

Il nuovo bilancio di esercizio e i principi contabili nazionali OIC

Francesca Pecorari e - Valeria Squillario - Valente Associati GEB Partners

Le principali novità in materia di fiscalità nazionale, con particolare riguardo alle modifiche legislative introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015 al sistema di norme e principi che regolano la disciplina civilistica della redazione del bilancio di esercizio, sono state oggetto dell'VIII Forum annuale sul Bilancio delle società, organizzato dalla Scuola di Formazione IPSOA del Gruppo Wolters Kluwer con ANDAF, tenutosi a Milano il 14 febbraio 2017. Oggetto di approfondimento è stato, in particolare, l'impatto che la modifica legislativa ha avuto sui principi contabili nazionali in un'ottica di avvicinamento agli standard contabili internazionali che prediligono il principio di prevalenza della sostanza economica dell'operazione sulla forma giuridica.

Nell'VIII Forum Bilancio 2017 particolare attenzione è stata rivolta alle novità che il D.Lgs. n. 139/2015 ha apportato alla disciplina del **bilancio di esercizio** contenuta nel codice civile in attuazione della direttiva 2013/34/UE.

Leggi anche:

- [Boella, Assirevi: dagli OIC nuovi punti di attenzione per i revisori legali](#)
- [Balice, AIAF: nuovo OIC 10, al via la razionalizzazione degli schemi di rendiconto](#)
- [Mannozi, ANDAF: un "bilancio nuovo" in linea con le migliori prassi internazionali](#)
- [Conto economico, eliminazione della sezione straordinaria: profili fiscali](#)

Nello specifico, sono state poste in rilievo le modifiche introdotte in tema di **principi di redazione** del bilancio di esercizio con la possibilità di non osservare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione presentazione ed informativa del bilancio qualora l'inosservanza di essi risulti irrilevante ai fini della rappresentazione corretta e veritiera, in ossequio al principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica.

Più precisamente, la **nuova formulazione della norma** inserisce nell'art. 2423-bis c.c. il comma n. 1-bis in forza del quale "la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza economica dell'operazione o del contratto" e, contestualmente, elimina quanto disposto dall'art. 2423-bis c.c. che, al punto 1, stabiliva che nella valutazione delle voci si tenesse "conto delle funzione economica dell'elemento attivo o del passivo considerato".

Tale modifica normativa costituisce peraltro la declinazione pratica del **principio di sostanza economica** che viene realizzata dalla legge e dai principi contabili nazionali e costituisce una conferma di quanto previsto dall'art. 6, c. 1 della Direttiva 2013/34/UE, che prevede tra i principi generali di bilancio che la "rilevazione e la presentazione delle voci del conto economico e dello stato patrimoniale tengono conto della sostanza dell'operazione o del contratto in questione".

Inoltre, tra le principali modifiche apportate dal citato Decreto è stata evidenziata la rilevanza che assume la **classificazione delle imprese** sotto il profilo dimensionale alla luce dell'adozione di schemi semplificati (ad esempio, senza la spaccatura delle immobilizzazioni immateriali e materiali) per la redazione dei bilanci per le micro- imprese che si affiancano alle già esistenti piccole imprese ed alle imprese medie- grandi.

Strumenti finanziari derivati

Oggetto di discussione è stato anche il tema degli strumenti finanziari derivati sia **speculativi** che **di copertura**, con particolare riferimento ad una delle novità più rilevanti per i bilanci 2016 redatti in applicazione dei principi contabili nazionali, ovvero il nuovo modello contabile per la rappresentazione in bilancio dei contratti derivati che richiederà alle imprese una misurazione periodica del “fair value” degli strumenti finanziari.

In proposito, è stato precisato che la predetta modifica risulta motivata dall'esigenza avvertita dal Legislatore di riservare un trattamento particolare agli strumenti derivati attesa la loro peculiare natura e ci si è soffermati sul **concetto di “fair value”** che secondo quanto previsto dall'art. 2426, c. 4 c.c. va determinato con riferimento al valore di mercato per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato attivo; qualora il valore di mercato non sia facilmente individuabile per uno strumento, ma individuabile per un suo componente o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo.

Inoltre, sul versante dei principi contabili internazionali, il paragrafo 9 IFRS 13 definisce il “fair value” come il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione alle condizioni di mercato correnti.

L'introduzione avvenuta per effetto del D.Lgs. n. 139/2015 di una disciplina ad hoc per gli strumenti finanziari derivati costituisce una riforma profondamente innovativa che si applica a tutte le imprese, comprese quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata, con esclusione delle micro- imprese di cui all'art. 2435- ter c.c..

Occorre peraltro segnalare che nel mese di dicembre dello scorso anno è stato pubblicato il **nuovo OIC 32** in tema di strumenti finanziari il quale ne disciplina gli aspetti più rilevanti integrando la disciplina codicistica.

Costo ammortizzato

Si è affrontata inoltre la tematica concernente l'introduzione del costo ammortizzato nei bilanci di esercizio (con particolare riguardo al nuovo **OIC 20** “Titoli immobilizzati”, **OIC 15** “Crediti” e **OIC 19** “Debiti”) posto che l'art. 6 del D.Lgs n. 139/2015 ha modificato il comma 8 dell'art. 2426 c.c. prevedendo che i crediti e i debiti siano rilevati secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo.

Con riferimento ai principi contabili nazionali l'**OIC 15** e **OIC 19** stabiliscono, in un'ottica di semplificazione, che l'“amortized cost” può non essere applicato se gli effetti sono irrilevanti e, generalmente, ciò accade se i crediti o debiti sono a breve durata (entro 12 mesi), se i costi di transizione, le commissioni pagate tra le parti sono di scarso rilievo, se ogni altra differenza tra valore iniziale e valore di scadenza non è rilevante.

Immobilizzazioni e costi di pubblicità

Inoltre, si è discusso del nuovo **OIC 9** “Svalutazione immobilizzazioni materiali e immateriali” che ha esteso l'applicazione semplificata dell'“impairment test” alla categoria delle “**microimprese**” introdotta dal D.Lgs. n. 139/2015.

In particolare, ci si è soffermati sulla definizione di “oneri pluriennali immateriali” di cui devono essere dimostrate l'utilità futura, la correlazione oggettiva con i benefici futuri e la recuperabilità stimabile con ragionevole certezza, recuperabilità che deve essere stimata attribuendo prevalenza al principio della prudenza.

Tra le novità principali si segnala che, in linea con la prassi internazionale, i costi di ricerca e di pubblicità non risultano più capitalizzabili.

Nello specifico, si prevede che i costi di pubblicità precedentemente capitalizzati se soddisfano i requisiti per la capitalizzazione dei **costi di impianto ed ampliamento** possono essere riclassificati, nella nuova versione dell'OIC 24, alla voce costi di impianto ed ampliamento, altrimenti dovranno essere eliminati dalla voce B12 dell'attivo dello stato patrimoniale.

Con il **nuovo OIC 24** inoltre viene introdotta la distinzione tra il costo di ricerca di base ed il costo di sviluppo definito come il risultato che scaturisce dall'applicazione della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto.

Cambiamenti di principi contabili e patrimonio netto

Infine, sono state delineate le principali novità con riguardo all'**OIC 29** "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, all'**OIC 31** che introduce una nuova tipologia di fondi per i contratti onerosi, nello specifico, "Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto", all'**OIC 28** "Patrimonio netto", all'**OIC 17** "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto" e ci si è soffermati sul **nuovo OIC 10** che riconosce un nuovo e generale obbligo di rendiconto finanziario per tutte le società ad eccezione delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata, inclusa la nuova categoria delle micro- imprese di cui all'art. 2435- ter c.c..



The advertisement features the Wolters Kluwer logo on the left. The central image shows a woman in a business suit and glasses, looking thoughtful. To the right, a blue banner contains the text "BILANCIO" in a grey box, followed by "Sei pronto alle novità sui bilanci?" in white script, and a thumbs-up icon. Below this, a red button with white text says "SCOPRI DI PIÙ >".