



approfondimenti

LE NOVITÀ PER IL BILANCIO DELL'ESERCIZIO 2017

La redazione del bilancio 2017 appare assai più impegnativa rispetto al passato, per effetto dell'asestamento delle nuove norme del D.Lgs. 139/2015 (già applicate per la prima volta lo scorso anno), della connessa rivisitazione dei documenti OIC applicabili (emendati a dicembre 2017) e per le ricadute di natura fiscale che si sono determinate.

Le principali novità sono così riassumibili in estrema sintesi:

- 1) esistenza di tre differenti tipologie di bilanci (ordinari, abbreviati e delle micro imprese);
- 2) ampia rivisitazione della struttura dello Stato patrimoniale, con eliminazione di talune poste dell'attivo (spese di ricerca e spese di pubblicità);
- 3) ampia rivisitazione del Conto economico, con (ad esempio) eliminazione dell'area straordinaria;
- 4) introduzione obbligatoria del rendiconto finanziario, solo per i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria;
- 5) introduzione dell'obbligo di contabilizzazione dei contratti derivati, solo per i bilanci ordinari ed abbreviati;
- 6) introduzione del concetto del costo ammortizzato, solo per i bilanci ordinari.

Per ciascuno di questi temi forniamo un breve commento al solo fine di rendere comprensibile la richiesta di talune informazioni aggiuntive rispetto al passato.

LE TRE TIPOLOGIE DI BILANCIO

Con la nuova impostazione del codice civile, le società hanno a disposizione tre differenti tipologie di bilancio, in relazione a determinati parametri dimensionali che si rappresentano nelle tabelle che seguono.

	ATTIVO DI BILANCIO	RICAVI	NUMERO MEDIO DIPENDENTI
ORDINARIO	Oltre	Oltre	Oltre
ABBREVIATO	4.400.000	8.800.000	50
MICRO IMPRESE	175.000	350.000	5

Si può utilizzare la forma "ridotta di bilancio" se per due esercizi consecutivi non si sono superati almeno due dei tre parametri di cui sopra (anche diversi tra loro).

Si deve utilizzare la forma "maggiore di bilancio" se per due esercizi consecutivi si sono superati almeno due dei tre parametri di cui sopra (anche diversi tra loro).

A titolo di cautela, è stato suggerito quanto segue:

- la progressione al bilancio "superiore" avviene già a decorrere dal secondo esercizio di superamento dei parametri;
- la regressione al bilancio "inferiore" avviene a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui per la seconda volta non si sono superati i parametri.

Dalla forma del bilancio deriva la necessità di utilizzare alcuni dei nuovi "istituti", come sinteticamente rappresentato nella tabella che segue.

Aderente a:



Novità	Bilancio ordinario	Bilancio abbreviato	Bilancio «micro»
Eliminazione possibilità capitalizzazione costi ricerca e pubblicità	X	X	X
Obbligo rendiconto finanziario	X		
Eliminazione area straordinaria Conto economico	X	X	X
Introduzione principio di rilevanza	X	X	X
Introduzione principio prevalenza della sostanza sulla forma	X	X	X
Obbligo iscrizione dei derivati	X	X	
Valutazione crediti, debiti e titoli al costo ammortizzato	X		
Modifiche ammortamento avviamento	X	X	X
Iscrizione azioni proprie a riduzione patrimonio netto	X	X	X
Modifiche schemi Stato patrimoniale e Conto economico	X	X	X
Eliminazione dei conti d'ordine	X	X	X
Nota integrativa	X	X	NON PREVISTA

ELIMINAZIONE DELLE VOCI DALLO STATO PATRIMONIALE

La nuova struttura dello Stato patrimoniale non prevede più la possibilità di capitalizzare le spese di ricerca e le spese di pubblicità che, se relative ad annualità pregresse, dovrebbero essere già state eliminate lo scorso anno.

Ciò significa che, anche per il 2017, non si potrà più effettuare alcuna capitalizzazione a tale titolo, con i costi che dovranno restare imputati a Conto economico.

ELIMINAZIONE DELL'AREA STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO

Nel Conto economico non trova più spazio l'area straordinaria corrispondente alle voci E20 (proventi straordinari) ed E21 (oneri straordinari).

Pertanto, particolari voci, quali le sopravvenienze e le plusvalenze dovranno essere appostate in altre voci, tipicamente A5 (poste positive) e B14 (poste negative).

Il documento Oic 12 indica le seguenti direttive:

- utilizzo delle voci di Conto economico ritenute appropriate, quando è stato possibile identificare *ex ante*, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione;
- rinvio alla "sensibilità" del redattore del bilancio negli altri casi (si deve compiere una analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo).

Aderente a:



Il documento Oic 12 fornisce le seguenti indicazioni al riguardo:

N°	Oic 12 versione 2014	Oic 12 versione 2016
Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda:		
1	oneri di ristrutturazioni aziendali	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio
2	componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) proventi diversi dai precedenti
3	plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione
4	plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci: <ul style="list-style-type: none"> • 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; • C16b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni; • C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti
5	plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione
6	plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione
7	Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14) oneri diversi di gestione

Aderente a:



8	Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria	Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio
Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia:		
9	furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino)	I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio
10	perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari)	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio
11	liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5	Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio
12	oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali	Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14) oneri diversi di gestione
13	oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, etc.	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio
14	perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) oneri diversi di gestione e A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio
15	indennità varie per rotture di contratti	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca



		in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio
Imposte relative ad esercizi precedenti		
	Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (Fondo per imposte, anche differite) o dalla voce D12 (debiti tributari), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. Oic 19 Debiti). Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a Conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari	Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce 20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate. Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia tra gli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B14) oneri diversi di gestione. La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio
16	Oic 12 §. 51 f. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, etc.)	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

A decorrere dal periodo 2017, per effetto degli ultimi emendamenti ai documenti OIC, le rettifiche di ricavi sono sempre portate a riduzione dei ricavi del periodo (anche se riferite ad annualità passate), tranne il caso in cui le medesime si riferiscano a precedenti esercizi ma siano dovute a correzione di errori, cambiamenti di principi contabili o di stime.

Si ricorda, infatti, che la correzione di errori (ad esempio la contabilizzazione nel 2017 di una fattura del 2016 non stanziata tra le fatture da ricevere) impone l'utilizzo di una riserva del patrimonio netto; nel solo caso di errori irrilevanti si potrà utilizzare il Conto economico (pur non potendosi più movimentare il conto delle sopravvenienze, che non esiste più nel bilancio di fine anno).



RENDICONTO FINANZIARIO

I bilanci in forma ordinaria devono essere completati da un nuovo documento che è il rendiconto finanziario. Si tratta di un prospetto contabile che presenta le variazioni, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio.

I flussi finanziari rappresentano un aumento o una diminuzione dell'ammontare delle disponibilità liquide. I flussi finanziari presentati nel rendiconto finanziario derivano:

- dall'attività operativa, che comprende, generalmente, le operazioni connesse all'acquisizione, produzione e distribuzione di beni e alla fornitura di servizi, anche se riferibili a gestioni accessorie, nonché le altre operazioni non ricomprese nell'attività di investimento e di finanziamento;
- dall'attività di investimento, che comprende le operazioni di acquisto e di vendita delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate;
- dall'attività di finanziamento, che comprende le operazioni di ottenimento e di restituzione delle disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito.

Il rendiconto finanziario fornisce informazioni per valutare la situazione finanziaria della società (compresa la liquidità e solvibilità) nell'esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi. Il rendiconto fornisce inoltre informazioni su:

- le disponibilità liquide prodotte/assorbite dall'attività operativa e le modalità di impiego/copertura;
- la capacità della società di affrontare gli impegni finanziari a breve termine; e
- la capacità della società di autofinanziarsi.

Si rammenta che il rendiconto finanziario non può essere determinato in automatico dai valori del bilancio e, pertanto è necessario reperire alcune necessarie informazioni. Infine, si fa presente che la riforma delle procedure fallimentari (non ancora definitiva ma in corso di definizione) impone alle aziende di segnalare la presenza di uno stato di crisi, al ricorrere di determinati indici anche finanziari negativi. In tal senso, si deve riconoscere al rendiconto finanziario una funzione di segnalazione a tale riguardo. Il consiglio, pertanto, è quello di non sottovalutare la presenza di tali indici negativi, ove esistenti.

CONTRATTI DERIVATI

I contratti derivati, solitamente legati a finanziamenti a tasso variabile e/o a operazioni in valuta, devono essere obbligatoriamente iscritti in bilancio al loro *fair value*, quotazione dello strumento alla fine del periodo di imposta. Le modalità di contabilizzazione dipendono dalla finalità per la quale è stato sottoscritto il contratto:

- se di pura copertura, vale a dire per controbilanciare l'andamento di un parametro, ad esempio l'andamento del tasso variabile di interesse di un finanziamento;
- se di speculazione, vale a dire non avente le caratteristiche per essere denominato di pura copertura.

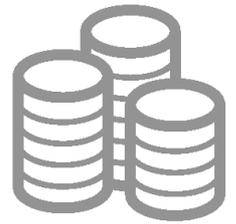
COSTO AMMORTIZZATO

I soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria hanno l'onere di dare rappresentazione dei crediti e dei debiti con il criterio del costo ammortizzato.

In sostanza, si tratta di:

- esprimere poste di credito o di debito ad un corretto tasso di interesse di mercato (si pensi alla voce finanziamento infruttifero soci);
- aggiornare somme a scadenza futura;
- ridenominare le spese accessorie a contratti di finanziamento (spese istruttoria, imposte su finanziamenti a medio lungo periodo, oneri bancari, etc.) in interessi (passivi o attivi) accessori all'operazione, in modo che risulti in maniera evidente il reale costo del denaro per la società.

Aderente a:



Fortunatamente, l'onere riguarda solo:

- 1) i debiti e/o i crediti iscritti per la prima volta nel bilancio 2016 e in annualità successive;
- 2) i debiti e/o crediti con scadenza superiore a 12 mesi;
- ... i debiti e/o crediti per i quali i costi accessori sono rilevanti rispetto all'importo del capitale.

Brescia, 15 marzo 2018

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it

Aderente a: