

I nuovi principi contabili

Il nuovo schema del conto economico e l'eliminazione della sezione straordinaria

dr. prof. Franco Vernassa

*Confindustria
Roma, 31 gennaio 2017*

TORINO

Via Ormea, 48 10125

Tel +39 011 19 50 79 95

Franco.Vernassa@studiovernassa.com

ROMA

Via Vico, 22 00196

Indice

1. Soggetti interessati
2. Modifiche ai documenti di bilancio
3. Il conto economico e l'OIC 12
4. Eliminazione della sezione straordinaria dal conto economico
5. Bilancio 2016 - Aspetti operativi

1. Soggetti interessati

Soggetti interessati

Le nuove norme introdotte dal Dlgs. 139/2015 riguardano:

- Il bilancio delle micro imprese (art. 2435-ter cc)
- Il bilancio abbreviato (art. 2435-bis cc)
- le medio-grandi imprese e cioè le restanti imprese.

Crescendo la dimensione dell'impresa, aumentano gli obblighi informativi (prospetti di bilancio, nota integrativa, rendiconto finanziario, ecc..).

Per individuare la dimensione dell'impresa è necessario riferirsi a determinati limiti (attivo patrimoniale, ricavi delle vendite e dipendenti), come segue:

Soggetti interessati

Sono **micro-imprese** le imprese di cui all'art. 2435-bis cc (bilancio abbreviato) che nel primo esercizio o, successivamente, non abbiano superato due 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.

Gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione sono quelli indicati nell'art. 2435-bis cc. con facoltà di non applicare il costo ammortizzato.

Inoltre, le micro-imprese sono anche esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario, della nota integrativa e dalla relazione sulla gestione a determinate condizioni, nonché dall'applicazione della disciplina sugli strumenti finanziari derivati.

Soggetti interessati

Ai sensi dell'art. 2435-bis cc, redigono il **bilancio abbreviato** le imprese che [...] nel primo esercizio o, successivamente, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1. Totale dell'attivo dello stato patrimoniale: € 4.400.000
2. Ricavi delle vendite e delle prestazioni: € 8.800.000
3. Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione sono quelli indicati nell'art. 2435-bis cc. con facoltà di non applicare il costo ammortizzato, mentre invece c'è l'obbligo di applicare la disciplina sugli strumenti finanziari derivati.

2. Modifiche ai documenti del bilancio

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

STATO PATRIMONIALE ATTIVO (art. 2424 c.c.)

B) Immobilizzazioni

I) *Immateriali*

2) Costi di sviluppo

III) *Finanziarie*

1) Partecipazioni in:

d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti

2) Crediti

d) Verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

4) Strumenti finanziari derivati attivi

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

STATO PATRIMONIALE ATTIVO (art. 2424 c.c.) (2)

C) Attivo circolante

II) *Crediti*

5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

III) *Attività finanziarie* che non costituiscono immobilizzazioni

3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti

5) Strumenti finanziari derivati attivi

D) Ratei e risconti

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

STATO PATRIMONIALE PASSIVO (art. 2424 c.c.)

A) Patrimonio netto

VII – Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

X – Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

B) Fondi per rischi e oneri:

3) Strumenti finanziari derivati passivi

D) Debiti

11-bis) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

- eliminati i conti d'ordine
- l'informativa su impegni, garanzie e passività potenziali deve essere fornita in Nota integrativa (art. 2427, co. 1, n. 9).

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

CONTO ECONOMICO (art. 2425 c.c.)

C) *Proventi e oneri finanziari:*

15) Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad 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, di quelli da controllanti e da *imprese sottoposte al controllo di queste ultime;*

d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti e da *imprese sottoposte al controllo di queste ultime;*

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

CONTO ECONOMICO (art. 2425 c.c.)

D) *Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie*

18) Rivalutazioni

d) di strumenti finanziari derivati

19) Svalutazioni

d) di strumenti finanziari derivati

COMPONENTI DI NATURA STRAORDINARIA:

- eliminate le voci E.20 ed E.21,

20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite ed anticipate

21) Utile (perdita) dell'esercizio

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

NOTA INTEGRATIVA (art. 2427, comma 1 C.C.)

- n. 3): eliminati riferimenti ai costi di ricerca e pubblicità;
- n. 7): soppressione delle parole «quando il loro ammontare sia apprezzabile» per il commento ai ratei e risconti;
- n. 9): importo degli impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti da Stato Patrimoniale con indicazione delle natura e delle garanzie reali prestate, impegni per trattamento di quiescenza e simili, verso ogni impresa del gruppo;
- n. 10): soppressione delle parole «se significative» nella ripartizione dei ricavi secondo categorie di attività ed aree geografiche;
- n. 13): indicare l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionale (vedasi OIC 12, par. 115);

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

NOTA INTEGRATIVA (art. 2427, comma 1 C.C.)

- n. 16): nei rapporti con amministratori e/o sindaci indicare, oltre ai compensi, anche «le anticipazioni ed i crediti concessi» 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»;
- n. 18): inserimento di warrants ed opzioni tra i titoli da commentare;
- n. 22-bis): soppressione delle parole «siano rilevanti» nel commento alle operazioni con parti correlate (vedasi OIC 12, par. 130-137);

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

NOTA INTEGRATIVA (art. 2427, comma 1 e 2 C.C.)

- n. 22-quater): natura e effetti patrimoniali, finanziari ed economici dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio (prima nella relazione sulla gestione);
- n. 22-quinquies/sexies): nome e sede legale dell'impresa che redige il consolidato;
- n. 22-septies: proposta di destinazione dell'utile o copertura delle perdite (prima in relazione sulla gestione)

Le informazioni dovranno essere presentato in modo sistematico secondo il nuovo comma 2: *“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.”*

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

RELAZIONE SULLA GESTIONE (art. 2428 C.C.)

Dall'art. 2428, comma 3 viene abrogato il n. 5 che riguardava il commento ai «*fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*».

MODIFICHE AI DOCUMENTI DEL BILANCIO.

Altre modifiche (dai PP.CC. OIC)

Si ricorda che i nuovi PP.CC. suggeriscono, in alcuni casi, delle nuove poste contabili da inserire nei documenti del bilancio.

Ad esempio:

- voce «crediti per la gestione accentrata della tesoreria» da inserire, in genere, tra le Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (vedasi OIC14) con indicazione della controparte (controllata/controllante). Tra i debiti, la classificazione è ai sensi dell'OIC 19;
- Voce «perdita ripianata nell'esercizio» da aggiungere alle riserve del patrimoni netto, quando durante l'esercizio è stata ripianata una perdita (vedasi OIC28).

3. Il conto economico e l'OIC 12

OIC 12 - struttura

L'OIC 12 è suddiviso nelle usuali parti di ogni principio contabile:

- finalità del principio,
- ambito di applicazione,
- data di entrata in vigore,
- disposizioni di prima applicazione,
- motivazioni delle decisioni assunte.

Le parti specifiche riguardano:

- composizione del bilanci di esercizio
- principi di classificazione e rappresentazione delle voci di Stato Patrimoniale e Conto Economico
- Schema di stato patrimoniale
- Schema di conto economico
- Nota integrativa
- Appendici A e B

OIC 12 – conto economico

La sezione relativa allo schema di conto economico è contenuta nei paragrafi 39-105 dell'OIC 12, che riguardano:

- lo schema dell'art. 2425 cc con la suddivisione nella classi A, B, C, D con la gestione caratteristica, accessoria e finanziaria (paragrafi 39-46),
- il contenuto delle voci del conto economico (paragrafi 47-101),
- il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis cc) e delle micro-imprese (art. 2435-ter cc) (paragrafi 102-105).

Le disposizioni di prima applicazione (paragrafi 153-154) impongono che *«gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 12 in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono applicati retroattivamente ai soli fini riclassificatori»*.

OIC 12 – attività caratteristica ed accessoria

L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e straordinaria ha comportato un riesame della distinzione tra attività caratteristica ed accessoria, che l'OIC ha ritenuto di mantenere pur non essendo richiesta dal codice civile.

I ricavi continuano quindi ad essere divisi tra:

A1 – ricavi dalla vendita di beni e prestazioni di servizi (attività caratteristica)

A5 – altri ricavi e proventi (attività accessoria).

Per i costi tale distinzione non può operare in quanto il criterio classificatorio è quello per natura.

4. Eliminazione della sezione straordinaria

L'OIC 12 – eliminazione della parte straordinaria

La principale modifica del conto economico riguarda l'eliminazione della sezione straordinaria, che l'OIC 12 evidenzia nelle **«motivazioni alla base delle decisioni assunte»** che non fanno parte integrante del principio.

La ricollocazione degli oneri e proventi straordinari è stata effettuata nelle «appropriate» voci di conto economico quando *«è stato possibile identificare ex ante, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione»*.

Se ciò non è stato possibile *«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»*.

L'OIC 12 riepiloga le voci interessate nella tabella riportata integralmente nelle successive slides.

Eliminazione della parte straordinaria	OIC 12 (dicembre 2016)
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.
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 <i>C16 d) proventi diversi dai precedenti</i> .
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 <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione</i> .
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: • <i>C15) 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;</i> • <i>C16b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;</i> • <i>C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.</i>

Eliminazione della parte straordinaria	OIC 12 (dicembre 2016)
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 <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</i>
Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</i>
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 <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</i>
Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e valutazioni 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.

Eliminazione della parte straordinaria	OIC 12 (dicembre 2016)
Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. [...]	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>I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. [...]	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>I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
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.

Eliminazione della parte straordinaria	OIC 12 (dicembre 2016)
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.
Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. [...]	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.
Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci <i>B14 oneri diversi di gestione e A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
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.

Eliminazione della parte straordinaria	OIC 12 (dicembre 2016)
Imposte relative ad esercizi precedenti [...]	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 <i>20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate</i>. 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 <i>B14 oneri diversi di gestione</i>. La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.
Contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i>.

5. Bilancio 2016

Aspetti operativi

Aspetti operativi

In vista della chiusura del bilancio 2016, si suggerisce di:

1. Individuare il «posizionamento contabile dell'impresa: bilanci ordinario, abbreviato o micro-impresa
2. Aggiornare il piano dei conti per il 2016 per tenere conto delle novità del DLgs. 139/2015: aggiungere le voci mancanti allo Stato Patrimoniale ed al Conto Economico ed eliminare quelle non più necessarie
3. Commentare in Nota Integrativa le modifiche apportate
4. Coordinare il piano dei conti (aggiornato) con quello del 2015
5. Comparare i dati 2016 con quelli 2015 alla luce dei singoli principio e dell'OIC 29 (cambiamento principi contabili) che impone l'applicazione retroattiva: valutare se ciò è possibile dopo «avere fatto ogni ragionevole sforzo» e se la comparazione non risulti «eccessivamente onerosa»

Aspetti operativi

6. Predisporre e richiedere la documentazione necessaria per costo ammortizzato, attualizzazione, ecc.: ad esempi, tassi di interesse, valutazione, conteggi,
7. Predisporre i nuovi o variati prospetti (ad es., vedasi le novità del Patrimonio netto – OIC 28 che richiede un apposito prospetto sulla «riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi»)
8. Verificare la situazione del patrimonio netto dopo le modifiche (interventi di ricapitalizzazione?)
9. Effettuare le scritture di rettifica per il patrimonio netto iniziale all'1/1/2016 al fine di eliminare i costi di pubblicità, la ricerca applicata con le correlate (eventuali) imposte differite attive, nonché di iscrivere le azioni proprie con riserva negativa e gli strumenti finanziari derivati

Aspetti operativi

10. Effettuare le scritture di rettifica al 31/12/2016 per costo ammortizzato, attualizzazione, ecc..
11. Aggiornare la relazione sulla gestione e la Nota Integrativa in relazione alle novità
12. Valutare gli effetti di natura gestionale (budget, prospetti di raccordo, ecc..) a seguito delle novità civilistiche
13. Aggiornare i dati fiscali che si riferiscono ai valori di conto economico (es., società di comodo, spese di rappresentanza, riporto delle perdite in caso di operazioni straordinarie, ecc..)
14. Rinviare l'approvazione del bilancio a 180 giorni (vedasi il documento del CNDCEC)