

ODCEC Cagliari

*Corso di preparazione all'Esame di Stato per
l'abilitazione alla professione di dottore commercialista*

L'informativa della nota integrativa dopo il DLgs 139/2015

Dott. Piero Maccioni

6 aprile 2018

DLgs 139/2015

Il DLgs ha recepito la Direttiva Contabile 2013/34/UE,
con applicazione fin dai **bilanci 2016**

L'**OIC (Organismo Italiano di Contabilità)** ha quindi
aggiornato i principi contabili (DLgs 38/2005, art. 9-bis), ed
ha apportato **emendamenti** a 10 principi contabili

Gli emendamenti - che sono indicati in un unico docu-
mento del 29 dicembre 2017 (sito della Fondazione OIC
www.fondazioneoic.eu) - si applicano ai bilanci con
esercizio avente inizio a partire dal **1° gennaio 2017**

DLgs 139/2015

Gli **obiettivi** delle **novità** introdotte dal DLgs:

- ridurre gli oneri amministrativi a carico delle **PMI** e semplificare la relativa disciplina;
- migliorare la **comparabilità** dell'informativa resa con i bilanci;
- tutelare l'interesse degli utilizzatori dei bilanci a una **corretta rappresentazione** delle **informazioni contabili più rilevanti**

DLgs 139/2015 (#2)

La Direttiva disciplina la redazione dei prospetti del bilancio d'esercizio/ consolidato. In particolare le modifiche normative hanno riguardato queste **7 macro aree**:

- ◆ **Disposizioni generali** principi generali di redazione del bilancio e metodi di valutazione e di iscrizione delle poste;
- ◆ **Schemi di bilancio** schemi da utilizzare e disposizioni relative a specifiche voci di S/P, C/E e del **rendiconto finanziario**;
- ◆ **Contenuto della nota integrativa**;

DLgs 139/2015 (#3)

- ◆ **Relazione sulla gestione** contenuto + relazione sul governo societario;
- ◆ **Bilancio consolidato** obbligo e modalità di redazione
- ◆ **Obblighi di pubblicazione** modifica art. 2478-bis
- ◆ **Semplificazioni per micro e piccole imprese** nuovo art. 2435-ter (Bilancio delle micro-imprese)

dott. Piero Maccioni

5

Sintesi delle novità (#1)

- ⇒ **postulati del bilancio** le novità riguardano il criterio della **sostanza** sulla forma e quello della **rilevanza**;
- ⇒ **schemi di bilancio**
 - obbligatorietà della redazione del **rendiconto finanziario**
 - introduzione di specifiche voci per la rappresentazione contabile dei **derivati** + evidenziazione posizioni debitorie e creditorie verso le società sottoposte al **controllo delle controllanti**;
 - sono stati **abrogati** dai prospetti i **conti d'ordine** e le **partite straordinarie**

dott. Piero Maccioni

6

Sintesi delle novità (#2)

- ⇒ **criteri di rappresentazione** delle operazioni
- introduzione del metodo del **fair value** per la misurazione dei **derivati** (da poste di semplice "informazione" diventano a tutti gli effetti debiti e crediti di natura finanziaria che generano oneri e proventi finanziari)
 - il metodo del **costo ammortizzato** per la misurazione dei crediti, dei titoli immobilizzati e dei debiti;
 - viene espressamente precisato il **divieto di ripristino** delle **svalutazioni dell'avviamento**;

dott. Piero Maccioni

7

Criterio del "costo ammortizzato" (#1)

Art. 2426, c.1 (criteri di valutazione)

- 1) ... le immobilizzazioni rappresentate da **titoli** sono rilevate in bilancio con il criterio del **costo ammortizzato**, ove applicabile;
- 7) il **disaggio** e l'**aggio** su prestiti sono rilevati secondo il **criterio stabilito dal successivo numero 8**);
- 8) 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;

dott. Piero Maccioni

8

Criterio del "costo ammortizzato" (#2)

Il costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria è il valore di iscrizione iniziale, al netto dei rimborsi di capitale già effettuati, aumentato o ridotto dell'ammortamento complessivo eseguito tramite il «**metodo dell'interesse effettivo**» di qualsiasi importo che crei una differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza.

È obbligatorio "**attualizzare**" i crediti e i debiti il cui incasso/pagamento è previsto oltre il normale ciclo operativo (12 mesi, in genere).

Criterio del "costo ammortizzato" (#3)

Novità di rilievo del nuovo **OIC 15** è l'introduzione del criterio del **costo ammortizzato** e l'attualizzazione dei crediti.

L'obbligo (facoltà in passato) di tener conto del **fattore temporale** nella valutazione al costo ammortizzato comporta l'attualizzazione dei crediti ad un tasso di interesse **di mercato** qualora il tasso desumibile dal contratto si discosti in **modo significativa** dal mercato.

Qualora ci si avvalga dell'**esenzione** decidendo di **non applicare** il criterio del costo ammortizzato o di non attualizzare un credito, **occorre illustrarlo nella nota integrativa**

Esempio di "costo ammortizzato"

In data 1 gennaio 20X0, si acquista un'obbligazione al prezzo di € **90**, sostenendo costi di negoziazione pari a € **5**. L'obbligazione dà diritto a ricevere interessi attivi pari a €**4**/anno per i successivi cinque anni (31.12.20X0÷31.12.20X4). L'obbligazione verrà rimborsata in data 31.12.20X4 a € **110**.

Il tasso di interesse effettivo è pari a **6,96**, vale a dire al tasso che attualizza i cash flow attesi dal titolo obbligazionario per eguagliarli al valore iniziale di questo.

$$4/1,0696 + 4/(1,0696^2) + 4/(1,0696^3) + 4/(1,0696^4) + 114/(1,0696^5) = 95$$

ANNO	Valore cont. iniziale	Int. Attivi al 6,96%	Int. Attivi nominali	Valore cont. finale
20x0	95,0	6,61	(4,0)	97,61
20x1	97,61	6,79	(4,0)	100,40
20x2	100,40	6,99	(4,0)	103,39
20x3	103,39	7,19	(4,0)	106,58
20x4	106,58	7,42	(114,0)	-

dott. Piero Maccioni

11

L'informativa di bilancio (#1)

L'art. **2427 c.c.** prevede una serie di informazioni che la NI deve obbligatoriamente contenere - il dettato della norma fissa solamente il contenuto **minimale**

- ⇒ obbligo generale (2423 c.c.) di fornire **informazioni complementari** qualora quelle previste da specifiche norme **non siano sufficienti** a rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione dell'impresa
- ⇒ (2423-bis, c. 1-bis) «La **rilevazione** e la **presentazione** delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza** dell'operazione o del contratto»

dott. Piero Maccioni

12

L'informativa di bilancio (#2)

- ⇒ c. 3-bis «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»
- ⇒ art. 2427, n°13 «importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di **entità o incidenza eccezionali**»

L'informativa di bilancio (#3)

Informazioni richieste dall'art. 2427 c.c.:

- illustrazione dei criteri di valutazione adottati (p.to 1)
- dettaglio del contenuto e movimentazione delle voci dello S/P (p.ti 2÷9)
- informazioni sulle voci del C/E (p.ti 10÷14)
- altre informazioni (p.ti 15÷22-septies)

in numerose altre disposizioni del codice civile si trovano riferimenti ad informazioni che devono essere fornite nella nota integrativa

Deve essere fornita un'informativa **esauriente** seppure **sintetica**; la NI deve illustrare i criteri operativi utilizzati nella redazione del bilancio d'esercizio, in particolare per:

☞ **la valutazione delle voci di bilancio**

☞ **le rettifiche di valore**

Per ciascuna voce di bilancio occorre:

- a) evidenziare gli elementi considerati nella valutazione
- b) illustrare i criteri alternativi di valutazione
- c) motivare la scelta effettuata

La **NI** ha quindi lo scopo di **integrare** la **rappresentazione numerica** della realtà sociale con la spiegazione del contenuto dei numeri e con l'indicazione delle **regole** che sono state seguite per **ridurre in numeri la situazione sociale**.

La sua funzione è quella di fornire - ai soci e ai terzi - informazioni **aggiuntive**, **esplicative** e **complementari**.

Essendo parte integrante del bilancio d'esercizio, eventuali **vizi** riguardanti il **contenuto informativo** del documento danno luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili.

I **rilevi** esposti dal revisore legale possono derivare dalle due macro-categorie:

- errori "**qualitativi**"
- errori "**quantitativi**"

GLI EFFETTI DEI RILIEVI

Art. 2434-bis, 2° comma c. c.: *invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio*

"La legittimazione ad impugnare la deliberazione di approvazione del bilancio su cui il **soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti ha emesso un giudizio privo di rilievi spetta a tanti soci che rappresentino almeno il cinque per cento del capitale sociale"**

La "significatività" nelle norme professionali (1)

Un errore/ un'omissione è significativa quando è in grado di **influenzare** le decisioni economiche degli utilizzatori

Dall'OIC 29 (definizioni):

L'**errore** è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'**informazione** fornita in nota integrativa

La "significatività" nelle norme professionali (2)

«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» (OIC 11, pag. 16)

(esempio #1) **COVENANT** = accordo che intercorre tra un'impresa e i suoi finanziatori, che mira a tutelare questi ultimi dai possibili danni derivanti da una gestione eccessivamente rischiosa dei finanziamenti concessi.

L'accordo può prevedere clausole vincolanti per l'impresa (es.: obbligo del mantenimento del **rapporto** tra **debito netto** e **patrimonio netto** al di sotto di una determinata soglia), pena la **revoca del prestito**.

Anche se distante dalla soglia, occorrerà fornire un'adeguata informativa di tale particolare obbligazione contrattuale

(esempio #2) La **società A** detiene una piccola partecipazione nella **società B**.

Il sistema bancario concede un finanziamento alla **società B**, solo a seguito del rilascio di una garanzia fideiussoria da parte della **società A** (senza tale garanzia, la **società B** non avrebbe ottenuto il prestito).

Poiché la **soc. B** è stata ritenuta dal sistema bancario non dotata di un'autonoma capacità di credito, **l'informativa che deve essere fornita nella nota integrativa** della **società A** è connessa alla necessità di evidenziare l'esistenza di un rischio potenziale (obbligata in solido), qualora si verifichi il **default** della **società B**.

(esempio #3 - OIC 15 crediti) Con riferimento all'attualizzazione, un finanziamento **infruttifero** ad una società controllata, oppure a tasso di interesse significativamente inferiore a quello di mercato, costituisce un **investimento aggiuntivo** nella stessa che **incrementa** il valore della partecipazione per la **differenza** tra le disponibilità liquide erogate e il valore attuale dei flussi finanziari futuri (**non** si iscrive tra gli oneri finanziari del CE);

per la società controllata si tratta di un beneficio rilevato con un **incremento del patrimonio netto per lo stesso ammontare** (e **non** tra i proventi finanziari del CE così, **applicando il principio della sostanza**, si evita la rilevazione di un provento tra parti correlate)

(esempio #3 - OIC 15 crediti)

Tale contabilizzazione avviene quindi in applicazione del **principio della sostanza** dell'operazione.

La motivazione del finanziamento, relativa al **rafforzamento patrimoniale** della società controllata, può emergere, per es., dai verbali del CdA, dalla struttura del gruppo, situazione economica e finanziaria del gruppo, elementi del contratto e **deve essere descritta nella nota integrativa**.

(§ 84 - OIC 15 - bilancio in forma abbreviata) La nota integrativa **deve indicare** il criterio applicato nella valutazione dei crediti **sia nel caso si adotti** il costo ammortizzato, **sia nel caso si eserciti la facoltà di non valutare** i crediti con tale criterio.

Se rilevante per la comprensione del bilancio, la nota integrativa dovrà anche indicare:

- il **tasso d'interesse effettivo applicato** e la scadenza dei crediti
- l'ammontare dei crediti le cui **condizioni di pagamento** siano state **modificate** (con il relativo effetto a CE)
- l'ammontare dei crediti dati **in garanzia di propri debiti** o impegni
- l'ammontare degli **interessi di mora inclusi** nel saldo dei crediti scaduti (con separata indicazione di quelli ritenuti recuperabili e non)
- l'eventuale grado di concentrazione dei crediti, la natura dei debitori e la **composizione** dei "**crediti verso altri**"

dott. Piero Maccioni

25

Le novità nella nota integrativa

- vengono richieste specifiche informazioni per il **fair value** dei **derivati** (modifica art. 2427 bis C.C.);
- occorrono specifiche informazioni per **impegni, rischi** e **passività potenziali**;
- una nuova disposizione (art. 2427, c.2) impone di fornire le informazioni in NI secondo **l'ordine delle voci** indicate nello Stato patrimoniale e nel Conto economico;
- gli **eventi successivi** andranno segnalati in nota integrativa e **non più** nella Rel Gestione

dott. Piero Maccioni

26

Obbligo informativa passività potenziali

La **soppressione dei conti d'ordine** è accompagnata da un nuovo **obbligo di informativa** [2427 p.to 9)], in particolare per quelle **passività potenziali** per le quali - per l'**OIC 31** - **non è possibile** iscrivere un fondo rischi ed oneri

Una passività potenziale è definita come una condizione, una situazione o un insieme di circostanze esistenti (alla data di bilancio) che implicano un'**incertezza** riguardante una **possibile perdita**, che diventerà certa solo al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri

dott. Piero Maccioni

27

Obbligo informativa passività potenziali (2)

Quando esiste una passività potenziale, la probabilità che un **evento futuro** generi una **perdita** o una **sva-lutazione** di un'attività o il sorgere di una passività può essere classificata in tre categorie:

- **Probabile:** l'evento futuro **probabilmente** si verificherà
- **Ragionevolmente possibile:** la possibilità che l'evento futuro si verifichi è **più che remota ma meno che probabile;**
- **Remota:** l'evento ha **scarsissime** possibilità di verificarsi

dott. Piero Maccioni

28

Obbligo informativa passività potenziali (3)

- se l'evento è **probabile** e l'importo della perdita può essere ragionevolmente stimato, la perdita è contabilizzata tramite l'accantonamento a un fondo
- se l'evento è ritenuto **ragionevolmente possibile** o - ancorché ritenuto probabile - **l'ammontare della perdita non può essere stimato**, la passività potenziale deve essere **segnalata** nella nota integrativa
- in generale, le perdite potenziali ritenute **remote non sono** nemmeno **segnalate** in nota integrativa

Obbligo informativa passività potenziali (4)

In sintesi, l'**OIC 31** specifica i **requisiti** che devono essere rispettati per procedere all'iscrizione dei fondi rischi:

- **natura determinata**
- **esistenza certa o probabile**
- **ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati**
- **ammontare della passività attendibilmente stimabile**

(§ 21 - OIC 31) un fondo NON può essere iscritto per:

- **rettificare** i valori dell'attivo
- coprire **rischi generici** poiché **NON** correlati a perdite o debiti con **natura determinata**
- effettuare accantonamenti per oneri o perdite che derivano da eventi avvenuti **dopo** la chiusura dell'esercizio e inerenti a situazioni **non esistenti** alla data di chiusura dell'esercizio
- rilevare passività potenziali **remote** (passività poco probabili) o passività potenziali che, pur probabili, hanno un ammontare **determinabile solo** in modo **aleatorio** ed **arbitrario** (passività probabile ma stima non attendibile)

dott. Piero Maccioni

31

(§ 21 - OIC 31) natura determinata:

Occorre identificare la **causa originaria** che determina l'insorgenza della perdita o del debito per:

- 1) imputare l'onere al CE dell'esercizio di **competenza**
- 2) correlare l'onere ad **eventi specifici e definiti**, evitando addebiti di costi **generici**

Ad es., la vendita nell'esercizio X0 di beni per i quali viene prestata garanzia di un anno, fa sorgere la necessità di stanziare nello stesso bilancio un **fondo per i probabili costi futuri** connessi alle garanzie prestate e che avranno manifestazione nell'esercizio X1, ma che sono conseguenti alle obbligazioni assunte con la vendita, cioè nell'esercizio X0. Il fondo, inoltre, non dovrà essere accantonato a fronte di "**rischi generici**" ma sarà stanziato a fronte dello **specifico rischio** di sostenere **costi** (di materiali o manodopera) **legati agli interventi in garanzia**

dott. Piero Maccioni

32

Funzione esplicativa (1):

- deve essere **indicata** la **deroga, nonché gli effetti da essa prodotti**, con riferimento alle disposizioni che disciplinano la redazione del Bilancio, qualora incompatibili con la rappresentazione veritiera e corretta della situazione della società (art. 2423, c. 4);
- deve essere **indicata** l'influenza del **cambiamento dei criteri di valutazione** sulla rappresentazione della situazione finanziaria e patrimoniale e del risultato economico della società (art. 2423-bis, c. 2);
- si deve dare **evidenza e motivazione** di ogni **variazione** relativa ai piani di **ammortamento** delle immobilizzazioni materiali e immateriali (art. 2426, c. 1, n°2);

dott. Piero Maccioni

33

Funzione esplicativa (2):

- deve essere **motivata l'eventuale differenza**, registrata nella valutazione effettuata con il **metodo del costo**, ovvero del **patrimonio netto**, delle immobilizzazioni finanziarie di società controllate e collegate (2426, n°3);
- deve essere **motivata** la scelta di iscrizione delle partecipazioni immobilizzate in società controllate e collegate ad un **valore di costo superiore** rispetto a quello che risulterebbe dalla prima applicazione del metodo del Patrimonio Netto (2426, n°4);
- deve essere **motivata** la scelta di **ammortizzare l'avviamento** sulla base della vita utile, ovvero per un periodo **non > 10 anni** (2426, n°6);

dott. Piero Maccioni

34

Funzione esplicativa (3):

- deve essere segnalata l'**impossibilità di effettuare la comparazione temporale** delle voci esposte in Bilancio con quelle dell'esercizio precedente (art. 2423-ter, comma 5);
- le 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 ~~siano rilevanti~~ e **non siano state concluse a normali condizioni di mercato** (art. 2427, n. 22-bis).

dott. Piero Maccioni

35

come i PPCC integrano le disposizioni del Cod. Civ.

(OIC 12 Composizione e schemi § 137)

L'obbligo di informativa relativo alle operazioni tra parti correlate intercorse nell'esercizio **deve sempre essere rispettato anche se i rapporti con le stesse **non sono più in essere** alla data del bilancio.**

dott. Piero Maccioni

36

(esempio #3)

	Dott. Rossi Dir. Generale Soc. A		
	0%		50%
	↓		↓
	Soc. A		Soc. B

Le società A e B sono parti correlate

Lo **IAS 24** (par. 10) indica quanto occorra valutare in merito all'individuazione di possibili parti correlate e la relativa informativa di bilancio.

⇒ Transazione tra **A** e **B**: (i) di una certa rilevanza; (ii) non conclusa in normali condizioni di mercato.

dott. Piero Maccioni

37

Eliminazione sezione straordinaria del CE

L'art. 2427 n°13 richiede che nella **nota integrativa** siano indicati l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di **entità o incidenza eccezionali** - questa impostazione è coerente con l'eliminazione dal conto economico della sezione straordinaria.

L'obiettivo dell'informativa è consentire all'utilizzatore del bilancio di **apprezzare il risultato economico privo di elementi** che - per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio - **non sono ripetibili nel tempo.**

dott. Piero Maccioni

38

Eliminazione sezione straordinaria del CE (2)

In questo modo l'utilizzatore del bilancio può **depurare** il CE dagli elementi che, avendo carattere di eccezionalità, non rientrano nelle normali previsioni dell'impresa e, **difficilmente potranno ripetersi negli anni successivi**.

Alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare tali caratteristiche:

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

ex "Conti d'ordine" (1)

Art. 2427, n°9) c.c.

"... gli **impegni non risultanti dallo stato patrimoniale**; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando i conti d'ordine relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime ..."

Occorre fornire una **descrizione narrativa** sui conti d'ordine presentati in calce allo S/P e non sufficientemente chiari; inoltre si deve dare notizia di **eventuali impegni non quantificabili** (es.: lettere di patronage, contratti in corso sottoposti a condizioni sospensive, incentivi ricevuti in base a leggi speciali che prevedano vincoli sulla dislocazione delle immobilizzazioni materiali o sui livelli occupazionali)

ex "Conti d'ordine" (2)

L'eliminazione dei conti d'ordine dallo SP è dipesa dall'introduzione nelle norme di legge del **principio di rilevanza**.

Per evitare la duplicazione delle informazioni la Dir. 34/2013 ha richiesto **maggior trasparenza di informativa** e contemporaneamente non ha più previsto l'obbligo di tenere in contabilità un sistema di rilevazione dei conti d'ordine.

L'iscrizione di impegni e garanzie "sotto la riga" è stata sostituita dalla richiesta di **informazioni analitiche** nella **nota integrativa** circa l'importo complessivo degli **impegni**, delle **garanzie** e delle **passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale**

ex "Conti d'ordine" (5)

Il c.d. "Modulo ABI" al punto 4) «**garanzie ricevute**» riporta gli estremi delle garanzie ricevute dalla banca (fidejussioni, pegno di contanti sul c/c, pegno di titoli):

- limite di importo;
- scadenza e valuta;
- tipologia e quantità dei titoli ricevuti in garanzia;
- importo per il quale risulta iscritta l'ipoteca.

Il prospetto si divide in **tre sezioni**:

- a) garanzie prestate **dalla Società alla Banca a favore proprio**
- b) garanzie che **la Società si è fatta prestare da terzi**
- c) garanzie prestate **dalla Società alla Banca a favore di terzi**

ex "Conti d'ordine" (6)

c) garanzie prestate dalla Società alla Banca a favore di terzi

Occorre particolare attenzione nell'analisi delle garanzie incluse nella sezione c).

In tale ipotesi **la nota integrativa deve riportare le opportune informazioni sull'ammontare e sulla natura e delle garanzie prestate** anche se la perdita che ne potrebbe derivare sia ritenuta **improbabile**.

Qualora invece la perdita sia ritenuta **probabile** occorre verificare l'esistenza di un adeguato accantonamento al fondo rischi.

ex "Conti d'ordine" (7)

L'informativa fornita dai conti d'ordine **non deve essere ridondante** e deve riguardare unicamente fatti ed operazioni **significativi** valutati nell'ambito della specificità dell'impresa

Non per questo si deve ricadere nella fattispecie opposta, cioè nella **mancata evidenziazione** di aspetti **rilevanti**, fatto che potrebbe configurare il reato di **false comunicazioni sociali** (art. 2621 c.c.)

Eventi successivi (1)

Art. 2427, n°22-quater) c.c.

“la natura e l’effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell’esercizio**”

A partire dai bilanci 2016 le informazioni sugli “eventi successivi” si indicano nella **nota integrativa**.

L’art. 2423 bis, n°4 dispone che “si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell’esercizio, **anche se conosciuti dopo la chiusura di questo**”

La norma è piuttosto **indeterminata**; per una sua corretta applicazione si può fare riferimento a quanto previsto dai principi contabili emanati dall’OIC

Eventi successivi (2)

Occorre distinguere tra:

- a) fatti che si riferiscono ad **eventi relativi a situazioni già in essere** alla data di chiusura del bilancio;
- b) fatti che **non** si riferiscono a **situazioni in essere** alla data di chiusura del bilancio.

Nei casi **a)** l’**OIC 29** precisa che gli amministratori dovranno verificare se i fatti siano tali da avere un effetto sul processo valutativo delle attività e passività in bilancio e sarà **necessario modificare i valori di bilancio**; si tratta di fatti che - pur accaduti nel nuovo esercizio - concorrono a **ridurre/eliminare le incertezze** insite nel processo di stima dei valori contabili alla chiusura dell’esercizio

Eventi successivi (3)

Qualora l'effetto di tali eventi **non sia quantificabile**, gli amministratori dovranno comunque fornire un'adeguata informativa nella nota integrativa

Nei casi **b)** invece, **non si dovrà procedere alla rettifica dei valori di bilancio**. Si dovrà, tuttavia, **fare menzione** di tali eventi qualora abbiano natura rilevante ed eccezionale, ovvero rappresentativi di condizioni di gestione totalmente nuove

Infine, devono essere menzionati tutti quegli eventi, verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, la cui **mancata illustrazione** potrebbe **compromettere** la possibilità dei fruitori dell'informativa contabile di elaborare valutazioni **corrette** e di prendere decisioni appropriate

dott. Piero Maccioni

47

OIC 29 - OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Cambiamenti di principi contabili e correzioni di errori imputati al patrimonio netto di apertura e non più al conto economico: questa è la principale novità contenuta nel nuovo OIC 29 che allinea il trattamento contabile di queste operazioni alle disposizioni contenute nei **principi contabili internazionali (IAS 8)**

dott. Piero Maccioni

48

OIC 29 - correzione di errori (#1)

Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Ipotesi: sono stati ottenuti contributi in c/impianti e sono stati contabilizzati a diretta riduzione del valore dei cespiti.

Nel set 2016 emerge che la SpA **non** riceverà **0,7 €/mil** di contributi; nel corso degli anni ha inoltre ceduto alcuni cespiti. Al 31dic2015 i cespiti sono amm.ti al 70%. Occorre registrare l'errore nel bilancio 2016.

		euro/mil
Costo originario cespiti		12,0
Contributi contabilizzati		8,0
Delta contributi NON concessi	A	0,7
Contributi relativi a cespiti alienati	B	0,2
Contributi relativi a cespiti in essere	(A-B)	0,5

dott. Piero Maccioni

49

OIC agosto 2014

46. La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso, alla voce "E) Proventi ed oneri straordinari" (E20 e E21) creando la sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti". Tale classificazione è conforme a quanto indicato al paragrafo 9.

OIC dicembre 2016

48. 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.

OIC 29 - correzione di errori (#2)

Le scritture contabili sarebbero le seguenti:

#	a	CREDITI DIVERSI		0,7
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI			0,5	
PATR. NETTO (OIC 29 - correz. errori)			0,2	
Riscontrato errore nel bilancio degli esercizi precedenti per errata imputazione di contributi ex L. XY: stornati i crediti per contributi non spettanti e ripristinato il costo storico dei cespiti acquisiti				
PATR. NETTO (OIC 29 - correz. errori)	a	F.do amm.to imm.ni materiali		0,35
Riscontrato errore nel bilancio degli esercizi precedenti per errata imputazione di contributi ex L. XY: ripristinato il fondo di amm.to dei cespiti acquisiti				

dott. Piero Maccioni

51

OIC 29 - correzione di errori (#3)

Il saldo d'apertura del patrimonio netto al 1° gennaio 2016 risulterebbe quindi:

		PN ex ante	posta "OIC29"	PN ex post
Capitale Sociale		10,00		10,00
Riserva legale		0,10		0,10
perdite a nuovo	(0,6)			
perdita eserc. 2015	(0,1)	(0,70)		(0,70)
OIC 29 - correz. errori (0,2+0,35)		0	(0,55)	(0,55)
Patrimonio Netto		9,40		8,85

dott. Piero Maccioni

52

OIC 29 - correzione di errori (#4)

Il nuovo OIC 29 è allineato al trattamento contabile previsto dal corrispondente **principio contabile internazionale IAS 8**.

L'effetto del cambiamento di PPCC/correzione errori deve essere determinato **retroattivamente** e contabilizzato sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio 2016, con la **novità** della previsione dell'OIC 29 di rilevare la rettifica negli **«utili portati a nuovo»**.

Qualora questi non siano **“capianti”**, non si potrà che ricorrere ad altre poste di PN. L'OIC 29 **non indica specificatamente di quali poste patrimoniali si tratti**, ma si ritiene che si debba seguire la sequenza di utilizzo di riserve patrimoniali prevista in caso di **riduzione del capitale sociale per perdite**.

dott. Piero Maccioni

53

OIC 29 - correzione di errori (#5)

In sintesi, in caso di insufficienza di riserve di utili:

utili esercizi precedenti, riserve facoltative e straordinarie

per l'eccedenza si utilizzeranno le riserve **statutarie**, quindi le riserve **da rivalutazione**, poi la parte di riserva **sovrapprezzo equiparata alla legale** e, in ultimo, la riserva **legale**.

«... la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato»

Occorre verificare l'esistenza della fattispecie ex 2446 C.C.:

«Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo...»

dott. Piero Maccioni

54

OIC 29 - cambiamento di principi (#1)

Cambiamento di principi **ammesso solo se richiesto** da nuove disposizioni/norme o da nuovi principi contabili o **se adottato autonomamente** dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità **per una migliore rappresentazione** in bilancio di fatti o operazioni

dott. Piero Maccioni

55

OIC 29 - cambiamento di principi (#2)

Contrariamente al passato, ora l'OIC 29 richiede anche di adattare i dati comparativi, **modificando i valori dello stato patrimoniale, del conto economico e del rendiconto finanziario dell'esercizio precedente**, come se la riforma fosse stata già in vigore a partire dall'inizio del 2015.

L'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta la **rideterminazione degli effetti** che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo **come se da sempre si fosse applicato il nuovo principio contabile**.

Quindi il redattore del bilancio deve: rettificare il saldo d'apertura del **PNetto** dell'es. precedente ed i **dati comparativi** dell'es. precedente, a meno che ciò non sia fattibile, o risulti eccessivamente oneroso.

dott. Piero Maccioni

56