

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Cagliari

*Università degli Studi di Cagliari
Economia Aziendale - prof. Gianluigi Roberto*

L'informativa del bilancio a seguito del DLgs 139/2015

Dott. Piero Maccioni

13 gennaio 2017

DLgs 139/2015

Il dlgs recepisce la Dir. Contabile 2013/34/UE - le norme riguardano i **bilanci 2016** ⇒ il 22 dicembre l'OIC ha aggiornato i principi contabili (Dlgs 38/2005, art. 9-bis).

Le **novità** introdotte hanno questi **obiettivi**:

- ridurre gli oneri amministrativi a carico delle PMI e semplificare la relativa disciplina;
- migliorare la comparabilità dell'informativa;
- 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)

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**

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**;

Tipologia Società	Semplificazioni
Piccola art. 2435 bis	Schemi semplificati No obbligo rendic. finanziario Titoli al costo di acquisto Crediti al valore di realizzo Debiti al valore nominale
Micro art. 2435 ter	Schemi semplificati No obbligo rendic. finanziario Titoli al costo di acquisto Crediti al valore di realizzo Debiti al valore nominale Esenzione da Nota integrativa Derivati «fuori bilancio» No alla «deroga ai principi»

Impatto nel 1° recepimento (#1)

Art. 12 del DLgs 139/2015 contiene alcune disposizioni transitorie per cui - nonostante le nuove regole siano **in vigore dal 1° gennaio 2016** - sono concesse alcune eccezioni di prima transizione.

È concesso di **non applicare** i nuovi criteri di valutazione per alcune specifiche voci a quelle operazioni che, al 1° gennaio 2016, **non hanno ancora esaurito** i loro effetti in bilancio.

Impatto nel 1° recepimento (#2)

In particolare è concesso di:

- non applicare il **criterio del costo ammortizzato** per i **titoli** che risultano **immobilizzati** nel bilancio 2015 fino alla data della loro eliminazione contabile o cessione;
- non modificare la **vita utile** dell'**avviamento** iscritto nel bilancio 2015;
- non applicare il **criterio del costo ammortizzato** per i **crediti** e i **debiti** iscritti nel bilancio 2015

Impatto nel 1° recepimento (#3)

Fatta eccezione per queste specifiche voci, **tutte le modifiche ai criteri di valutazione entrano in vigore dal 1° gennaio 2016**. Generalmente nel nostro ordinamento gli impatti derivanti dall'adozione di una nuova norma **non hanno effetti retroattivi**, a meno che sia previsto in modo specifico dalla legge.

Tuttavia, a causa del fatto che il patrimonio di cui è dotata la società alla data di chiusura dell'esercizio costituisce il "**patrimonio netto di apertura**", le nuove disposizioni legislative impattano le voci che costituiscono le attività e le passività di inizio esercizio

Quindi:

Impatto nel 1° recepimento (#4)

- tutti i derivati esistenti al 1.1.2016 devono essere inventariati e valutati al **fair value** con imputazione degli effetti al conto economico, a meno che si tratti di operazioni di copertura;
- gli eventuali costi di “**pubblicità**” e “**ricerca applicata**” capitalizzati nel bilancio 2015 devono essere **spesati al conto economico**;
- se esistono degli **aggi** e **disaggi di emissione** è necessario calcolare gli effetti derivanti dall'applicazione del **criterio del costo ammortizzato**



23 dicembre 2016 - "Norme e tributi" Franco Roscini Vitali

In nota integrativa i fatti eccezionali

«L'Organismo italiano di contabilità (OIC) ha diffuso ieri i principi contabili aggiornati nella versione definitiva: le novità e integrazioni, che si applicano già dai bilanci 2016, rispetto alle bozze, tengono conto delle osservazioni raccolte nella consultazione.

L'OIC, nel rivedere i singoli principi contabili ha anche provveduto alla **declinazione pratica**, con riferimento ad alcune fattispecie significative, dei principi generali della rilevanza e della sostanza economica, introdotti nel Codice civile dal decreto legislativo 139/2015.



L'art. 2427 n°13 del Codice civile richiede l'indicazione, nella nota integrativa, dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di **entità o incidenza eccezionali**.

Il legislatore intende così dare evidenza nella nota integrativa di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale: 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**.



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

Alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta sono: picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti, cessioni di attività immobilizzate, ristrutturazioni aziendali e operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda, ecc.).

Di seguito sono illustrate le principali novità contenute nei nuovi documenti»



OIC 15 Crediti

Crediti (debiti) rilevati in bilancio secondo il **criterio del costo ammortizzato** che, per il principio di rilevanza, **può non essere applicato** a crediti con scadenza <12 mesi e, se con scadenza >12 mesi, quando costi di transazione e ogni differenza tra valore iniziale e a scadenza è di **scarso rilievo**.

OIC 28 Patrimonio Netto

Iscrizione nel patrimonio netto (PN) della riserva negativa per azioni proprie in portafoglio. **Inoltre nel PN** è iscritta la riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi relativa ai derivati, e **sono contabilizzate le correzioni di errori e i cambiamenti di principi contabili**.



OIC 29 Cambiamenti

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.

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

OIC agosto 2014	OIC dicembre 2016
46. La correzione degli errori si effettua rettificando la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, <u>imputando</u> la correzione dell'errore <u>al conto economico dell'esercizio in corso</u>, alla voce "E) Proventi ed oneri straordinari" (E20 e E2I) creando la sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti". Tale classificazione è conforme a quanto indicato al paragrafo 9.	48. La correzione di errori <u>rilevanti commessi in esercizi precedenti</u> 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 <u>non rilevanti</u> 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				

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

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 "**capiienti**", 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 non si possa che seguire la sequenza di utilizzo di riserve patrimoniali prevista in caso di **riduzione del capitale sociale per perdite**.

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...»

OIC 29 - cambiamento di principi (#5)

Il nuovo OIC 29 prevede che gli effetti di cambiamenti di PPCC siano determinati **retroattivamente** e rilevati nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile (prassi: **«utili portati a nuovo»**).

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 **PN** dell'es. precedente ed i **dati comparativi** dell'es. precedente, a meno che ciò non sia fattibile, o risulti eccessivamente oneroso.

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;

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 (dodici mesi, in genere).

Criterio del “costo ammortizzato” (#3)

Un finanziamento a una società controllata **infruttifero**, 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 V.A. dei flussi finanziari futuri ⇒ ***non si iscrive tra gli oneri finanziari del C/E***

Per la società controllata si tratta di un **beneficio** rilevato con un **incremento del patrimonio netto** per lo stesso ammontare ⇒ ***non si iscrive tra*** i proventi ***finanziari del C/E*** applicando il **principio della sostanza**, si evita la rilevazione di un provento tra parti correlate

Criterio del “costo ammortizzato” (#4)

La motivazione del finanziamento, relativa al **rafforzamento patrimoniale della società controllata**, emerge, per esempio, dai verbali del CdA, situazione economica e finanziaria dell'impresa o del gruppo, elementi del contratto ecc. - la contabilizzazione avviene in applicazione del **principio della sostanza** dell'operazione o del contratto

Nella **nota integrativa** sono indicate le ragioni che hanno condotto ad attribuire, alla differenza tra disponibilità liquide erogate e valore dei flussi finanziari futuri, una **natura diversa da quella finanziaria**.

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)	-

L'informativa di bilancio (#1)

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

⇒ obbligo generale (art. 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

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. 2423-bis (c. 1-bis) «La **rilevazione** e la **presentazione** delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza** dell'operazione o del contratto»

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

Cosa cambia nell'informativa di bilancio ?

- **eliminazione** del richiamo ai **costi di ricerca e pubblicità** (non più capitalizzabili);
- nuova informativa per gli **impegni**, le **garanzie** e le **passività potenziali**;
- **eliminazione** dell'informativa sulle **componenti straordinarie** e **nuova informativa** su importo/natura di singoli elementi di costi e di ricavi di **entità eccezionali**;
- elenco delle **anticipazioni** e dei **crediti** concessi agli **amministratori** ed ai **sindaci**;
- informativa sui **warrants** ed **opzioni** emessi dalla Società;
- **fatti di rilievo** avvenuti **dopo la chiusura** dell'esercizio;
- proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

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**.

Significatività

Un errore/omissione (e una informazione) è significativa quando è in grado di **influenzare** le decisioni economiche degli utilizzatori

La “significatività” nelle norme professionali

Le fonti:

⇒ **Principi contabili dell'OIC**

standard setter nazionale art.9bis DLgs38/2005

⇒ **IAS/IFRS**

opzione possibile post Legge 116/2014

⇒ **Principi di revisione ISA Italia**

Determina Rag. Gen. dello Stato del 23 dic 2014

La “significatività” nelle norme professionali

Gli **OIC** e gli **IAS/IFRS** introducono il concetto di “**significatività**”, (noto nella prassi come “materialità”), che costituisce il **limite** entro il quale tali errori e difformità **non hanno effetto rilevante** sui dati di bilancio e sul loro significato per i **destinatari**.

La “significatività” nelle norme professionali

Per l'OIC 11 «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, maggio 2005, 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 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 banca non avrebbe concesso il prestito alla **società B**.

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**.

Le novità nella nota integrativa (#1)

- vengono richieste specifiche informazioni per il *fair value* dei **derivati**, modificando l'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** alla chiusura dell'esercizio andranno segnalati in NI e non più nella RelGest

Le novità nella nota integrativa (#2)

specifiche informazioni per impegni, rischi e **passività potenziali** [p.to 9) del 2427 c.c.]

La soppressione dei conti d'ordine è accompagnata da un nuovo **obbligo di informativa**, in particolare per quelle passività potenziali per le quali - ai sensi del principio contabile OIC 31 - **non è possibile** iscriverne un fondo rischi ed oneri

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, comma 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, comma 2);
- si deve dare evidenza e motivazione di ogni **variazione** relativa ai piani di **ammortamento** delle immobilizzazioni materiali e immateriali (art. 2426, comma 1, n°2);

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 (art. 2426, comma 1, n°3, 2° capoverso);
- 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 (art. 2426, n°4, 2° capoverso);
- deve essere motivata la scelta di **ammortizzare l'avviamento** per un periodo **superiore ai 10 anni**, laddove la sua utilità si protragga più a lungo (art. 2426, n°6, 2° capoverso);

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).

Le informazioni richieste dai PPCC

Il principio contabile **OIC 12** (*composizione e schemi*)
dettaglia e integra alcune informazioni richieste
dell'art. 2427 c.c.

Tali informazioni riguardano:

- 1.** le operazioni con dirigenti, amministratori, sindaci e soci della società o di imprese collegate/consociate (informazioni necessarie quando di importo rilevante e significativo)

(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.

Le informazioni richieste dai PPCC

- 2.** Il precedente **OIC 12** stabiliva che le informazioni inserite nella **relazione sulla gestione** dovessero essere menzionate anche nella **nota integrativa**, facendo un **esplicito rinvio** alla relazione sulla gestione per:
- a) la natura dell'attività d'impresa;
 - b) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
 - c) i rapporti con imprese controllate, collegate e altre consociate
 - d) i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio

Le informazioni richieste dai PPCC

3. il **rendiconto finanziario**; prospetto fondamentale per la comprensione della situazione finanziaria della società, sebbene i principi contabili ritengano che la sua mancata presentazione non costituisca una violazione del principio della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio per le imprese di minori dimensioni
4. la composizione delle voci "**altri ricavi e proventi**" e "**oneri diversi di gestione**" del C/Economico. L'OIC 12 precisa che tali voci generiche del conto economico devono essere distinte in quanto ciò consente una migliore comprensione del risultato intermedio

Ex "conti d'ordine" (1)

Art. 2427, n°9) c.c.

"... l'importo complessivo degli impegni delle garanzie e delle passività potenziali **non risultanti dallo stato patrimoniale**, con indicazione sulla 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"

Occorre fornire una **descrizione narrativa** su tali aspetti e 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)

Es.: la voce "**ipoteche a garanzia di debiti delle controllate**" può riferirsi integralmente a controllate di primo livello oppure può essere relativa a una pluralità di soggetti.

senza le opportune informazioni in NI il lettore non è in grado di apprezzare compiutamente il livello di rischio associato ad una determinata fattispecie

Ex "conti d'ordine" (3)

Il c.d. "**Modulo ABI**" al punto 4) «**garanzie ricevute**» riporta gli estremi delle **garanzie ricevute dalla banca** (fideiussione, 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" (4)

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

Occorre una particolare attenzione nell'analisi delle garanzie previste alla 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" (5)

L'informativa fornita in questo ambito **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 elementi 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 si renderà **necessario modificare i valori di bilancio**; si tratterà 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 si tratti di fatti di 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

Art. 2427 cod. civ.

Contenuto della nota integrativa

[1] La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

- 1) i 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;**
- 2) i 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;**
- 3) la composizione delle voci: "costi di impianto e di ampliamento" e: "costi ~~di ricerca~~, di sviluppo ~~e di pubblicità~~", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;**

- 3-bis)** la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;
- 4)** le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;
- 5)** l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;

- 6)** distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;
- 6-bis)** eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;
- 6-ter)** distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;
- 7)** la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi dello stato patrimoniale", ~~quando il loro ammontare sia apprezzabile~~, nonché la composizione della voce "altre riserve";
- 7-bis)** le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
- 8)** l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;

- 9)** l'importo complessivo degli impegni delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione sulla 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;
- 10)** ~~se significativa~~, la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;
- 11)** l'ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell' art. 2425, numero 15), diversi dai dividendi;
- 12)** la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nell'art. 2425, n. 17), relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;
- 13)** **l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;**

14) un apposito prospetto contenente:

- a) la descrizione delle **differenze temporanee** che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- b) l'ammontare delle **imposte anticipate** contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;

15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria;

16) l'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;

- 16-bis)** salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;
- 17)** il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio;
- 18)** le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni , i **warrants, le opzioni** e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono;
- 19)** il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative;

- 19-bis)** i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori;
- 20)** i dati richiesti dal terzo comma dell'art. 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'art. 2447-bis;
- 21)** i dati richiesti dall'art. 2447-decies, ottavo comma;
- 22)** le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;

- 22-bis)** 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. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;
- 22-ter)** la natura e l'obiettivo economico di **accordi non risultanti dallo stato patrimoniale**, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, 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;

- 22-quater)** la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio**;
- 22-quinquies)** il nome e la 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;
- 22-sexies)** il nome e la 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;
- 22-septies)** la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

[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

Fonti utilizzate per la realizzazione delle slides:

- **«Gli OIC indicano la “strada” per il transito alle nuove regole di bilancio»** F. Bava, A. Devalle - Eutekne.info, 23 dicembre 2016
- **«Definitiva la nuova versione dei principi contabili nazionali»** S. Latorraca - Eutekne.info, 23 dicembre 2016
- **«In nota integrativa i fatti eccezionali»** F. Roscini Vitali - Norme e tributi - Il Sole 24 Ore, 23 dicembre 2016
- **«Crediti e debiti vanno aggiornati»** E. Reich, F. Vernassa - Norme e tributi - Il Sole 24 Ore, 23 dicembre 2016
- **«Nuovi OIC - Gli effetti dell'adozione della Direttiva 2013/34/UE sulla predisposizione dei bilanci»** L. Rossi, C. Congiu (Deloitte) - Cagliari, 29 novembre 2016