello strumento di copertura, fatta alla data di inizio del bilancio dell'esercizio di prima applicazione del presente principio, è interamente imputata agli utili o perdite di esercizi precedenti;**
  c) in caso di coperture dei flussi finanziari, il calcolo dell'eventuale inefficacia della copertura come previsto al paragrafo 86, fatto alla data di inizio del bilancio dell'esercizio di prima applicazione del presente principio comporta che la componente di inefficacia, se esistente, sia imputata agli utili o perdite di esercizi **precedenti, mentre la componente efficace sia imputata alla voce A) VII "Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi".**
- **Ciò consente di rilevare nel conto economico dell'esercizio di prima adozione solo gli effetti della copertura di competenza.**
- **Tale opzione deve essere adottata per tutte le operazioni designate di copertura nell'esercizio di prima applicazione del presente principio contabile.**

Centro Studi Castelli s.r.l. - *Riproduzione vietata*