



DATEV

KOINOS

NOVITÀ E AGGIORNAMENTI PER IL BILANCIO AL 31.12.2018

dott.ssa Roberta Provasi

dottore commercialista in Milano

Università degli Studi di Milano-Bicocca

- I principi contabili emendati nel 2018 **(C.1.2)**
- Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 per il bilancio al 31/12/2018 **(C.1.2)**
- Il recepimento del nuovo postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni.
- la contabilizzazione delle operazioni di leasing ai sensi del postulato della rappresentazione sostanziale ed effetti sui contratti di noleggio
- Il recepimento del postulato della rilevanza e i suoi effetti sul criterio del costo ammortizzato
- La valutazione dei titoli non immobilizzati nel bilancio al 31.12.2018 **(C.1.2)**
- Il trattamento contabile degli oneri di ristrutturazione **(C.1.2)**
- La nuova informativa di bilancio: la redazione della Nota Integrativa e della Relazione sulla Gestione (C.1.1)
- Gli impatti sul bilancio dell'introduzione del D.Lgs. 155/2017: l'utilizzo degli indicatori: a supporto della valutazione degli stati di crisi e di insolvenza **(C.4.2)**

OIC emendati nel 2018 (Documento del 28 gennaio 2019)

Il 1° agosto 2018 la Fondazione OIC ha posto in consultazione (scadenza 1 ottobre) alcuni emendamenti.

Le modifiche riguardano:

**OIC 7 – Certificati verdi;
OIC 28 – Patrimonio netto;
OIC 32 – Strumenti finanziari derivati**

La Fondazione OIC ha pubblicato il 28 gennaio 2019 la versione definitiva degli emendamenti

Le modifiche apportate si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1 gennaio 2018 o da data successiva. Gli eventuali effetti derivanti dalla loro applicazione possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29

OIC emendati nel 2018

(Documento del 28 gennaio 2019) (segue)

OIC 7 – Certificati verdi

Abrogato perché normativa cessata nel 2018

OIC 28 – Patrimonio netto

Emendato perché OIC 32 non disciplina i contratti derivati aventi per oggetto azioni proprie.

OIC ritiene utile l'informazione **relativa al fair value degli warrant emessi.**

A tal fine prevede introduzione di **un paragrafo - 41.A – per il quale:**

«La nota integrativa include l'informativa sul fair value dei contratti derivati aventi ad oggetto azioni della società per i quali, la determinazione del numero di azioni assegnate ai possessori avviene solo al momento dell'effettivo esercizio dell'opzione».

OIC 32 – Strumenti Finanziari Derivati

Il Principio è stato modificato per meglio disciplinare le modalità di rilascio della Riserva a Conto Economico in presenza di perdite non recuperabili.

Emendati Par. 87 e Par. 114

Par 87 e Par 114: *«Il rilascio della riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi deve avvenire come*

segue:

a) (...)

b) (...)

c) tuttavia, in presenza di una riserva negativa se la società non prevede di recuperare tutta la riserva o parte della riserva in un esercizio o in più esercizi futuri, la società deve immediatamente imputare alla voce B 13) del conto economico dell'esercizio la riserva o la parte di riserva che non prevede di recuperare»

La soluzione proposta perché assimila la fattispecie ad un contratto oneroso, variando la voce di conto economico su cui imputare il rilascio della (parte) di riserva non più recuperabile, dalla voce D.19.d) - svalutazione strumenti finanziari derivati - a B.13) - altri accantonamenti.

OIC emendati nel 2018

(Documento del 28 gennaio 2019) (segue)

Esemplificazione. Al 30 giugno 2017 si stipula un contratto di forward con scadenza al 31 marzo 2018 per copertura del prezzo di acquisto della materia prima carbone fissato a € 100 al kg per 100 kg al prezzo a pronti. La società rivende il carbone lavorato applicando un margine del 50% sul prezzo a pronti alla data della vendita. Il derivato è designato alla copertura dei flussi di cassa futuri.

Al 31.12.2017 il prezzo del carbone è sceso a Euro 40 al Kg. Il Fair Value del derivato è negativo per € 6.000

Rilevazioni al 30 giugno 2017

Alla sottoscrizione del contratto di derivato il Fair Value è zero per cui la società non effettua rilevazioni.

Rilevazioni contabili al 31 dicembre 2017

Al 31 dicembre il prezzo è sceso a 40€ al kg determinando in tal una perdita di $100\text{kg} \times 60\text{€} = \text{€ } 6.000$ per cui il fair value del derivato imputato a riserva è negativo

Rilevazione del Fair Value del Derivato

Riserva per operazioni di copertura dei flussi	a	Strumenti finanziari derivati passivi	€ 6.000
--	---	---------------------------------------	---------

(Documento del 28 gennaio 2019) (segue)

La rivendita post-lavorazione applicando un margine del 50% al costo del carbone al 31.12.2018 pari a €

4.000 determina un ricavo di € 6.000 (€ 4.000 + € 2.000) per cui la società determina una perdita complessiva di: € 4.000 (prezzo d'acquisto) + € 6.000 (effetto copertura) - € 6.000 (ricavo da vendita) = 4.000

Rilascio della Riserva per perdite non recuperabili

Altri accantonamenti	a	Riserva per operazioni di copertura dei flussi	€ 4.000
----------------------	---	--	---------

STATO PATRIMONIALE al 31.12.2017

Riserva per operazioni di copertura flussi finanziari attesi (€ 2.000)

Derivati Passivi € 6.000

	Postulati – OIC 11 del 30 maggio 2005	OIC 11/2018
1	Utilità dei bilanci per i destinatari e completezza dell'informazione	
2	Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali	RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE
3	Comprensibilità (chiarezza)	
4	Neutralità (imparzialità)	NEUTRALITA'
5	Incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con l'inclusione delle valutazioni prospettiche dell'investitore	
6	Prudenza	PRUDENZA
7	Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale	
8	comparabilità	COMPARABILITA'
9	omogeneità	
10	Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione	COSTANZA NEI CRITERI DI RILEVAZIONE
11	competenza	COMPETENZA
12	Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio	RILEVANZA
13	Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento	
14	Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai principi contabili	
15	Funzione informativa e completezza della Nota Integrativa e delle altre informazioni necessarie	
16	Verificabilità dell'informazione	
		PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (già applicato ai bilanci al 31/12/2017)

OIC richiama art. 2423 c.c. bis, comma 1, n. 1, del codice civile che prevede che *“la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell’attività e quindi tenendo conto del fatto che l’azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato, almeno per un prevedibile arco temporale futuro, alla produzione di reddito»*

OIC statuisce che «una società è in funzionamento finchè non intervengono le cause di scioglimento previste dall’art. 2484 del c.c. A tal fine gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni disponibili circa la permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se gli amministratori sono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell’esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di interruzione, ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d’esercizio e darne adeguata informativa

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (già applicato ai bilanci al 31/12/2017)

La nuova versione dell'OIC 11 presenta la rilevante novità di prevedere specifiche definizioni e disposizioni per il postulato della “prospettiva della continuità aziendale” collocata nei PAR. 21-24 che prevedono alcuni aspetti significativi riconducibili ai seguenti aspetti:

1 La continuità è sinonimo di funzionalità aziendale

2 La valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a funzionare (valutazione prospettica-orizzonte temporale almeno 12 mesi dalla data del bilancio)

3 La crisi di impresa non giustifica l'abbandono dei criteri di continuità, anche se questi vanno applicati al bilancio con le dovute cautele

4 L'accertamento da parte degli amministratori di cause di scioglimento ai sensi artt. 2484 e 2485 c.c. comporta l'abbandono della continuità aziendale. (disposizioni prima contenute cap. 7 dell'OIC 5, ora sospese)¹⁰

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (già applicato ai bilanci al 31/12/2017)

L'INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA A SUPPORTO DEL POSTULATO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

- 1) Il Par. 22 11: *«nei casi in cui a seguito della valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito alla continuità dell'attività in Nota Integrativa devono essere riportate tutte le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per fronteggiare gli stessi rischi e incertezze. In particolare andranno anche chiarite le motivazioni che qualificano le incertezze come significative».*
- 2) Al Par. 23 *«qualora la direzione attesta che non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività ma non sono ancora accertate le cause di scioglimento il bilancio deve essere redatto applicando di volta in volta i principi più rilevanti nel limitato orizzonte temporale residuo. La Nota dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.*

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (già applicato ai bilanci al 31/12/2017)

L'INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA A SUPPORTO DEL POSTULATO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE (segue)

Il principio riporta anche alcune situazioni per cui il mutato orizzonte temporale di riferimento può impattare sulla valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare l'attività e precisamente:

OIC 16, Immobilizzazioni materiali e OIC 24, Immobilizzazioni Immateriali:

«la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni in funzione del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda»

Oic 9, Svalutazioni per perdite durevoli di valore di immobilizzazioni materiali e immateriali: «la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni considerando che in alcune circostanze il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione, situazioni per cui il riferimento sarà al fair value»

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (già applicato ai bilanci al 31/12/2017)

OIC 31, Fondi per rischi ed oneri e Trattamento di Fine Rapporto:

Il riferimento ad un orizzonte temporale limitato può comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione dei benefici economici. In tal modo i costi attesi risulterebbero superiori ai benefici economici conseguibili.

OIC 32, Strumenti Finanziari Derivati:

La revisione della relazione di copertura in funzione del mutato orizzonte temporale di riferimento

OIC 25, Imposte sul reddito:

la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate alla luce delle mutate prospettive aziendali

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

Il codice civile, all'art. 2426, comma 1, n. 3) richiede che « l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i nn. 1 e 2 deve essere iscritta a tale minor valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata».

Nella pratica, è vietato, iscrivere un'immobilizzazione in bilancio ad un valore superiore rispetto al suo valore recuperabile, ossia:

- 1) quel valore che l'immobilizzazione produrrà attraverso il suo utilizzo in termini di flussi finanziari (approccio base);
- 2) o reddituali (approccio semplificata).

Rilevazioni contabili:

1

Svalutazione Immobilizzazioni

a

Immobilizzazione

2

Svalutazione Immobilizzazione

a

F.do Svalutazione Immobilizzazione

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

La stima del valore recuperabile deve essere effettuata sulla singola immobilizzazione. Nel caso non sia possibile, la recuperabilità deve essere valutata sull'unità generatrice dei flussi di cassa (cash generating unit – CGU) alla quale l'immobilizzazione appartiene

L'OIC 9 prevede due diverse modalità di determinazione del valore recuperabile:

- 1 approccio base**, secondo il quale il valore recuperabile di un'attività è il maggiore tra il suo fair value (prezzo che si percepirebbe per la vendita dell'attività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione) e il valore d'uso (valore attuale dei flussi di cassa futuri attesi da un'attività o da una CGU);
- 2 approccio semplificato** basato sul concetto di “capacità di ammortamento (per aziende che redigono Bilancio Abbreviato)

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

L'approccio semplificato prevede gli stessi concetti fondamentali del modello base e la sua adozione è giustificata dalla dimensione delle aziende a cui è rivolto, per le quali, i risultati ottenuti con le due metodologie non divergono in modo rilevante.

Le assunzioni fondamentali sono le seguenti:

- a) la CGU, nelle società di minori dimensioni, tende a coincidere con l'intera azienda;
- b) i flussi di reddito, se la dinamica del capitale circolante si mantiene stabile, tendono ad approssimare i flussi di cassa.

Sulla base di queste assunzioni fondamentali, è possibile stabilire che la recuperabilità delle immobilizzazioni sia identificabile nei flussi reddituali prodotto dall'intera società, senza necessariamente suddividere gli stessi per singola immobilizzazione o CGU.

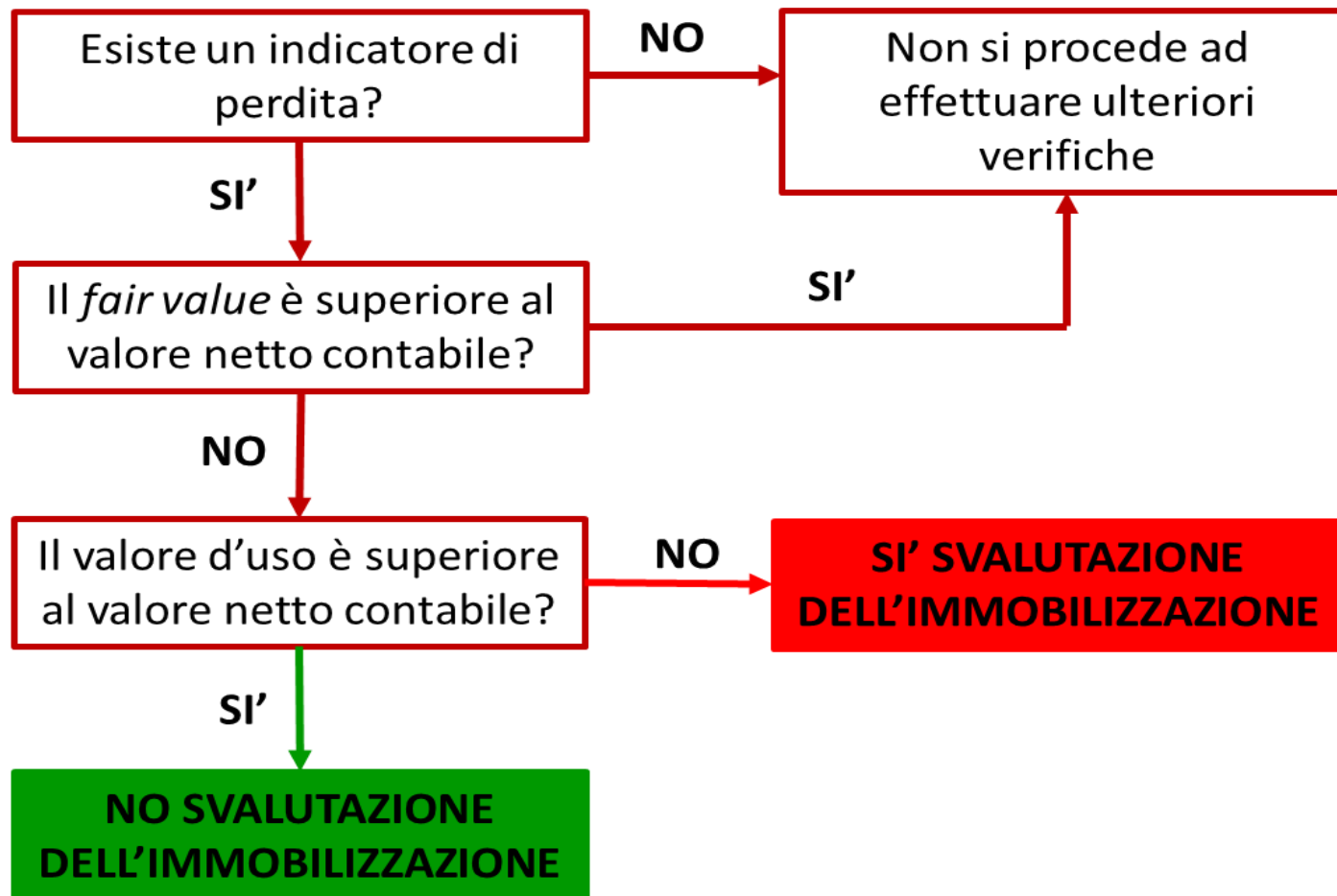
Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

La società deve valutare a ogni data di riferimento del bilancio (o bilancio infrannuale) se esiste un indicatore che un'immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore. Se presente, la società procede con la determinazione del valore recuperabile. Se, infine, il valore recuperabile è inferiore rispetto al valore netto contabile dell'immobilizzazione, allora è necessario imputare questa differenza a conto economico come svalutazione.

INDICATORI DI PERDITA DI VALORE DA CONSIDERARE
1) diminuzione significativa del valore di mercato dell'attività
2) variazioni negative significative a livello tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato in cui un'attività è rivolta
3) il valore contabile delle attività è superiore al relativo fair value stimato;
4) obsolescenza o deterioramento fisico di un'attività;
5) cambiamenti con effetto negativo nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata (l'attività è inutilizzata, ci sono piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene, ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione)

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

TEST PER VERIFICARE ESISTENZA INDICATORE DI RIDUZIONE DI VALORE



Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

Ai fini della recuperabilità del valore dell'immobilizzazione, l'approccio semplificato si basa sulla c.d. capacità di ammortamento, cioè dal flusso reddituale che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti.

Tale flusso può essere calcolato come segue:

1)reddito netto imposte a cui vengono aggiunti gli ammortamenti;

2)EBITDA al netto di oneri finanziari e imposte.

«Il valore recuperabile è il maggiore tra il valore determinato sulla base della capacità di ammortamento e il fair value dell'attività.

La perdita di valore è calcolata, pertanto, come differenza tra il valore contabile dell'attività e il suo valore recuperabile, come nell'approccio base»

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

La società Alfa ha iscritto, al 31/12/2018, nel proprio attivo le seguenti immobilizzazioni materiali e immateriali:

Immobilizzazione	Valore netto contabile	Vita utile residua
Avviamento	5.000	5
Impianti	10.000	5
Altri beni	8.000	4

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

SITUAZIONE OPERATIVA 1

Il management ha redatto il seguente piano economico 2018-2022 sintetizzato:

Conto economico	2018	2019	2020	2021	2022	totale
Ricavi	10.000	11.000	12.100	13.310	14.641	61.051
Costi operativi (esclusi ammortamenti)	7.000	7.350	7.718	8.103	8.509	38.679
Ammortamento altri beni	5.000	5.000	5.000	5.000	3.000	23.000
Oneri finanziari	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	5.000
Risultato netto	-3.000	-2.350	-1.618	-793	2.132	-5.628

La capacità operativa complessiva per l'orizzonte temporale 2018-2022 è pari a **17.372 euro (Reddito Netto + Ammortamenti: - 5628 + 23000)**. Pertanto, è necessario svalutare le immobilizzazioni per la differenza, pari a 5.628 euro, imputandola prioritariamente ad avviamento, per 5.000 euro, e per la restante parte, pari a 628 euro, proporzionalmente agli impianti (349 euro) e agli altri beni (279 euro).

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

Le rilevazioni contabili:

Voce bilancio	Descrizione	Dare	Avere
CE.B.10.c)	SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI	5.628	
SPA.B.I.5)	AVVIAMENTO		5.000
SPA.B.II.2)	F.DO SVALUTAZIONE IMPIANTI		349
SPA.B.II.4)	F.DO SVALUTAZIONE ALTRI BENI		279

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

SITUAZIONE OPERATIVA 2

Il management ha redatto il seguente piano economico 2018-2022 sintetizzato:

Conto economico	2018	2019	2020	2021	2022	totale
Ricavi	10.000	11.500	13.225	15.209	17.490	67.424
Costi operativi (esclusi ammortamenti)	7.000	7.350	7.718	8.103	8.509	38.679
Ammortamento altri beni	5.000	5.000	5.000	5.000	3.000	23.000
Oneri finanziari	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	5.000
Risultato netto	-3.000	-1.850	-493	1.105	4.982	744

La capacità operativa complessiva per l'orizzonte temporale 2018-2022 è pari a **23.744 euro (744 + 23000)**, mentre il totale degli ammortamenti è pari a 23.000 euro. Non è, pertanto, necessario effettuare alcuna svalutazione in quanto, nonostante la presenza di taluni esercizi in perdita, la capacità di ammortamento è superiore rispetto al totale degli ammortamenti.

Le Svalutazioni per perdite di Valore delle attività Materiali e Immateriali ai sensi OIC 9

INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

Le informazioni da includere in nota integrativa connesse alla svalutazione delle immobilizzazioni si limitano alla menzione dell'utilizzo del metodo semplificato, in luogo di quello base, nell'ambito dei criteri di valutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali. E' inoltre necessario indicare:

- la durata dell'orizzonte temporale preso a riferimento per la stima analitica dei flussi reddituali futuri;
- le informazioni connesse alle decisioni assunte in merito all'applicazione del metodo con riferimento ai singoli rami d'azienda anziché all'intera società.

Anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, possono fornire le informazioni di cui all'art. 2427, comma 1, n. 3-bis) circa 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.

La continuità quale premessa per la valutazione dello stato di crisi e insolvenza

Il 14 febbraio 2019 con la pubblicazione in GU del DL 12 gennaio 2019 n. 14 intitolato « **Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della Legge 19 ottobre 2017, n. 155** » si è concluso l'iter per la riforma del fallimento e delle procedure concorsuali iniziata nel 2015 con la nomina la commissione Rordorf i cui lavori si sono conclusi con la definizione dei criteri e dei principi recepiti dal Parlamento per il tramite della Legge Delega n.155/2017 del 19/10/2017.

L'art 13 c. 1 del nuovo Codice intitolato «INDICATORI DELLA CRISI» attesta:

*Costituiscono indicatori di crisi **gli squilibri** di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, **rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso** o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi. A questi fini, sono **indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi**. Costituiscono altresì indicatori di crisi ritardi nei pagamenti reiterati e significativi, anche sulla base di quanto previsto nell'articolo 24.*

Flusso di cassa

Attivo

Il bilancio deve esprimere elevata capacità di rimborso, l'azienda deve generare cash flow. Il concetto di cash flow utilizzato dal sistema bancario è inteso in senso restrittivo (utile netto + ammortamenti). Analizzarlo in valore assoluto poi, non ha molto senso; va piuttosto raffrontato con le risorse che l'impresa ha approntato per crearlo (totale dell'attivo di Stato Patrimoniale riclassificato). **Un valore del rapporto (cash flow/attivo) inferiore al 4,5% e' da considerarsi insoddisfacente**

Patrimonio netto

Passivo

INDICE INDIPENDENZA DA TERZI

Valore insufficiente : < 0,02

Valore Ottimale: 1,2

QUALI INDICATORI DELLA CRISI ?

Ai sensi dell'art. 13, 2 c. del Codice:

«Il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili (CNDCEC)**, tenuto conto delle migliori prassi nazionali ed internazionali, **elabora con cadenza triennale**, in riferimento ad ogni tipologia di attività economica secondo le classificazioni I.S.T.A.T., **gli indici** di cui al primo comma che, valutati unitariamente, fanno ragionevolmente presumere la sussistenza di uno stato di crisi dell'impresa.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili elabora indici **specifici con riferimento alle start-up innovative** di cui al decreto-legge 18 ottobre 2012, n.179, convertito dalla legge 17 dicembre 2012, n.221, alle **PMI innovative** di cui al decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 33, **alle società in liquidazione, alle imprese costituite da meno di due anni**. Gli indici elaborati sono approvati con decreto del Ministero dello Sviluppo economico.»

QUALI INDICATORI DELLA CRISI ?

Ai sensi art. 13, c.3

L'impresa che non ritenga adeguati, in considerazione delle proprie caratteristiche, gli indici elaborati a norma del comma 2 art 13 del Codice ne **specifica le ragioni nella Nota Integrativa** al bilancio di esercizio e indica, nella medesima nota, gli indici idonei a far ragionevolmente presumere la sussistenza del suo stato di crisi. **Un professionista indipendente attesta l'adeguatezza di tali indici in rapporto alla specificità dell'impresa. L'attestazione è allegata alla nota integrativa al bilancio di esercizio e ne costituisce parte integrante. La dichiarazione, attestata in conformità al secondo periodo, produce effetti per l'esercizio successivo.**

QUALI INDICATORI DELLA CRISI ? ISA 570

INDICATORI FINANZIARI

Situazioni di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;

Prestiti prossimi alla scadenza senza prospettive di rinnovo o di rimborso oppure un'eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;

Indizi di cessazione del sostegno finanziario dei creditori;

Bilanci che mostrano flussi negativi di cassa;

Rilevanti perdite operative o diminuzione del valore delle attività utilizzare per generare flussi di cassa;

Discontinuità o difficoltà nel pagamento dei dividendi;

Incapacità di pagare i debiti alla scadenza;

Cambiamento delle formule di pagamento concesse dai fornitori, ad esempio passaggio dal pagamento “a credito” a quello “alla consegna”;

Incapacità di ottenere finanziamenti per nuovi prodotti o per altri investimenti necessari;

La continuità quale premessa per la valutazione dello stato di crisi e insolvenza

QUALI INDICATORI DELLA CRISI ? ISA 570

INDICATORI GESTIONALI

Intenzione della direzione di liquidare l'impresa o cessare l'attività;
Mancata sostituzione di membri della direzione con responsabilità strategiche;
Perdita di mercati, clienti chiave, contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori;
Problemi nella gestione del personale;
Scarsità nell'approvvigionamento di forniture necessarie;
Entrata nel mercato di concorrenti di successo

ALTRI INDICATORI

Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali;
Procedimenti legali in corso che, in caso di esito negativo, comporterebbero corpose richieste di risarcimento;
Modifiche di leggi o regolamenti o politiche governative che possano influenzare negativamente l'attività;
Eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata nessuna polizza assicurativa;

La continuità quale premessa per la valutazione dello stato di crisi e insolvenza

1

SQUILIBRI: PATRIMONIALI, FINANZIARI; REDDITUALI
INDICI ELABORATI DAL CNDCEC

2

SOSTENIBILITA' DEBITI PER ALMENO 6 MESI SUCCESSIVI
PIANO FINANZIARIO

3

POSTULATO CONTINUITA' AZIENDALE
OIC 11, Nota Integrativa

4

INDICI SIGNIFICATIVI PER CODICE CRISI E INSOLVENZA
- Sostenibilità dell'indebitamento con i flussi finanziari
- Adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi

5

ritardi nei pagamenti reiterati e significativi

6

ISA 570

Le Note al Bilancio Abbreviato e Micro (Super Abbreviato)

PARAMETRI DIMENSIONALI	IMPRESA MEDIO/GRANDE	IMPRESA PICCOLA	MICRO IMPRESA
1. totale attivo dello stato patrimoniale	oltre 4.400.000 €	max 4.400.000 €	max. 175.000 €
1. ricavi vendite e prestazioni	oltre 8.800.000 €	max 8.800.000 €	max 350.000 €
2. media dipendenti	oltre 50 unità	max 50 unità	max. 5 unità.
TIPOLOGIA BILANCIO	BILANCIO ORDINARIO	BILANCIO ABBREVIATO	BILANCIO SUPER ABBREVIATO (MICRO)
Composizione del bilancio	1. Stato Patrimoniale 2. Conto Economico 3. Nota integrativa 4. Rendiconto finanziario 5. Relazione sulla gestione	1. Stato Patrimoniale 2. Conto Economico 3. Nota integrativa (salvo esonero) 4. Relazione sulla gestione (salvo esonero)	1. Stato Patrimoniale 2. Conto Economico

NOTA INTEGRATIVA ABBREVIATO

- 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori espressi in valuta estera;
- 2) i movimenti delle immobilizzazioni;
- 3) i crediti e i debiti di durata residua superiore a 5 anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni societari, senza indicazione della ripartizione geografica;
- 4) gli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale;
- 5) gli impegni, le garanzie e le passività potenziali non indicate nello stato patrimoniale;
- 6) i ricavi e i costi di entità o incidenza eccezionali;
- 7) il numero medio dei dipendenti, anche senza ripartizione per categoria;
- 8) i compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, con le relative condizioni;
- 9) le operazioni con parti correlate, limitando l'informativa alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti, con i componenti degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione;
- 10) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, anche omettendo l'indicazione dei loro effetti patrimoniali, finanziari ed economici;
- 11) la natura e gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

NOTA INTEGRATIVA ABBREVIATO

12) 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, anche omettendo il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

13) per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati: a) il loro *fair value*; b) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri; b-bis) gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il *fair value* non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato; b-ter) le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto; b-quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di *fair value* avvenuti nell'esercizio.

14) per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro *fair value*, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 e delle partecipazioni in joint venture: a) il valore contabile e il *fair value* delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività; b) i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

LA NOTA INTEGRATIVA NON RICHiesta

Esonero della Nota Integrativa, purchè in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni in merito:

- 1) all'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della loro natura; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili e gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime;
- 2) All'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, con le relative condizioni.

DOVE SI ARGOMENTA IL POSTULATO CONTINUITA' AZIENDALE??? DOVE GLI INDICATORI???

1

**LA REDAZIONE del BILANCIO ABBREVIATO e
SUPER ABBREVIATO NON E' UN OBBLIGO MA
UNA FACOLTA' ???**

2

IN CALCE ALLO STATO PATRIMONIALE ???

Alcuni Parametri di Riferimento PER IL BILANCIO

Bilancio – Micro (art. 2435- ter)	Bilancio Abbreviato (art. 2435-bis c.c.)	Bilancio Ordinario (art. 2423 c.c)
1)totale attivo : 175.000 €; 2)ricavi delle vendite e delle prestazioni : 350.000 €; 3)dipendenti occupati in media durante l'esercizio : 5 Direttiva 2013/34/UE 1)totale attivo : 350.000 2)ricavi :700.00 3)dipendenti : 10 unità.	1)totale attivo : 4.400.000 € 2)ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 € 3)dipendenti occupati in medi durante l'esercizio: 50 unità. Direttiva 2013/34/UE 1)totale attivo : 4.000.000 2)ricavi 8.000.000 3)dipendenti : 50 unità.	1)Totale attivo: oltre 4.400.000 2)ricavi delle vendite e delle prestazioni: oltre 8.800.000 3) dipendenti occupati in medi durante l'esercizio: oltre 50 unità

Alcuni Parametri di Riferimento PER LA REVISIONE SRL

L' Art. 379 del Codice Crisi e Insolvenza (G.U. del 14/02/2019) - Nomina degli organi di controllo –

All'articolo 2477 del codice civile il secondo e il terzo comma sono sostituiti dai seguenti:

«La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;**
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;**
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.**

Integrazione della nota informativa «informazioni sull'utilizzo delle risorse pubbliche»

In applicazione della L. n. 124/2017 - Legge annuale per il mercato e la concorrenza, commi da 125 a 128, a decorrere dall'anno 2018,

1) le erogazioni ricevute da «associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale, associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale nonché le associazioni, le Onlus e le Fondazioni che intrattengono rapporti economici con le Pubbliche Amministrazioni e con società da loro controllate, devono pubblicare, entro il 28 febbraio di ogni anno, nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere che hanno ricevuto nell'anno precedente dalle medesime pubbliche amministrazioni e dalle società loro controllate;

2) obbligo simile di trasparenza è previsto a carico delle imprese, che devono pubblicare nella Nota Integrativa del bilancio di esercizio e nella Nota Integrativa dell'eventuale bilancio consolidato i benefici loro erogati nell'esercizio precedente da Pubbliche Amministrazioni.

L'inosservanza della norma comporta la restituzione delle somme ricevute ai soggetti eroganti. L'obbligo non sussiste nei casi in cui l'importo delle sovvenzioni sia inferiore a 10.000 Euro.

ITER APPROVAZIONE BILANCIO

Chiusura 31.12.2018	
Redazione Progetto Bilancio	31/03/2019
Consegna Progetto Organi Controllo	31/03/2019
Consegna Relazione Sindaci/ Revisore	15/04/2019
Deposito Progetto Sede Sociale	15/04/2019
Convocazione Assemblea	15/04/2019
Assemblea Approvazione	15/04/2019

Ai sensi dell'art. 2364 c.2 norma estesa alle srl dall'art. 2478-bis c. 1 C.C., l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 gg dalla chiusura dell'esercizio sociale-

Ai sensi dell'art. 2364 c.2, secondo periodo, nello statuto è possibile prevedere un termine maggiore entro cui convocare annualmente l'assemblea ordinaria, comunque non superiore a 180 gg quando la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (PROROGA SISTEMATICA) ovvero quando lo richiedono particolari esigenze connesse alla struttura e oggetto sociale (PROROGA OCCASIONALE).

Registrazione presso Agenzia Entrata delibera distribuzione utili	20/05/2019
Deposito Bilancio e Relazione al Registro Imprese	30/05/2019
Iscrizione del Bilancio nell'inventario	31/12/2019

ITER APPROVAZIONE BILANCIO CAUSE PROROGA ESERCIZIO 2018

CNDCEC comunicato stampa del 21 febbraio 2019

Le novità previste da:

- 1) Le novità previste dalla legislazione speciale in materia di benefici apportati dalle pubbliche amministrazioni (L. 124/2017);**
- 2) Le rivalutazioni dei beni di impresa ex art. 1 c, 940-950 della L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) poiché tendenzialmente richiedono apposite perizie di stime in funzione di una adeguata analisi di convenienza (al riguardo le osservazioni della Circ. Assonime n. 30/2009 in relazione alla rivalutazione dei beni immobili delle imprese ex art. 15 commi 16 e ss del DL 185/2008)**

MOTIVAZIONI A SUPPORTO DELLA PROROGA

IL CNDCEC sottolinea « come la brevità del termine a disposizione e la possibilità che per tali novità intervengano nuovi documenti di prassi rende evidente il fatto che il tempo ordinario a disposizione per approvare il bilancio entro i termini ordinari non è sufficiente

ITER APPROVAZIONE BILANCIO CAUSE PROROGA ESERCIZIO 2018

Art. 2364 c. 2 ultimo periodo cc:

Gli amministratori devono segnalare **le cause della dilazione nella Relazione sulla Gestione.**

Se la società redige il bilancio **in forma abbreviata**, le indicazioni circa il motivo del rinvio devono essere specificate **in Nota Integrativa** (Trib. Isernia n. 247/2006).

La mancata motivazione di rinvio non invalida la delibera di approvazione del bilancio ma potrebbe incidere sulla **responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 2392 c.c.**

Gli **amministratori devono anche predisporre il verbale di differimento** entro il termine in cui il progetto di bilancio deve essere comunicato al Collegio Sindacale e all'incaricato della revisione legale in cui vengono esplicitate le ragioni del rinvio

La Rivalutazione dei Beni d'impresa nel Bilancio al 31/12/2018

La legge di Bilancio 2019, Legge 145/2018 ai commi 940 e 948 disciplina le disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa. L'impianto della normativa richiama la disciplina contenuta negli art. 10-16 della Legge 342/2000 le uniche differenze sono relative alle diverse aliquote delle imposte sostitutive.

1

OGGETTO RIVALUTAZIONE

i beni di impresa, materiali o immateriali e partecipazioni immobilizzate in società controllate o collegate, con esclusione degli immobili-merce risultanti nel bilancio 2017 e in quello del 2018.

2

ALIQUOTA D'IMPOSTA

L'imposta sostitutiva è del 16% per beni ammortizzabili, del 12% per altri; del 10% per affrancare la riserva di rivalutazione da parsi in un 'unica soluzione con la dichiarazione per il 2018.

3

SOGGETTI AMMESSI

I soggetti ammessi sono le società di capitali, gli enti commerciali, le società di persone commerciali, gli imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa), le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Per i soggetti IRPEF, sono ammessi anche i soggetti in contabilità semplificata in capo ai quali non si applica tuttavia tutto il corpo di norme che riguarda la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione

4

CONDIZIONI

E' vietato rivalutare in situazioni di perdita permanente. E' inoltre necessario effettuare una verifica di fattibilità della rivalutazione considerando l'ammontare degli ammortamenti in essere.

5

MODALITA' RIVALUTAZIONE

- 1) Rivalutazione contestuale del costo storico del bene e del relativo fondo di ammortamento: si utilizza tale metodo in presenza di rivalutazione di tipo monetario.**
 - 2) Rivalutazione del solo costo storico del bene: tale metodo si utilizza in presenza di rivalutazione di tipo economico.**
 - 3) Riduzione totale o parziale del fondo di ammortamento.**
- La rivalutazione va annotata nel libro inventari e segnalata nella nota integrativa.**
 - Gli amministratori (e l'eventuale collegio sindacale), nelle relazioni al bilancio, devono indicare e motivare i criteri seguiti nella rivalutazione ed attestare che sono stati rispettati i limiti di valore.**
 - Per le imprese in contabilità semplificata, la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto (cfr. art. 15 della Legge n. 342 del 2000), bollato e vidimato, da conservare e da esibire all'Amministrazione finanziaria in caso di richiesta, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.**

6

RILEVAZIONI CONTABILI

Impianti e Macchinari	a	Riserva Rivalutazione n. 145/2018	1000
Riserva Rivalutazione n. 145/2018	a	Debiti Tributari	160

La valutazione dei TITOLI NON IMMOBILIZZATI nel Bilancio al 31.12.208

TITOLI IMMOBILIZZATI E TITOLI NON IMMOBILIZZATI

A tal fine è di supporto **OIC 20, Titoli, al Par. 20** secondo cui:

*“i titoli **destinati a permanere durevolmente nel patrimonio aziendale** si iscrivono tra le immobilizzazioni, gli altri vengono iscritti nel circolante.*

*Ai fini di determinare l'esistenza della destinazione a permanere durevolmente nel patrimonio della società si considerano, **oltre alle caratteristiche dello strumento, la volontà della direzione aziendale e l'effettiva capacità della società di detenere i titoli per un periodo prolungato di tempo.***

*In **relazione alle proprie strategie aziendali** è possibile che gli organi amministrativi, nel rispetto del criterio della destinazione economica, destinino un portafoglio di titoli della medesima specie, in parte ad investimento duraturo, da iscriversi nell'attivo immobilizzato, in parte alla negoziazione, da iscriversi nell'attivo circolante.”*

Bilancio al 31.12.208

VALUTAZIONE CIVILISTICA

Per quanto concerne la loro valutazione le disposizioni civilistiche sono contenute nell'art. 2426 c. 1, n. 1 che prevede “**...le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile**”.

L'art. 2426, comma 1, n. 9 c.c. prevede che “**...i titoli... che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore**”.

A fine esercizio i titoli non immobilizzati sono valutati in base al minor valore fra il costo ammortizzato, ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Bilancio al 31.12.2008

La Legge 17 dicembre 2018 n. 136 di conversione del DL 119/2018 (c.d. decreto fiscale) prevede una deroga ai criteri di valutazione in bilancio dei titoli iscritti nell'attivo circolante:

Nello specifico l'art. 20-quater stabilisce che:

“i soggetti che adottano i principi contabili internazionali possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione così come risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato.

La disposizione ricalca quella introdotta dal DL 29.11.2008 n. 185 convertito L. 28.01.2009 n.2 (c.d. decreto anticrisi) per l'esercizio 2008 in considerazione dell'eccezionale situazione di turbolenza che aveva interessato i mercati finanziari e successivamente prorogata fino all'esercizio 2012 dato il permanere della situazione di volatilità dei corsi.

Il trattamento contabile degli ONERI DI RISTRUTTURAZIONE

Bilancio al 31.12.2018

OIC nel dicembre 2017 ha abrogato l'OIC 6 intitolato "Ristrutturazione del debito ed informativa di bilancio" e recepito le nuove disposizioni nel principio contabile OIC 19, Debiti, opportunamente integrato con i paragrafi 73A, 73B, 73C e 81A. Le nuove disposizioni contenute nell'OIC 19 al Par. 73° prevedono:

	Metodo del costo ammortizzato
Con eliminazione contabile del debito	La differenza fra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario costituisce utile o perdita da rilevare a CE (proventi o oneri finanziari). I costi di transazione vanno a CE come utile o perdita di eliminazione.
Senza eliminazione contabile del debito	I costi di transazione rettificano il valore contabile del debito e sono ammortizzati lungo la durata del debito

	Non Utilizzo del costo ammortizzato
Con eliminazione contabile del debito	La differenza fra il valore nominale del debito ante e post ristrutturazione a CE come provento finanziario. I costi di transazione vanno a CE nello stesso esercizio in cui si ha beneficio
Senza eliminazione contabile del debito (in caso di riduzione degli interessi maturandi o proroga dei tempi)	Beneficio immediato Il beneficio va a CE come provento finanziario. I costi di transazione vanno a CE nello stesso esercizio in cui si ha beneficio. Beneficio futuro Il beneficio va rilevato per competenza lungo la durata residua del debito I costi di transazione vanno tra i risconti attivi in proporzione ai benefici.

Bilancio al 31.12.208 (segue)

LIMITI OIC 19:

- 1) definisce una disciplina simile per i soggetti che adottano e non adottano il metodo del costo ammortizzato;
- 2) non chiarisce che cosa sia da ricomprensione fra i costi di transazione (dubbio in merito alla ricomprensione dei costi professionali)

In data **19 dicembre 2018** il Consiglio Nazionale ha pubblicato il documento **«Aspetti contabili della ristrutturazione dei debiti alla luce del nuovo OIC 19»**, al fine di fornire un supporto interpretativo e applicativo delle nuove previsioni statuite dal principio contabile OIC 19.

Il trattamento contabile degli ONERI DI RISTRUTTURAZIONE

Bilancio al 31.12.208 (segue)

Aspetti contabili della ristrutturazione dei debiti alla luce del nuovo OIC 19; CNDCEC (19 dicembre 2018):

1) che i costi di transazione delle operazioni di ristrutturazione possono riferirsi a oneri quali le **spese legali e notarili, i compensi professionali per soggetti incaricati della predisposizione del piano ed i compensi per attività di due diligence;**

2) l'OIC 19 non prevede parametri quantitativi per evidenziare operazioni con **"modifiche sostanziali" o "non sostanziali"**. A tal fine il documento sottolinea che "la distinzione fra sostanziale e non sostanziale deve essere esaminata in relazione alle conseguenze che essa provoca sul Conto Economico.

Pertanto:

a) **nel caso di riduzione della quota capitale del debito** i costi di ristrutturazione devono essere imputati all'esercizio in cui è rilevato il beneficio derivante dallo stralcio e in linea con il principio della correlazione tra costi e ricavi.

b) **nel caso di altre variazioni** gli eventuali benefici devono essere riscontrati lungo la vita residua del debito e i costi di ristrutturazione vanno imputati quali risconti attivi, in relazione ai benefici ottenuti lungo la vita residua del debito

Le Modifiche al Patrimonio Netto previste dalle nuove disposizioni contabili

Le numerose novità che si sono susseguite dal recepimento delle modifiche introdotte dal D. LGS 139/2015 e dagli aggiornamenti apportati ai principi contabili nazionali hanno impattato notevolmente sulla macro classe del PN.

Rilevante il Documento predisposto dal **Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili** intitolato **«Patrimonio Netto»** e pubblicato dicembre 2017 che schematizza e chiarisce tutti cambiamenti introdotti.

In particolare:

1

le nuove modalità di rilevazione e contabilizzazione delle azioni proprie in portafoglio (OIC 28, Par. 37-40);

2

la possibilità di aggiungere nella classe del Patrimonio Netto la voce “perdita ripianata nell’esercizio” qualora si sia provveduto ad effettuare versamenti a copertura del risultato negativo durante il relativo periodo (OIC 28, Par. 17);

Dal punto di vista delle rilevazioni contabili **se la procedura di aumento del capitale è ancora in corso alla data di chiusura del bilancio** è necessario procedere in tal senso:

Versamenti in conto aumento del capitale sociale a Capitale

Le Modifiche al Patrimonio Netto previste dalle nuove disposizioni contabili (segue)

4

Le regole per contabilizzare le operazioni tra società e soci fra cui le modalità di rinuncia del credito da parte del socio (OIC 28, Par. 36) e gli stessi finanziamenti soci infruttiferi (o a tassi non di mercato);

L'OIC 28 al Par. 36 dispone che la volontà del socio di rinunciare al credito è generalmente finalizzata al rafforzamento patrimoniale e deve essere desumibile da “evidenze disponibili”. In tal senso è necessaria una comunicazione scritta avente data certa in cui il socio dichiara e motivi la rinuncia del credito. La rilevazione contabile sarà la seguente:

Debiti verso soci	a	Altre Riserve/Capitale
-------------------	---	------------------------

La rinuncia può essere anche finalizzata alla copertura della perdita e se ciò avviene in fase di approvazione del bilancio la rilevazione sarà:

Debiti v/soci	a	Perdita di esercizio
---------------	---	----------------------

Le Modifiche al Patrimonio Netto previste dalle nuove disposizioni contabili (segue)

4

(segue)

Per quanto concerne **il finanziamento della società da parte del socio** ai fini di un corretto inquadramento contabile è **fondamentale la volontà specifica del socio** che dichiara se il prestito è stato erogato con finalità di:

a) finanziamento con obbligo di restituzione come descritto dall'OIC 19, Debiti

b) investimento nel capitale di rischio come descritto dall'OIC 28, Patrimonio Netto. In tal caso il prestito verrà collocato nella **classe “Riserva per versamenti effettuati dai soci”** la cui destinazione può essere per:

a) versamenti in conto aumento di capitale

b) versamenti in conto futuro aumento di capitale

c) versamento in conto capitale

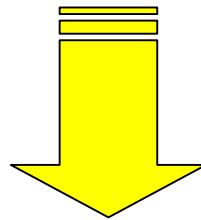
d) versamento a copertura perdite

E' opportuno che il socio chiarisca formalmente mediante comunicazione scritta con data certa all'adunanza del Consiglio di Amministrazione o all'Assemblea dei soci se l'importo versato rappresenti un prestito o un investimento. Nel caso abbia natura di finanziamento ne deriva l'applicazione del criterio del costo ammortizzato e nel caso di prestiti infruttiferi il prestito dovrà essere attualizzato in base al tasso di mercato.

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

La prevalenza della sostanza sulla forma

Ai sensi novellato art. 2423 bis, c.1, n.1-bis c.c. « la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto »



*La prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è **l'analisi contrattuale** al fine di individuare i diritti, gli obblighi e le condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni nonché la segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti.*

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

La prevalenza della sostanza sulla forma: Il leasing

Il Principio IFRS 16 - LEASES omologato con il Regolamento UE 2017/1986 è stato approvato dallo IASB il 13 gennaio 2016 dopo il periodo di consultazione iniziato nel 2006

Il nuovo Principio sostituisce integralmente lo **IAS 17, Leasing** ed alcune specifiche interpretazioni in merito contenute in:

- **IFRIC 4**, Determinare se un contratto contiene un leasing
- **SIC 15**, Leasing operativo-incentivi
- **SIC 27**. La valutazione della sostanza delle operazioni nella forma legale del leasing

Ai sensi dell'art. 2 Regolamento Europeo le nuove disposizioni vengono applicate, al più tardi, a partire dagli esercizi aventi **inizio il 1° gennaio 2019 o successivamente.**

E' consentita l'applicazione anticipata se è già stato adottato il principio contabile **IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti**, la cui applicazione è obbligatoria a partire dagli esercizi aventi **inizio il 1° gennaio 2018 o successivamente.**

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

La prevalenza della sostanza sulla forma: Il leasing

Rilevazione iniziale e valutazione

Diritto d'uso dell'asset (ROU) e passività finanziaria corrispondente al valore attuale dei canoni futuri

VALUTAZIONE SUCCESSIVA

DIRITTO D'USO (ROU)

Ammortamento del ROU sulla base dello IAS 16, o uso di un criterio di valutazione alternativo [fair value] (IAS 16 e IAS 40)

PASSIVITA' LEASE LIABILITY

Attualizzazione della passività utilizzando il discount rate definito all'inizio del contratto di leasing. Riduzione della passività al pagamento dei canoni.

Conto Economico

Interessi e ammortamenti sono separati

DETERMINAZIONE DEL ROU ASSET

RIGHT OF USE (ROU) ASSET

=

LEASE LIABILITY

+

PAGAMENTI DI CANONI ANTICIPATI

-

INCENTIVI RICEVUTI

+

COSTI INIZIALI DEL CONTRATTO
(costi per ottenere il contratto)

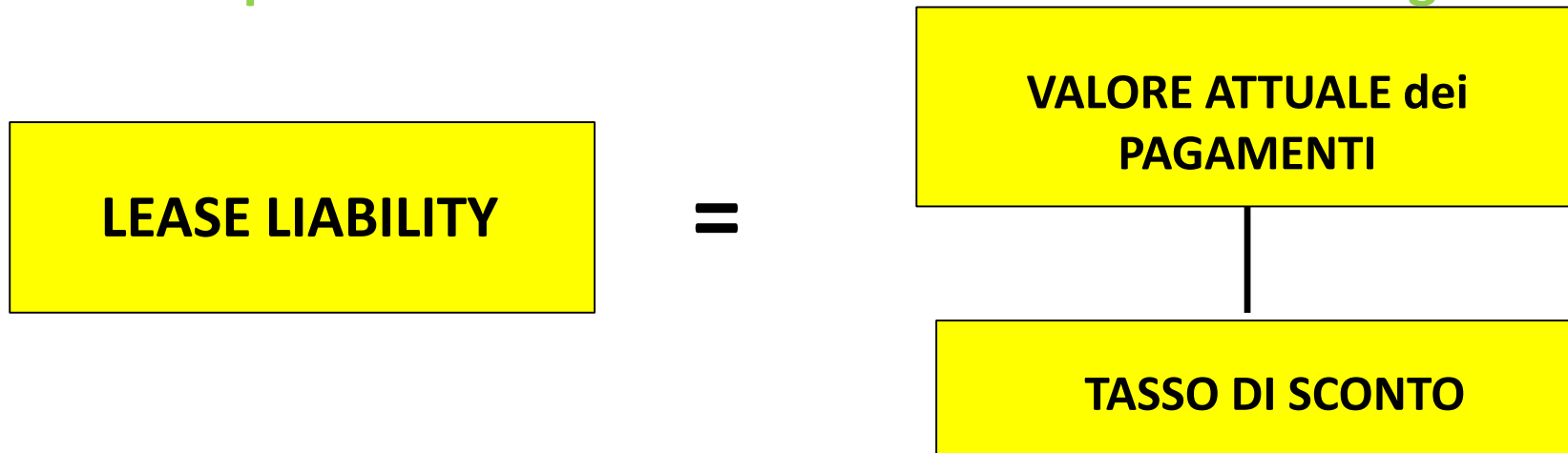
-

COSTI DI RIPRISTINO, RIMOZIONE o DEMOLIZIONE
(IAS 16-IAS 17)

(-) ammortamenti (-) perdite di valore (+/-) Rivalutazioni passività

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

La prevalenza della sostanza sulla forma: Il leasing



Tasso di interesse implicito del leasing	Tasso che eguaglia a) e b): a)valore attuale dei pagamenti dovuti per leasing + valore residuo non garantito; b)fair value dell'attività sottostante + costi diretti iniziali
Tasso di finanziamento marginale	Tasso pagato per un prestito, con durata e garanzie simili, necessario per ottenere un'attività di valore simile all'attività consistente nel diritto di utilizzo in un contesto economico simile

Esempi di determinazione ROU e contabilizzazione.

Primo anno (1)

Esempio: In data 31/03/2018, la società Alfa stipula un contratto di leasing della durata di 24 mesi di un macchinario, il cui fair value è pari a 108.000,00 euro. Alla data di stipula, Alfa versa un maxicanone di 48.000,00 euro e si impegna a pagare n. 7 canoni trimestrali da 8.000,00 euro e un prezzo di riscatto di 6.000,00.

Il costo complessivo del leasing è pari a $(48.000,00 + 7 \times 8.000,00)$ euro, cioè 104.000,00 euro. La gestione dei canoni di competenza è:

anno	mesi	canoni a c/economico	canoni competenza	risconto iniziale	risconto finale
2018	9	72.000,00	39.000,00	0,00	33.000,00
2019	12	32.000,00	52.000,00	33.000,00	13.000,00
2020	3	0,00	13.000,00	13.000,00	0,00
totale	24	104.000,00	104.000,00		

Esempi di determinazione ROU e contabilizzazione.

Primo anno (2)

DETERMINAZIONE DEL TASSO IMPLICITO DEL LEASING

Nell'esempio trattasi di tasso trimestrale

$$108.000,00 = 48.000,00 + \sum_{s=1}^7 \frac{8.000,00}{(1+i)^s} + \frac{6.000,00}{(1+i)^8}$$

$$X = 0,753457\%$$

Esempi di determinazione ROU e contabilizzazione.

Primo anno (3)

PIANO D'AMMORTAMENTO FINANZIARIO

data	descrizione	rata	quota capitale	quota interessi	debito residuo
31/03/2018	maxicanone	48.000,00	48.000,00	0,00	60.000,00
30/06/2018	rata	8.000,00	7.547,93	452,07	52.452,07
30/09/2018	rata	8.000,00	7.604,80	395,20	44.847,28
31/12/2018	rata	8.000,00	7.662,10	337,90	37.185,18
31/03/2019	rata	8.000,00	7.719,83	280,17	29.465,36
30/06/2019	rata	8.000,00	7.777,99	222,01	21.687,37
30/09/2019	rata	8.000,00	7.836,60	163,40	13.850,77
31/12/2019	rata	8.000,00	7.895,64	104,36	5.955,13
31/03/2020	riscatto	6.000,00	5.955,13	44,87	0,00

Supponendo che il macchinario abbia una vita utile di 10 anni, la quota di ammortamento per l'anno 2018 sarà pari a $(108.000,00 / 10 * 9/12)$ euro, cioè 8.100,00 euro.

Esempi di determinazione ROU e contabilizzazione.

Primo anno (4)

Alla data di stipula del contratto di leasing:

Conto	Descrizione	Dare	Avere
DIRITTO DI UTILIZZO	Stipula contratto leasing	108.000,00	
PASSIVITA' PER LEASING	Stipula contratto leasing		108.000,00

Al pagamento del maxicanone, la passività verrà ridotta per 48.000,00 euro tramite la seguente scrittura contabile.

Conto	Descrizione	Dare	Avere
PASSIVITA' PER LEASING	Pagamento maxicanone	48.000,00	
BANCA C/C	Pagamento maxicanone		48.000,00

Al 01/04/2018 il suo valore della passività corrisponderà al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing non ancora versati, cioè 60.000,00 euro

Esempi di determinazione ROU e contabilizzazione.

Primo anno (5)

le scritture contabili connesse al pagamento della prima rata saranno le seguenti:

Conto	Descrizione	Dare	Avere
PASSIVITA' PER LEASING	Pagamento rata	8.000,00	
BANCA C/C	Pagamento rata		8.000,00

Conto	Descrizione	Dare	Avere
INTERESSI PASSIVI PER LEASING	Rilevazione interessi passivi su passività per leasing	452,07	
PASSIVITA' PER LEASING	Rilevazione interessi passivi su passività per leasing		452,07

Il valore della passività sarà pertanto pari a $(60.000,00 - 8.000,00 + 452,07)$ euro, cioè 52.452,07 euro.

Primo anno (6)

Al termine dell'esercizio, sarà inoltre necessario stanziare l'ammortamento sul diritto d'uso del macchinario, come calcolato nel paragrafo precedente, supponendo di applicare il modello del costo. La scrittura contabile è la seguente:

Conto	Descrizione	Dare	Avere
AMM.TO DIRITTO D'USO	Rilevata quota ammortamento	8.100,00	
F.DO AMM.TO DIRITTO D'USO	Rilevata quota ammortamento		8.100,00

RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

SITUAZIONE PATRIMONIALE – FINANZIARIA	DIRITTO D'USO	Nelle attività separatamente rispetto alle altre o incluso nella voce in cui sarebbero esposte le relative attività sottostanti se fossero di proprietà. Se relativo a investimenti immobiliari, va esposto come investimento immobiliare
	PASSIVITA' PER LEASING	Nelle passività separatamente rispetto alle altre.
CONTO ECONOMICO COMPLESSIVO	INTERESSI PASSIVI	Esposti separatamente dalla quota di ammortamento del diritto di utilizzo
RENDICONTO FINANZIARIO	PAGAMENTO PASSIVITA' PER LEASING	Nell'attività di finanziamento
	INTERESSI PASSIVI	Nell'attività di finanziamento o nell'attività operativa
	PAGAMENTI PER LEASING A BREVE TERMINE	Nell'attività operativa

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della rilevanza: effetti criterio costo ammortizzato

«Un'informazione è rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari (investitori, finanziatori e altri creditori) dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società».

PER LA RILEVANZA VANNO CONSIDERATI

1

FATTORI QUANTITATIVI

Prendono in considerazione la dimensione **degli effetti economici** della transazione o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. Il processo valutativo può variare caso per caso (prevale l'interesse dei destinatari primari)

2

FATTORI QUALITATIVI

Riguardano le **caratteristiche peculiari dell'operazione o dell'evento** la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della rilevanza: effetti criterio costo ammortizzato

Art. 2423 c.c. al c. 4 prevede la facoltà di derogare ad una statuita regola contabile purché gli effetti della deroga stessa siano irrilevanti.

La società ai sensi di tale previsione normativa deve illustrare in nota integrativa le politiche di bilancio adottate

Gli OIC forniscono esempi di fattispecie in cui è possibile derogare

Costo ammortizzato

Esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa

Negli Oic 19 Debiti – Oic 15 Crediti

- 1) Società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i debiti/crediti con scadenza < 12 mesi
- 2) o di non aggiornare un debito/credito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato

Nell' Oic 20 Titoli di debito

- 1) Società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per titoli di debito immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza di scarso rilievo
- 2) o per i titoli non immobilizzati detenuti in portafoglio per un periodo < 12 mesi

Gli effetti delle nuove disposizioni previste dall'OIC 11 pubblicato il 22 marzo 2018

Il postulato della rilevanza: effetti criterio costo ammortizzato

Gli OIC forniscono esempi di fattispecie in cui è possibile derogare

Esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in
Nota Integrativa

Nell' Oic 13 Rimanenze

In materia di determinazione del costo delle rimanenze con metodi alternativi al LIFO, FIFO e costo medio ponderato, rappresentati da: "L'UTILIZZO DEL METODO DEI COSTI STANDARD, DEL PREZZO AL DETTAGLIO, OPPURE DEL VALORE COSTANTE DELLE MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE E DI CONSUMO".

Nell' Oic 16 Immobilizzazioni materiali

Iscrizione in bilancio ad un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali,

o
utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota normale per i cespiti acquistati nell'anno, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso

NUOVE OPPORTUNITA' PROFESSIONALI PER DOTTORI COMMERCIALISTI –ESPERTI CONTABILI

- 1) **REVISORE LEGALE DEI CONTI NELLE s.r.l.**
- 2) **ATTESTATORE ADEGUATEZZA INDICI:** (art. 13 del Codice) « *un professionista indipendente (quindi anche un commercialista) attesterà adeguatezza degli indici in rapporto alla specificità dell'impresa e, a partire dall'esercizio successivo, l'impresa sarà valutata, sulla base di questi diversi indici*».
- 3) **DELEGATI ALL'INTERNO DEL COMITATO DEI CREDITORI:** (Art. 138 del Codice), « ...ogni componente del comitato dei creditori può delegare a sue spese ad un avvocato o ad un commercialista, in tutto o in parte, l'espletamento delle proprie funzioni, dandone comunicazione al giudice delegato».
- 4) **COMPONENTI DELL'ORGANISMO di COMPOSIZIONE della CRISI IMPRESA (OCRI):** (art. 356 del Codice) « fino all'istituzione presso il Ministero della Giustizia dell'apposito albo, i componenti del Collegio sono individuati fra iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, all'albo degli avvocati».
- 5) **COMPONENTI DELL'OSSERVATORIO PERMANENTE:** (art. 353 del Codice), « Il Ministero della Giustizia istituisce ...un osservatorio permanente sull'efficienza delle misure di allerta e sulle procedure di composizione assistita della crisi formato da 9 membri di cui...un esperto nominato dal CNDCEC»
- 6) **INCARICATI DELLE PROCEDURE:** (art. 358 del Codice), « nelle procedure possono essere chiamati a svolgere le funzioni di curatore, commissario giudiziale, liquidatore...coloro che sono iscritti all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili e avvocati».