



PRESIDENTE: dott.ssa Squicciarini Gianna
dott.ssa Adriani Adriana
dott. Amendolara Gianvito
dott.ssa Martiradonna Agnese
dott. Cinquepalmi Vito
dott. Clemente Giuseppe
dott.ssa De Nicolo Silvia
dott.ssa Colacicco Annalisa
dott. Vacca Arcangelo

COMMISSIONE DI STUDIO BILANCIO E REVISIONE

SCHEMA OPERATIVA - AGGIORNAMENTO DEL PRINCIPIO CONTABILE N. 12 – COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Dott. Arcangelo Vacca

08/05/2018

L'OIC 12 recependo le disposizioni del D.Lgs. 139/2015, disciplina i criteri per la presentazione del Bilancio di Esercizio, con particolare riguardo alla struttura dei documenti che lo compongono.

Ai sensi dell'art. 2423 c.c. il **Bilancio di Esercizio** è composto dallo Stato Patrimoniale (2424 c.c.), dal Conto Economico (2425 c.c.), dal Rendiconto Finanziario (2425-ter c.c. e disciplinato dall'OIC 10) e dalla Nota Integrativa (2427 e 2427-bis c.c.).

Bilancio delle "micro-imprese"

Con il D.lgs. 139/2015 è stata introdotta la nuova categoria delle **micro-imprese**. Tra le novità introdotte dal decreto, figura l'inserimento nel codice civile del nuovo art. 2435-ter che individua le società di capitali di ridotte dimensioni (c.d. micro-imprese) che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale: 175.000 €;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000€;
- numero medio degli occupati nel corso del periodo non può eccedere le 5 unità.

Ai sensi dell'art. **2435-ter** c.c. le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa se in calce allo stato patrimoniale riportano le informazioni previste dal primo comma dell'**art. 2427, numeri 9)** (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 quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di



queste ultime) e **16)** (l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria) e dalla redazione del rendiconto finanziario.

Tali imprese usufruiscono delle semplificazioni in materia di presentazione di stato patrimoniale e conto economico previste dall'art. 2435-bis c.c.

Stato Patrimoniale

Rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società. L'art. **2424 c.c.** prevede uno schema obbligatorio, e analitico redatto in modo da evidenziare aggregati parziali; la forma è quella a sezioni contrapposte, denominate rispettivamente Attivo e Passivo.

Il D.lgs. 139/2015 ha introdotto le seguenti modifiche allo Stato Patrimoniale:

Azioni Proprie: A seguito dell'introduzione degli articoli 2357-bis e c.7 del 2424-bis (D.Lgs. 139/2015) le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto. Pertanto, a partire dai bilanci degli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2016, viene eliminata la voce relativa alle azioni proprie dall'attivo di stato patrimoniale. Questa voce viene portata a diminuzione del patrimonio netto in un'apposita riserva negativa (voce A.X del passivo) e coerentemente gli utili o perdite derivanti dall'alienazione delle azioni proprie vengono rilevati ad incremento o decremento del patrimonio netto. Infine, con riferimento alla riserva per azioni proprie, rilevata in accordo con la disciplina previgente, e classificata tra le riserve del patrimonio, si ritiene che, trattandosi di una riserva di utili, essa debba essere liberata.

Costi di Sviluppo: La voce dello stato patrimoniale che in passato era denominata B.I.2) Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità ora è denominata B.I.2) Costi di sviluppo.

Di conseguenza l'OIC 24 disciplina in modo dettagliato la distinzione tra la fase di ricerca e la fase di sviluppo consentendo la sola capitalizzazione dei costi di sviluppo.

Costi di Pubblicità: In merito ai costi di pubblicità, questi non potranno più essere iscritti alla voce B.I.2, bensì, qualora ne ricorrano le condizioni, potranno essere capitalizzati tra i costi di impianto e di ampliamento, alla voce B.I.1.

Rapporti con imprese consociate: A seguito della riforma contabile sono state introdotte specifiche voci nell'attivo, nel passivo e nel conto economico riferite ad operazioni effettuate con altre imprese che sono sottoposte al controllo delle controllanti. Queste imprese sono:

- le società controllate dalla controllante diretta e diverse dalle proprie controllate e collegate;
- le società controllate dalle controllanti indirette e diverse dalle proprie controllate e collegate.

Non sono imprese sottoposte al controllo delle controllanti le proprie controllate, collegate ed i propri investimenti minori, né le collegate e le altre imprese del gruppo che non rientrano nell'area di consolidamento. Ai sensi della nuova normativa devono essere esposti separatamente i crediti (tra le immobilizzazioni finanziarie o nel circolante), i debiti, le partecipazioni e i proventi finanziari. Nello schema di conto economico tuttavia il legislatore non ha previsto invece evidenza separata degli oneri e degli interessi passivi riferiti a queste imprese. Per quanto riguarda le partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti, esse devono essere iscritte tra le attività immobilizzate ovvero tra le poste del circolante se si tratta di partecipazioni destinate alla vendita o acquistate con fini speculativi. Con riferimento ai debiti invece il legislatore ha previsto un'unica voce (D.11-bis) dove allocare i debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.



Strumenti finanziari derivati: Il nuovo schema previsto dal D.Lgs. 139/2015 introduce nell'attivo e nel passivo patrimoniale delle specifiche voci che espongono il fair value dei derivati alla data di presentazione del bilancio.

In passato la disciplina del codice civile, ripresa dall'OIC 3 ora abrogato, non conteneva specifiche disposizioni per la contabilizzazione dei contratti derivati ma si limitava a richiedere specifiche informazioni di dettaglio da fornire in nota integrativa. A partire dai bilanci 2016 le nuove norme introducono il criterio di valutazione del fair value come modello di riferimento per la misurazione e rilevazione degli strumenti derivati in bilancio. Non sono previste deroghe e pertanto tutti i derivati in essere all'inizio dell'esercizio 2016 dovranno essere valutati al fair value e rappresentati nello stato patrimoniale in apposite voci, tra le attività o le passività, con contropartita il conto economico, se non si tratta di operazioni di copertura di flussi finanziari attesi, nel qual caso la contropartita è un'apposita riserva di patrimonio netto.

Aggi e disaggi di emissione: Queste voci sono eliminate a seguito dell'introduzione del criterio del costo ammortizzato per la rappresentazione dei prestiti obbligazionari. L'OIC 18 (Ratei e risconti), chiarisce che, in merito agli aggi e disaggi di emissione, le società che redigono il bilancio in forma ordinaria, trattano gli stessi con il metodo del costo ammortizzato. Invece le società che optano per il bilancio abbreviato e le micro-imprese, che hanno solo la facoltà di adottare il metodo del costo ammortizzato, potranno continuare a differire l'aggio/disaggio di emissione con la tecnica dei risconti.

Conti d'ordine: L'eliminazione dei conti d'ordine dallo stato patrimoniale dipende, principalmente, dall'introduzione nelle norme di legge del principio di rilevanza. Per evitare la duplicazione delle informazioni la Dir. 34/2013 ha richiesto maggiore 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 e integrata 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.

Conto Economico

Evidenzia il risultato economico dell'esercizio. Fornisce una rappresentazione delle operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi di reddito. L'art. 2425 c.c. prescrive lo schema del conto economico con una forma espositiva di tipo scalare.

Il D.lgs. 139/2015 ha introdotto le seguenti modifiche al Conto Economico:

- Introduzione di specifiche voci che accolgono le variazioni di fair value dei derivati.
- Introduzione di specifiche voci relative ai proventi da crediti o partecipazioni derivanti da imprese sottoposte al controllo delle controllanti.

Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie: La Classe D), Rettifiche di valore di attività finanziarie viene modificata con l'estensione alle "passività finanziarie".

Proventi e oneri straordinari: E' eliminata la Classe E, relativa ai componenti straordinari. La Nota Integrativa deve riportare l'indicazione "dell'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".

I componenti straordinari ex OIC 12 – Versione 2014 – sono ora da analizzare e collocare in relazione alla tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo.



Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bari

www.ugdcecbari.it
bari@ungdc.it
ungdc_bari@pec.it
C.F.: 93275840721
P.IVA: 08081700729

Il trattamento contabile previsto nel nuovo OIC 12 delle fattispecie di costo e ricavo straordinarie:

Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda

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.
Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie, riconversione produttiva, ridimensionamento produttivo.	Tali componenti sono inclusi nelle voci A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B.14 Oneri diversi di gestione.
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 inclusi nelle voci: C.15 Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte a controllo di queste ultime; C.16.b da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni; C.17 Interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.
Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.	Tali componenti sono inclusi nelle voci A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B.14 Oneri diversi di gestione.
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 inclusi nelle voci A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B.14 Oneri diversi di gestione.

Soprapvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa:

Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria compresi i rimborsi assicurativi.	I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono inclusi nella voce A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Perdite e danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono inclusi nella voce A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.	Tali componenti sono inclusi nella voce A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.	Tali componenti sono inclusi nella voce B.14 Oneri diversi di gestione
Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B.14 oneri diversi di gestione e A.5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
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.



Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bari

www.ugdcecbari.it
bari@ungdc.it
ungdc_bari@pec.it
C.F: 93275840721
P.IVA: 08081700729

Imposte relative ad esercizi precedenti:

<p>Imposte relative a iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria.</p>	<p>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 classificati nella voce 20 Imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate.</p> <p>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 classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce B.14 Oneri diversi di gestione.</p> <p>La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</p>
---	--

Nota Integrativa

La rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico non dipende soltanto dalla determinazione degli importi riportati negli schemi dello stato patrimoniale, del conto economico e del rendiconto finanziario; dipende altresì da una puntuale informativa avente un'azione esplicativa ed integrativa dei suddetti valori.

La nota integrativa svolge una duplice funzione:

- **FUNZIONE ESPLICATIVA:** commenta i dati presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico, che per loro natura sono sintetici e quantitativi, e commenta le variazioni rilevanti intervenute nelle voci tra un esercizio e l'altro;
- **FUNZIONE INTEGRATIVA:** evidenza delle informazioni di carattere qualitativo che per la loro natura non possono essere fornite dagli schemi di stato patrimoniale e conto economico. La nota integrativa contiene, in forma descrittiva, informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite dagli schemi di bilancio.

Le principali modifiche apportate alla nota integrativa dalla riforma contabile hanno riguardato:

- la richiesta di specifiche informazioni relative al fair value dei derivati;
- il chiarimento che le informazioni in nota devono essere presentate secondo l'ordine delle voci indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico;
- l'inserimento degli eventi successivi alla data di bilancio (non più nella relazione sulla gestione);
- l'inserimento della proposta di destinazione dell'utile;
- le informazioni che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;
- la richiesta di una tabella che indichi i movimenti della riserva di fair value avvenuti nell'esercizio.



Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bari

www.ugdcecbari.it
bari@ungdc.it
ungdc_bari@pec.it
C.F.: 93275840721
P.IVA: 08081700729

È stato inoltre declinato quanto richiesto dall'articolo 2427 c. 1 n. 13; vale a dire l'indicazione in nota integrativa circa l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo e di costo di entità o incidenza eccezionali. Tale aspetto è di particolare rilevanza poiché consente al lettore del bilancio di apprezzare la performance dell'impresa al netto degli elementi che, per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo.

Alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta dal n. 13 c. 1 dell'art. 2427, sono i seguenti:

- 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, ecc.).

Emendamenti emessi in data 29/12/2017

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

(Omissis)

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

35. Di seguito si riporta lo schema di stato patrimoniale secondo la disciplina dell'articolo 2435-bis del codice civile:

- A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;
- ... OMISSIS ...
- C. Attivo circolante;
 - I. Rimanenze
 - II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate
- ... OMISSIS ...

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

(Omissis)

Il contenuto delle voci del conto economico

(Omissis)

A) Valore della produzione

A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

(Omissis)



Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bari

www.ugdcecbari.it
bari@ungdc.it
ungdc_bari@pec.it
C.F: 93275840721
P.IVA: 08081700729

50. Le rettifiche di ricavi di competenza dell'esercizio sono portate a riduzione della voce ricavi, mentre le rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili sono rilevate ai sensi dei paragrafi 47-53 e 15-20 dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio".

Tali emendamenti (ai paragrafi 35 e 50) si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 01/01/2017 o da data successiva.

L'OIC ha previsto la modifica al paragrafo 35 dell'OIC 12 prevedendo che le società forniscano indicazione separata delle imposte anticipate nell'ambito della voce CII Crediti dello Stato Patrimoniale in forma abbreviata, ed ha previsto inoltre la modifica al paragrafo 50 dell'OIC 12 per chiarire che tutte le rettifiche di ricavo, e non solo quelle relative ai ricavi di competenza dell'esercizio, sono portate a riduzioni dei ricavi, ad eccezione di quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili ai sensi dell'OIC 29.