

IL BILANCIO 2017 E GLI AGGIORNAMENTI DELL'OIC 12

Come noto, il D.Lgs. n. 139/2015, attuativo della Direttiva n. 2013/34/UE in materia di bilancio d'esercizio e consolidato, ha introdotto alcune novità applicabili *"ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire"* dall'1.1.2016 (in generale, dal bilancio 2016). In particolare:

- sono state apportate modifiche agli schemi del bilancio d'esercizio ordinario e abbreviato ex artt.2424, 2425 e 2435-bis. C.c.;
- sono stati modificati i criteri di valutazione di talune voci di bilancio ex art. 2426, C.c.;
- è stato introdotto l'obbligo di redazione del Rendiconto finanziario di cui all'art. 2425-ter, C.c.;
- è stato modificato il contenuto della Nota integrativa ex art. 2427, C.c.;
- è stata introdotta una nuova struttura "semplificata" del bilancio a favore delle c.d. "micro imprese" di cui all'art. 2435-ter, C.c..

Il quadro è stato completato con l'approvazione da parte dell'OIC dei nuovi Principi contabili collegabili alle predette novità, e successivamente con la pubblicazione, in data 29.12.2017, di una serie di **emendamenti applicabili "ai primi bilanci con esercizio aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o data successiva"**.

In particolare merita segnalare l'emendamento relativo all'OIC 12 *"Composizione e schemi del bilancio d'esercizio"* il cui scopo è quello di *"disciplinare i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto"*.

TIPOLOGIE DI BILANCI

Il Codice civile distingue, ai fini della redazione del bilancio, 3 categorie di società:

- quelle di grandi dimensioni, obbligate a redigere il **bilancio in forma ordinaria**;
- quelle di piccole dimensioni, che possono redigere il **bilancio in forma abbreviata**;
- le **"micro imprese"**, che si "limitano" a redigere lo Stato patrimoniale ed il Conto economico.

BILANCIO ORDINARIO

L'art. 2423, comma 1, C.c. prevede che il bilancio (ordinario) d'esercizio è costituito da:

- Stato patrimoniale;
- Conto economico;
- Nota integrativa;
- Rendiconto finanziario.

Ai sensi dell'art. 2428 C.c., il bilancio va corredato altresì dalla Relazione sulla Gestione.

Sono tenute alla redazione del bilancio ordinario le società che hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentari, ovvero non hanno emesso i predetti titoli che superano i limiti per redigere il bilancio in forma abbreviata.

BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

Le società di capitali possono redigere il bilancio in forma abbreviata:

- nel **primo esercizio di attività**, sempreché non siano superati 2 dei 3 parametri di seguito indicati (senza necessità di ragguaglio in caso di esercizio di durata inferiore / superiore all'anno solare);
- successivamente, se **per 2 esercizi consecutivi** non siano superati 2 dei 3 parametri di seguito indicati.

Parametri di riferimento	Limiti
Attivo Stato patrimoniale	€ 4.400.000
Ricavi delle vendite e prestazioni	€ 8.800.000
Dipendenti occupati in media nell'esercizio	50 unità

La società che redige il bilancio abbreviato, se per il secondo esercizio consecutivo **non rispetta almeno 2 dei 3 parametri** dimensionali, non necessariamente sempre gli stessi, è obbligata a redigere il **bilancio in forma ordinaria**.

Come specificato dal CNDCEC nel Documento 26.11.2012, al fine di individuare il momento a partire dal quale è possibile redigere il bilancio in forma abbreviata:

"in un'ottica prudentiale si ritiene opportuno usufruire della facoltà prevista ... a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti".

In merito al momento a decorrere dal quale è necessario "ritornare" al **bilancio in forma ordinaria**, il CNDCEC, sempre in un'ottica prudentiale, ritiene opportuno avere riguardo allo **stesso esercizio interessato dal superamento, per la seconda volta**, di 2 dei parametri previsti. Entrambe le suddette interpretazioni prudentiali devono ritenersi ancora attuali in base a quanto chiarito dal CNDCEC nel Documento 30.9.2016.

Al fine dell'individuazione dei predetti parametri va considerato che:

- per "**totale dell'attivo**" va assunto quanto evidenziato nello Stato patrimoniale;
- il valore dei "**ricavi delle vendite e delle prestazioni**" è desumibile dalla **voce A.1** del Conto economico;
- il **numero di dipendenti**, come specificato nella Relazione accompagnatoria al D.Lgs. n. 127/91, va determinato calcolando la **media giornaliera** degli occupati durante l'esercizio.

In caso di lavoratori part time si ritiene applicabile l'art. 9, D.Lgs. n. 81/2015 in base al quale *"ai fini della applicazione di qualsiasi disciplina di fonte legale o contrattuale per la quale sia rilevante il computo dei dipendenti del datore di lavoro, i lavoratori a tempo parziale sono computati in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno. A tal fine, l'arrotondamento opera per le frazioni di orario che eccedono la somma degli orari a tempo parziale corrispondente a unità intere di orario a tempo pieno"*.

BILANCIO "MICRO IMPRESE"

Ai sensi dell'art. 2435-ter, le c.d. "micro imprese" possono redigere il bilancio d'esercizio utilizzando una struttura semplificata.

Al sussistere di specifiche condizioni, di seguito esaminate, dette imprese possono redigere il bilancio d'esercizio utilizzando gli **schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico** (ed i relativi criteri di valutazione) **del bilancio abbreviato** ex art. 2435-bis.

Tale possibilità è limitata alle società che nel primo esercizio di attività o successivamente per 2 esercizi consecutivi non superano 2 dei 3 seguenti limiti.

Parametri di riferimento	Limiti
Attivo Stato patrimoniale	€ 175.000
Ricavi delle vendite e prestazioni	€ 350.000
Dipendenti occupati in media nell'esercizio	5

Per l'individuazione dei suddetti limiti valgono le considerazioni sopra esposte in merito al bilancio in forma abbreviata.

NOVITÀ DELL'OIC 12

Con l'emendamento del Principio contabile OIC 12 sono state apportate le seguenti modifiche:

- “revisione” del trattamento da riservare alle **rettifiche di ricavi**;
- **obbligo di indicazione separata delle imposte anticipate** nel bilancio in forma

RETTIFICHE DEI RICAVI

Relativamente alle **rettifiche dei ricavi** è confermato che le stesse devono essere portate a riduzione della voce ricavi, con l'esclusione di quelle derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di Principi contabili per le quali è confermato il trattamento previsto dall'OIC 29.

Tuttavia, ora, come di seguito evidenziato, non è più presente il riferimento ai ricavi di “**competenza dell'esercizio**”, con la conseguenza che detta previsione è applicabile anche per i ricavi “non di competenza”.

OIC 12	
Previgente	Nuovo
<p><i>Le rettifiche di ricavi di competenza dell'esercizio sono portate a riduzione della voce ricavi. 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”.</i></p>	<p><i>Le rettifiche di ricavi sono portate a riduzione della voce ricavi, ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili 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”.</i></p>

Disciplina previgente

In base al previgente OIC 12 le **rettifiche di ricavi “di competenza dell'esercizio”** sono portate a riduzione della voce ricavi.

Ai sensi dell'art. 2425-bis, “*i ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati **al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi**, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi*”.

Con riguardo alle **rettifiche relative ai ricavi di esercizi precedenti**, l'OIC 12 disciplina **esclusivamente quelle derivanti da correzioni di errori / cambiamenti di Principi contabili** prevedendo che le stesse siano contabilizzate secondo quanto stabilito dall'OIC 29 che distingue tra errori rilevanti / non rilevanti. In particolare:

“*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*”.

L'OIC 29 **non specifica** il trattamento da riservare alle **rettifiche di ricavi di esercizi precedenti non derivanti da correzioni di errori / cambiamenti di Principi contabili**.

Nuova disciplina

A seguito della suddetta novità è ora previsto che **la rettifica dei ricavi**, ad esclusione di quella derivante da errori / cambiamenti di Principi contabili, **va portata a riduzione dei ricavi, a prescindere dal fatto che gli stessi siano di competenza o riferiti ad esercizi precedenti**.

In tale modo viene risolta la suddetta questione del trattamento delle rettifiche di ricavi di esercizi precedenti non derivanti da correzioni di errori / cambiamenti di Principi contabili.

In particolare la rettifica va **esposta "per natura"** nelle relative classi di Conto economico, ossia nella voce A.1 "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" (ad esempio, resi su vendite) ovvero nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi".

Gli eventuali effetti dell'emendamento in esame "sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC29".

Rettifiche		Disciplina previgente	Nuova disciplina
Da correzione errori / cambiamenti Principi contabili	di competenza	A riduzione dei ricavi	A riduzione dei ricavi
	di esercizi precedenti	OIC 29 (patrimonio netto / Conto economico)	OIC 29 (patrimonio netto / Conto economico)
Altre	di competenza	A riduzione dei ricavi	A riduzione dei ricavi
	di esercizi precedenti	Trattamento non specificato	

IMPOSTE ANTICIPATE

Il secondo emendamento all'OIC 12 riguarda gli **schemi di bilancio in forma abbreviata e delle "micro imprese"** con particolare riguardo all'esposizione delle imposte anticipate che risultava(no) rilevate indistintamente nella voce C.II "Crediti" dello Stato patrimoniale.

Tale modalità di esposizione, come precisato dallo stesso OIC, "determina□va□ una commistione di valori di natura eterogenea (non essendo le imposte anticipate dei crediti) a nocimento della chiarezza della voce".

Ora, al fine di rendere più intellegibile il contenuto della citata voce, è richiesta l'**indicazione separata delle imposte anticipate**, senza comunque necessità di distinguere tra quelle esigibili entro / oltre l'esercizio successivo.

A tale ultimo proposito, va evidenziato che, come chiarito dall'OIC 25, "per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo" diversamente da quanto previsto per i crediti tributari. Ciò risulta coerente con quanto previsto dalla Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 6/2003 in base alla quale "per le «imposte anticipate» si è ritenuta corretta una indicazione separata, rispetto ai «crediti tributari», stante la loro natura che non è esattamente quella di un credito riscuotibile, quanto piuttosto di minori imposte da pagare in futuro". Per le stesse, come precisato nelle motivazioni dell'emendamento all'OIC 12, non è infatti applicabile "il concetto di esigibilità".

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE (BILANCIO ABBREVIATO / MICRO IMPRESE)	
Previgente	Nuovo
C) Attivo circolante: I - Rimanenze II - Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	C) Attivo circolante: I - Rimanenze II - Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo e delle imposte anticipate

La novità in esame è stata recepita anche nella nuova tassonomia XBRL, denominata PCI_2017-07-06, "realizzata in seguito alla richiesta pervenuta dal mercato di avere una maggior flessibilità, al fine di indicare separatamente le imposte anticipate all'interno della voce CII Crediti dell'attivo dello Stato Patrimoniale in forma abbreviata".

La nuova tassonomia 2017-07-06, in vigore da gennaio 2018 per gli esercizi chiusi dal 31.12.2017, dovrà essere utilizzata obbligatoriamente dall'1.3.2018. La predetta novità richiede l'"adeguamento" anche della colonna relativa all'esercizio precedente (2016).