

VIDEOFISCO DEL 13 marzo 2019

**Bilancio 2018 (parte 2^a): aspetti fiscali.
Fondo Svalutazione Magazzino: tra obsolescenza
e lento movimento**

A cura di Andrea Scaini e Luca Quiri

Fondo Svalutazione Magazzino

tra obsolescenza e lento movimento

A cura di

Luca Quiri

OIC 13 RIMANENZE – Definizione (par. 4 - 19)

Le **rimanenze di magazzino** rappresentano beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società.

Le principali tipologie di rimanenze di magazzino disciplinate sono:

- le materie prime, ivi compresi i beni acquistati soggetti ad ulteriori processi di trasformazione
- (cd. semilavorati di acquisto);
- le materie sussidiarie e di consumo (costituite da materiali usati indirettamente nella produzione);
- i prodotti in corso di lavorazione (materiali, parti e assiemi in fase di avanzamento);
- i semilavorati (parti finite di produzione interna destinate ad essere utilizzate in un successivo processo produttivo);
- le merci (beni acquistati per la rivendita senza subire rilevanti trasformazioni);
- i prodotti finiti (prodotti di propria fabbricazione).

ISA 501 Considerazioni su voci specifiche

OBIETTIVO

L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti:

- l'esistenza e le condizioni delle rimanenze;
- la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa;
- la presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

REGOLE - Rimanenze

4. Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

a) la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di:
(Rif.: Parr.A1-A3)

ISA 501 Considerazioni su voci specifiche

- valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa; (Rif.: Par. A4)
- osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione; (Rif.: Par.A5)
- svolgere ispezioni sulle rimanenze; (Rif.: Par.A6)
- svolgere conte di verifica sulle rimanenze; (Rif.: Parr.A7-A8)

b) lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

5. Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste al paragrafo 4, deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate. (Rif.: Parr.A9-A11)

ISA 501 Considerazioni su voci specifiche

6. Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze impreviste, egli deve effettuare alcune conte fisiche ovvero osservarne lo svolgimento ad una data alternativa e svolgere procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse.
7. Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705.³ (Rif.: Parr. A12-A14)
8. Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

ISA 501 Considerazioni su voci specifiche

8. Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

- a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa; (Rif.: Par. A15)
- b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze. (Rif.: Par.A16)

Seguono specifiche linee guida dal par. A1 al par. A16 (presenza alle conte fisiche, conta fisica ad una data differente da quella di bilancio, presenza alle conte fisiche non fattibile, rimanenze detenute presso terzi)

Asserzioni (ISA 315) nella Revisione del Magazzino

Completezza

Verifiche inventariali (*per quanto campionarie, ndr*)

Accuratezza

Ricalcolo registro di magazzino

Verifica funzionamento matematico costo utilizzato

Esistenza

Inventario di fine esercizio (o rotativi)

Verifiche inventariali

Circularizzazione depositari e terzi

Valutazione

Verifica della costruzione del costo

Analisi F.do Svalutazione e/o Obsolescenza

Test cd. di LOCOM (*lower cost or market*)

Proprietà

Circularizzazione depositari e terzi

Presentazione

Corretta classificazione

Informativa

Corretta informativa e descrizioni in nota integrativa

Rimanenze di Magazzino

Focus

Obsolescenza e Lento Movimento

Perché in bilancio c'è sempre un F.do Svalutazione Crediti e raramente troviamo un F.do Svalutazione Magazzino ?

Non è solo una questione di deducibilità

OBSOLESCENZA

Il termine **obsolescenza** indica in genere la perdita di valore nel mercato di un bene, causata dal progresso tecnico o da innovazione tecnologica.

Il bene superato tecnologicamente si definisce con l'aggettivo obsoleto.

Un bene obsoleto può essere perfettamente funzionante dal punto di vista tecnico.

Un bene può diventare obsoleto anche a seguito di:

- a) provvedimento legislativo
- b) obsolescenza programmata
- c) fenomeni di moda o di costume

OIC 13 RIMANENZE par. D.VII.d)

(N.B. Superato)

Una parte rilevante dell'applicazione del minore tra costo e mercato si ha nella determinazione del valore netto di realizzo dei **materiali obsoleti e di lento movimento**.

I **materiali obsoleti** includono quelle voci che si prevede non vengano vendute od utilizzate in produzione nel normale ciclo operativo dell'impresa. I **materiali di lento movimento** sono quelli in eccesso rispetto ad una giacenza che può considerarsi ragionevole secondo l'uso normale previsto, sono cioè quelli che eccedono il fabbisogno del normale ciclo operativo. **Il mercato per i materiali obsoleti è il valore netto di realizzo**, che in alcuni casi può essere rappresentato dal valore di rottame.

La valutazione di una voce delle rimanenze al costo originario presuppone che vi sia una **ragionevole prospettiva di utilizzo e vendita nel normale ciclo operativo, in entrambi i casi senza perdite**. Se questa condizione non esiste, è necessario considerare quale valore netto di realizzo hanno tali voci nel breve periodo (indicativamente, un ciclo operativo o l'anno nel caso di più cicli operativi in un anno).

(segue)

OIC 13 RIMANENZE par. D.VII.d)

(continua)

(N.B. Superato)

La determinazione del valore netto di realizzo delle rimanenze obsolete e a lento rigiro richiede normalmente l'applicazione di stime.

Fra i fattori da considerare nella determinazione del valore netto di realizzo di tali voci vi sono: l'evidenza di una domanda di mercato, il rapporto fra le vendite dell'ultimo periodo e la giacenza, l'utilizzo futuro (basato su dati concreti, come l'esplosione degli ordini già acquisiti, di quelli da ricevere ecc.), i costi finanziari ed i costi di magazzinaggio da sostenere prima dell'eventuale vendita, ecc.

La svalutazione delle voci obsolete e di lento movimento può essere effettuata voce per voce, ovvero creando fondi di deprezzamento, o con entrambi i metodi. Gli eventuali fondi di deprezzamento vanno portati a diminuzione della parte attiva. »

OIC 13 RIMANENZE par. 51 Determinazione del valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato

Par. 51 Il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle materie prime e sussidiarie, delle merci, dei prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione è pari alla stima del prezzo di vendita delle merci e dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita (quali, ad esempio, provvigioni, trasporto, imballaggio). **Ai fini della determinazione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, occorrerà tenere conto, tra l'altro, del tasso di obsolescenza e dei tempi di rigiro del magazzino.**

Approfondimento dei cd. «TEMPI DI RIGIRO»

Abbiamo due indicatori da considerare congiuntamente e che sono sostanzialmente diversi :

NO MOVING (nessun movimento)

Le quantità di magazzino di un articolo restano invariate da un anno all'altro

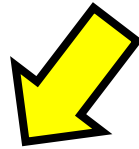
SLOW MOVING (lento movimento o meglio lenta rotazione)

Le quantità di magazzino di un articolo si «muovono» indicando però tempistiche di vendita del codice (cioè di «rotazione del codice») tali da far pensare ad un sostanziale immobilizzo dello stesso, ad una sua difficoltà di vendita che potrà portare lo stesso a non essere più vendibile sul mercato.

- *Attenzione ai prodotti deperibili, con date di scadenza, evidentemente colorati, di moda o legati ad un fenomeno di attualità, riportanti regolamenti, ...*
- *in fase di analisi il no moving diventa una componente dello slow moving*

Come si effettuano i controlli circa la LENTA MOVIMENTAZIONE ?

- a) La società già effettua analisi di slow moving ? (si controlla sempre prima quello che già c'è)
- b) Possibilità di ottenere il tabulato di magazzino su supporto informatico ?
(tutti i programmi attuali permettono queste estrazioni)
- c) Quali informazioni sono necessarie ? (minimali sono : codice, descrizione, quantità finale, costo, valore totale)



- d) **Analisi delle causali di movimentazione** per individuare quelle rilevanti
(vanno analizzate singolarmente per capire quali sono rilevanti e quali influenti ai fini dell'analisi)

Codice	Descrizione	Segno Movimento	Codice	Descrizione	Segno Movimento
3	Nessuna Movimentazione	n.a.	120	Carico esistenza	+
6	Inventario	+	150	Versamento prod.	+
15	Ordine a fornitore	n.a.	190	Reso da cliente	+
16	Saldo ordine fornitore	n.a.	200	Scarico da prod.	-
17	Ricevimento ordini fornitori	n.a.	220	Scarico esistenza	-
20	Vendita	-	225	Scarico scarto	-
27	Impegno materiale terzista	n.a.	230	Scarico primetta	-
30	Ordine cliente	n.a.	250	Prelievo prod.	-
35	Impegno ordine cliente	n.a.	300	Rettifica inventario	+
36	Disimpegno	n.a.	301	Rettifica inventario	-
50	Salda ordini clienti	n.a.	401	Carico eccedenti	+
61	Impegno disposto per BAP	n.a.	402	Scarico eccedenti	-
62	Ordinato disposto per BAP	n.a.	403	Scarico mancanti	-
63	Impegnato disposto saldi	n.a.	CA	Ricevimento merci	+
64	Ordinato disposto saldi	n.a.	RF	Reso a Fornitore	-
75	Attesa fattura	n.a.	RFN	Reso a Fornitore Non Lavorato	-
100	Carico da prod.	+	RCM	Carico da Reso	+
110	Carico da c/lavoro	+	RCM	Carico da Reso Non lavorato	+

Come si effettuano i controlli circa la LENTA MOVIMENTAZIONE ?

- g) Il concetto di giacenza media (analisi del numeratore e del denominatore)
- h) Ripetizione della analisi per almeno tre periodi per avere una rotazione media di periodo (per dare una continuità di analisi e non limitarsi ad una fotografia)
- i) Effettuare raggruppamenti per classi omogenee di rotazione per stratificare il magazzino
- j) Assegnare ogni codice a ciascuna classe
- k) Assegnare a ciascuna classe una percentuale di svalutazione
- l) Determinare una prima stima del Fondo Svalutazione Magazzino
- m) Discussione con il Cliente
- n) Determinare il valore finale del Fondo Svalutazione Magazzino

La analisi per singolo codice

		2013	2014	2015	2016	2014	2015	2016	Costo		2014	2015	2016		
CODE	DESCRIPTION	Final	Final	Final	Final	Sales	Sales	Sales	Unitario	Valore	rotazione	rotazione	rotazione	Avg	Classe
1		229	237	234	234	-8	-7	0	5,67	1.327,29	-3,4%	-3,0%	0,0%	-2,1%	tbd
2		32	33	33	33	-1	-1	0	2,16	71,28	-3,1%	-3,0%	0,0%	-2,0%	tbd
3		973950	973950	973950	973950	0	0	0	0,03	26.978,42	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	tbd
4		26787	26787	26787	26787	0	0	0	0,62	16.607,94	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	tbd
5		179	179	179	174	0	0	5	4,01	697,53	0,0%	0,0%	2,8%	0,9%	tbd
6		144	144	144	136	0	0	8	12,36	1.681,10	0,0%	0,0%	5,7%	1,9%	tbd
7		264	250	250	250	14	0	0	9,50	2.375,00	5,4%	0,0%	0,0%	1,8%	tbd
8		1131	1031	1021	1021	78	10	11	3,25	3.313,76	7,2%	1,0%	1,1%	3,1%	tbd
9		56	51	51	51	5	0	0	5,67	289,28	9,3%	0,0%	0,0%	3,1%	tbd
10		2431	2384	2317	2306	152	60	12	39,38	90.798,75	6,3%	2,6%	0,5%	3,1%	tbd
11		89	83	82	82	6	1	1	23,10	1.894,20	7,0%	1,2%	1,2%	3,1%	tbd
										146.034,55					
12		3087	4	3	6	3083	-1	-3	14,61	87,66	199,5%	-28,6%	-66,7%	34,7%	tbd
13		334	266	0	0	768	271	4	3,66	-	256,0%	203,8%	na	na	tbd
14		2726	5	5	8	2726	20	4	18,76	150,08	199,6%	400,0%	61,5%	220,4%	tbd
15			1301	0	4	3595	3994	6	2,38	9,52	552,7%	614,0%	300,0%	488,9%	tbd
16		1	1	0	1	30		1	27,31	27,31	3000,0%	0,0%	200,0%	1066,7%	tbd
17		1	1	0	30	246	881	150	3,00	90,00	24600,0%	176200,0%	1000,0%	67266,7%	tbd
										364,57					
		43.586,36	no moving												
		146.034,55	totale problematico							146.399,12					

La tavola di riepilogo

Classe	Rotazione media 2014-15-16		Nota	Valore	Svalutazione	
	da	a			%ale	assoluta
A	0,0%	0,0%	No moving	3.229.969	100,0%	3.229.969,00
B	0,0%	0,5%	Slow moving	879.567	95,0%	835.588,65
C	0,5%	1,0%	Slow moving	239.636	90,0%	215.672,40
D	1,0%	2,5%	Slow moving	487.590	85,0%	414.451,50
E	2,5%	5,0%	Slow moving	2.176.615	80,0%	1.741.292,00
F	5,0%	10,0%	Slow moving	1.005.439	50,0%	502.719,50
G	0% nel 2016 e fino a 20% nel 2015		Slow moving	465.498	25,0%	116.374,50
H	rotaz +15% e valore oltre Euro 10k		not applicable	9.330.389	0,0%	-
I	rotaz +15% e valore entro Euro 10k		not applicable	4.796.256	0,0%	-
						7.056.067,55
			Totale	22.610.959	da file movimentazione	
				22.609.725	da bilancio	
				1.234	delta n/m	



LUCA QUIRI REVIPROF S.p.A.
luca.quiri@reviprof.com



Reviprof S.p.A.
Viale Italia, 16 (Mantova)
Tel: +39 0376 380954
Fax: +39 0376 262288
www.reviprof.com

Il Rendiconto Finanziario secondo l'OIC 10 e la rappresentazione dei flussi di cassa nei Piani Industriali

A cura di

Luca Quiri

OIC 10 Il Rendiconto Finanziario

0. Premessa

1. Finalità e ambito di applicazione

2. Definizioni

3. Contenuto e struttura del rendiconto

4. Classificazione dei flussi finanziari

5. Casi particolari di flussi finanziari

6. Operazioni non monetarie

7. Informazioni in calce al rendiconto finanziario

App. A - Schema di rendiconto finanziario

Approfondimento PROGESA dell'OIC 10

a) Alcuni esempi di eventi non monetari

b) Indicazioni specifiche dell'OIC 10

Rappresentazione dei Flussi di Cassa nei Piani Industriali

L'**OIC 10** è stato pubblicato nel mese di **Agosto 2014** (per la prima volta un principio contabile è dedicato al Rendiconto Finanziario) e successivamente emendato nel **Dicembre 2016**.

L'OIC 10 presenta alcune caratteristiche distintive :

- a) indicati uno schema ed una struttura precisa del rendiconto
- b) eliminato il capitale circolante netto come grandezza possibile di riferimento
- c) definisce la gestione reddituale, investimento e finanziamento
- d) suddivisa l'attività di finanziamento tra quella derivante da terze fonti e quella da autofinanziamento
- e) i flussi finanziari derivanti da derivati di copertura vanno esposti nella medesima area del sottostante coperto

Il **rendiconto finanziario** è un prospetto contabile che presenta le cause di **variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide** avvenute in un determinato esercizio.

I **flussi finanziari** presentati nel rendiconto finanziario **derivano** dalla **attività operativa**, dalla **attività di investimento** ed infine dalla **attività di finanziamento** e rappresentano un aumento o una diminuzione delle disponibilità liquide.

Il rendiconto finanziario fornisce informazioni per **valutare la situazione finanziaria della società** e sulla **capacità** della società **di affrontare gli impegni finanziari a breve termine** e della **capacità di autofinanziarsi**.

Art. 2423 - Redazione del bilancio

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.

Art. 2425 ter - Rendiconto finanziario

Dal rendiconto finanziario risultano, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci.



N.B. : esonero per i bilanci in forma abbreviata e le nuove microimprese

I **flussi finanziari rappresentano un aumento o diminuzione delle disponibilità liquide** rappresentate da depositi bancari e postali, assegni, dal denaro ed altri valori in cassa (anche in valuta estera).

La **attività operativa** comprende le operazioni connesse alla gestione tipica della società e quelle non ricomprese nelle attività di investimento o finanziamento.

La **attività di investimento** comprende le operazioni di acquisto e vendita delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate.

La **attività di finanziamento** comprende le operazioni di ottenimento e di restituzione delle disponibilità liquide sotto forma di capitale di debito o di capitale di rischio.

I flussi finanziari sono rappresentati in **sequenza** in **forma scalare**:

- a) Attività operativa
- b) Attività di investimento
- c) Attività di finanziamento

Il **flusso finanziario della attività operativa** può essere determinato con il *metodo indiretto* (rettificando l'utile o la perdita) o *diretto* (evidenziando i flussi finanziari).

Ogni categoria deve evidenziare il **proprio totale** ed è preceduta da **lettere maiuscole** che possono essere divise in sottocategorie se questo aiuta la rappresentazione veritiera e corretta.

Ogni flusso finanziario deve essere **comparato** con quello del periodo precedente e **non è ammessa la compensazione** tra flussi finanziari di segno opposto anche nella stessa categoria.

Comprendono i **flussi da acquisizione, produzione e distribuzione e fornitura di beni e servizi** e gli altri flussi non ricompresi nelle attività di investimento e finanziamento :

- a) Incasso di vendita di prodotti e prestazioni di servizi
- b) Incasso di royalties, commissioni, compensi, rimborsi assicurativi ed altri ricavi
- c) Pagamento per materie prime, semilavorati, merci e altri fattori di produzione
- d) Pagamento per acquisto di servizi
- e) Pagamento a o per dipendenti
- f) Pagamenti e rimborsi di imposte
- g) Incassi per proventi finanziari

In pratica **la attività operativa deve evidenziare l'autofinanziamento della società derivante dalla gestione reddituale tipica ed accessoria.**

In genere si utilizza il «metodo indiretto» rettificando il risultato d'esercizio delle componenti non monetarie, ma è possibile anche l'utilizzo del «metodo diretto».

Il **risultato, ante imposte o netto**, deve essere **rettificato per** :

- a) elementi di natura non monetaria senza contropartita nel capitale circolante netto
- b) variazioni di capitale circolante netto connesse ai costi e ricavi della gestione reddituale
- c) operazioni con effetti compresi in attività di investimento e finanziamento (es. plusvalenze o minusvalenze)

I **flussi della gestione reddituale** si distinguono in **quattro categorie** :

- 1. Utile (perdita) dell'esercizio prima di imposte sul reddito, interessi dividendi e plusvalenze e minusvalenze da cessione
- 2. Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel CCN
- 3. Variazioni del Capitale Circolante Netto
- 4. Altre rettifiche

Con una serie di totali si arriva al Flusso della Attività Operativa.

Comprendono i **flussi dall'acquisto e vendita** delle **immateriali, materiali e finanziarie** ed **attività finanziarie non immobilizzate**.

I **flussi finanziari dall'acquisto di immobilizzazioni** sono presentati in modo distinto per l'uscita effettiva dell'esercizio rettificato della variazione dei debiti verso fornitori.

I **flussi finanziari dalla vendita di immobilizzazioni** sono presentati in modo distinto per l'effettivo incasso dell'esercizio (valore netto contabile aumentato della plusvalenza o ridotto della minusvalenza) rettificato della variazione dei crediti verso clienti per immobilizzazioni. Quindi la plusvalenza o la minusvalenza rettifica l'utile o la perdita d'esercizio della attività operativa.

La **suddivisione dei flussi** deve essere effettuata in modo **distinto per immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie**.

Comprendono i **flussi derivanti dall'ottenimento o dalla restituzione di disponibilità liquide** (sotto forma di **capitale di rischio** o di **capitale di debito**) :

- a) Incassi da emissione di azioni o di quote di capitale
- b) Pagamento di dividendi
- c) Rimborso di capitale di rischio
- d) Incassi o pagamenti da emissione o rimborso di prestiti obbligazionari, titoli a reddito fisso, accensione o restituzione di mutui e altri finanziamenti a breve o lungo termine
- e) Incremento o decremento di altri debiti (a breve o a medio) aventi natura finanziaria

I flussi vengono **divisi per categorie principali** e presentati in modo separato **distinguendo** quelli derivanti da **capitale di rischio** e quelli derivanti da **capitale di debito**.

Interessi incassati e pagati

Sono presentati separatamente nella gestione reddituale.

Dividendi incassati e pagati

Sono presentati separatamente rispettivamente nella gestione reddituale e nella attività di finanziamento.

Imposte sul reddito

Sono presentati separatamente nella gestione reddituale.

NB : la fiscalità differita non genera flussi finanziari.

Flussi finanziaria in valuta estera

Gli utili e le perdite su cambi derivanti da valutazioni di fine esercizio non generano flussi finanziari e l'effetto sulle disponibilità liquide deve essere presentato separatamente dalle altre gestioni.

Derivati di copertura

Se un derivato è di copertura, i relativi flussi finanziari sono presentati nella stessa categoria dell'elemento coperto.

6. Operazioni non monetarie

Le operazioni di investimento o di finanziamento che non richiedo l'impiego di disponibilità liquide non sono presentate nel rendiconto finanziario.

7. Informazioni in calce al rendiconto

Se rilevanti vengono dettagliati gli importi delle disponibilità liquide che non sono liberamente utilizzabili indicandone le motivazioni.

A. Flussi finanziari derivanti dell'attività operativa (metodo indiretto)
Utile (perdita) dell'esercizio
Imposte sul reddito
Interessi passivi/(interessi attivi)
(Dividendi)
(Plusvalenze)/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività
1.Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione
<i>Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto</i>
Accantonamenti ai fondi
Ammortamenti delle immobilizzazioni
Svalutazioni per perdite durevoli di valore
Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie di strumenti finanziari derivati che non comportano movimentazione monetaria
Altre rettifiche per elementi non monetari
2.Flusso finanziario prima delle variazioni del ccn

<i>Variazioni del capitale circolante netto</i>
Decremento/(incremento) delle rimanenze
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti
Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori
Decremento/(incremento) ratei e risconti attivi
Incremento/(decremento) ratei e risconti passivi
Altre variazioni del capitale circolante netto
3. Flusso finanziario dopo le variazioni del ccn
<i>Altre rettifiche</i>
Interessi incassati/(pagati)
(Imposte sul reddito pagate)
Dividendi incassati
(Utilizzo dei fondi)
Altri incassi/pagamenti
Flusso finanziario dell'attività operativa (A)

B.Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento
<i>Immobilizzazioni materiali</i>
(Investimenti)
Disinvestimenti
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>
(Investimenti)
Disinvestimenti
<i>Immobilizzazioni finanziarie</i>
(Investimenti)
Disinvestimenti
<i>Attività finanziarie non immobilizzate</i>
(Investimenti)
Disinvestimenti
<i>(Acquisizione di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide)</i>
<i>Cessione di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide</i>
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)

C.Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento
<i>Mezzi di terzi</i>
Incremento (decremento) debiti a breve verso banche
Accensione finanziamenti
(Rimborso finanziamenti)
<i>Mezzi propri</i>
Aumento di capitale a pagamento
(Rimborso di capitale)
Cessione (acquisto) di azioni proprie
(Dividendi (e acconti su dividendi) pagati)
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide ($A \pm B \pm C$)
Effetto cambi sulle disponibilità liquide
Disponibilità liquide all'inizio dell'esercizio
di cui: depositi bancari e postali, assegni e denaro e valori in cassa
Disponibilità liquide alla fine dell'esercizio
di cui: depositi bancari e postali, assegni e denaro e valori in cassa

1) Maxicanoni su leasing

Quota maxicanoni (B8) a Risconti attivi (SP)

2) Contributi in conto impianti

Risconti passivi (SP) a Altri ricavi e proventi (A5)

3) Plusvalenza su leaseback

Risconti passivi (SP) a Altri ricavi e proventi (A5)

4) Aumento di capitale non interamente versato

Crediti verso soci (SP) a Capitale / Riserva aumento (PN)

5) Rivalutazioni cespiti

Cespiti (SP) a Riserva Rivalutazione (PN)
a Imposta sostitutiva (B14)

6) Fiscalità differita attiva *(sia l'accantonamento che il rilascio, cd. reversal)*

Attività imposte Antic (SP) a	Imposte anticipate (CE)
Imposte Anticipate (CE) a	Attività imposte Antic (SP)

7) Fiscalità differita passiva *(sia l'accantonamento che il rilascio, cd. reversal)*

Imposte differite (CE) a	F.do Imposte Differite (SP)
F.do Imposte differite (SP) a	Imposte Differite (CE)

8) Valutazione partecipazioni con il MPN

Partecipazioni a	Rivalutazioni di partecipazioni (B18a)
Svalutaz. Partecip. (B19a) a	Partecipazioni

9) Svalutazioni e ripristini di immateriali e materiali

Svalutaz. Immob. (B10c) a	Immobilizzazioni (SP)
Immobilizzazioni a	Altri ricavi e proventi (A5)

10) Cessione partecipazione non incassata

Crediti verso altri (SP)	a	Partecipazioni (SP)
	a	Plusvalenza (C15)

11) Accantonamento al F.do TFR, TFM, FISC, FIRR

Acc.to Fondo (CE)	a	F.do TFR, TFM, FISC, FIRR, ... (SP)
------------------------	---	-------------------------------------

12) Accantonamento e rilascio per eccedenza del F.do Sval Crediti

Acc.to F.do Sval Cred (B10)	a	F.do Sval. Crediti (SP)
F.Do Sval. Crediti (SP)	a	Altri ricavi e proventi (A5)

13) Utilizzo del F.do Sval Crediti

F.Do Sval. Crediti (SP)	a	Crediti clienti (SP)
Perdita su Crediti (B14)	a	

14) Accantonamento F.do Sval. Magazzino

Acc.to F.do Sval Mag (CE)	a	F.do Sval. Magazzino (SP)
---------------------------	---	---------------------------

Imposte di Conto Economico

Il risultato viene rettificato completamente delle imposte correnti e differite.

La **fiscalità differita** non produce variazioni finanziarie.

Circa la **fiscalità corrente** si richiede di evidenziare l'effettivo pagamento, analizzando il contenuto dei debiti tributari (sia iniziali che finali).

(1.600)	Debiti tributari per imposte correnti (anno n-1)
(15.000)	Imposte correnti (a CE)
<u>500</u>	Debiti tributari per imposte correnti (anno n)
(16.100)	Flusso finanziario in uscita imposte correnti

Interessi attivi e passivi

Devono essere **dapprima ripresi per poi esprimere la componente effettivamente pagata o incassata**. Vanno corretti con i ratei attivi e passivi.

30	Ratei attivi (anno n-1)	(25)	Ratei passivi (anno n-1)
150	Interessi attivi (a CE)	(200)	Interessi passivi (a CE)
<u>(40)</u>	Ratei attivi (anno n)	<u>57</u>	Ratei passivi (anno n)
140	Flusso finanziario entrata	(168)	Flusso finanziario uscita

Immobilizzazioni immateriali e materiali

Per determinare il flusso finanziario va ricostruita la **movimentazione**, individuate le **plusvalenze e minusvalenze**, i **residui crediti da cessione** di cespiti e **debiti per acquisto** di immobilizzazioni.

7.000 VNC (anno n-1)

300 Investimenti

130 Capitalizzazioni

250 Rivalutazione (riserva in PN)

25 Rivalutazione (imp sost in CE)

20 Ripristini di valore

-500 Cessioni (al VNC)

-70 Svalutazioni

-340 Ammortamento

6.815 VNC (anno n)

500 Cessioni

70 Plusvalenze (A5 e/o E20)

-57 Minusvalenze (B14 e/o E21)

50 Crediti cessioni (anno n-1)

-15 Crediti cessioni (anno n)

548 Flusso da Cessioni

-300 Investimenti

-45 Debiti investimenti (anno n-1)

130 Debiti investimenti (anno n)

-215 Flusso da Investimenti

Flusso di cassa totale  **+ 548 - 215 = 333**

Modalità alternativa di rappresentazione dei Flussi di Cassa individuano altre tipologie di grandezze finanziarie :

Cash Flow to Equity (CFE) flusso di cassa disponibile per gli azionisti

Cash Flow to Debt (CFD) flusso di cassa disponibile per il rimborso del debito

Queste due grandezze, pur con qualche adattamento, sono tipiche, applicabili ed applicate nella rappresentazione dei **Flussi di Cassa nei Piani Industriali** :

- a) Quanto al **CFE**, il termine «disponibile» va esteso e ricondotto anche al possibile contributo richiesto agli Azionisti ; quindi
- b) Relativamente al **CFD**, dovrà essere esaminato non solo il rapporto con gli istituti di credito in termini di rimborso del debito, ma il concetto andrà esteso per evidenziare anche l'erogazione della cd. nuova finanza.

Di seguito un possibile schema di Flussi di Cassa nei Piani Industriali

- EBIT** *Earning before interest and taxes (Risultato prima di oneri finanziari e imposte)*
- (+) Ammortamenti, accantonamenti e acc. F.do TFR
 - = **EBITDA**
 - (-) Utilizzo Fondo TFR
 - (-) Utilizzo Fondi Rischi
 - (-) Oneri finanziari
 - (+/-) Gestione straordinaria
 - (-) Imposte correnti
 - = **Flusso di cassa reddituale**
 - (+/-) Variazione CCN (Magazzino, Clienti, Fornitori, Crediti Debiti diversi, Ratei e Risconti ; N.B. separati)
 - (+/-) Flusso da gestione cespiti (Investimenti, Disinvestimenti ; N.B. separati)
 - = **Flusso di cassa disponibile**

Disponibile per

- ➡ servizio del debito finanziario (capitale e interessi)
- ➡ servizio dei leasing
- ➡ servizio dei piani di rientro fornitori
- ➡ azionisti

= **Flusso di cassa disponibile per l'azienda**

- (-) Rimborso istituti bancari non aderenti
- (-) Rimborso società di leasing non aderenti
- (-) Rimborso fornitori non aderenti
- (-) Rimborso debiti bancari (consolido)
- (-) Rimborso debiti leasing (consolido)
- (-) Rimborso piani di rientro fornitori

= **Flusso di cassa disponibile per l'azionista**

- (-) Erogazione dividendi ad azionisti (*)

= **Flusso Finanziario (fabbisogno / surplus)**

- (+) Accensione finanziamenti (**)
- (+/-) Variazione capitale e riserve (***)

= **Flusso di Cassa Totale**

** al 99,99% pari a zero nei Piani Industriali di società in ristrutturazione*

*** al 99,99% nei Piani di ristrutturazione erogazione nuova finanza e immissione liquidità da Soci o Azionisti*

**** al 99,99% nei Piani di ristrutturazione aumenti di capitale a pagamento con versamento effettivo*

Ulteriori informazioni

- a. I flussi finanziari sono esposti mensilizzati almeno per il primo esercizio
- b. Devono essere messi in relazione a fidi ed utilizzi previsionali
- c. I fidi e gli utilizzi devono essere calibrati per singolo strumento da utilizzare

A conclusione

- 1. E' una modalità espositiva di tipo finanziario, gestionale e **NON** civilistico.
- 2. Evidenzia i singoli contributi alla formazione della variazione della PFN
- 3. Utile per poter evidenziare in modo differenziale il contributo finanziario di eventuali investimenti o scelte imprenditoriali in discontinuità
- 4. Pare maggiormente appropriata per fini conoscitivi specifici rispetto alle informazioni ritraibili dal rendiconto finanziario OIC 10



PROGESA S.p.A.

Viale Italia, 21 (Mantova)

Tel +39 0376 384898

Fax +39 0376 262288

info@progesa.com

www.progesa.com

IL BILANCIO RELATIVO AL 2018

UN CANTIERE SEMPRE APERTO

A cura di

Andrea Scaini



Piu' tempo per l'approvazione dei bilanci 2018

Le novità previste dalla legislazione speciale in materia di benefici apportati da parte delle amministrazioni pubbliche e l'applicazione della rivalutazione concessa dalla legge sul bilancio 2019 potrebbero essere cause per il rinvio dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci, qualora lo statuto sociale contenga tale facoltà ex art.2364 del codice civile (norma estesa anche alle Srl dall'art. 2478 bis)

La richiesta del legislatore dell'articolo 1, commi 125-129 della legge 124/2017, il quale richiede alle imprese "che ricevono sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere" dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti a queste equiparati di pubblicare tali importi quando l'ammontare complessivo non sia inferiore a 10.000 euro nella nota integrativa del bilancio di esercizio e, se predisposto, nella nota integrativa del bilancio consolidato, sta creando non poche apprensioni ai colleghi e alle società. Tale apprensione è giustificata anche dal fatto che il mancato assolvimento dell'obbligo comporta una sanzione restitutoria".

Altro tema che a parere del Consiglio nazionale potrebbe portare al differimento dei termini di approvazione del bilancio è riconducibile alle rivalutazioni dei beni di impresa (Legge 145/2018, art.1, commi 940-950), le quali, come noto **richiedono apposite perizie di stime.** L'analisi di convenienza della suddetta rivalutazione potrebbe, infatti, richiedere tempi che mal si conciliano con l'approvazione del bilancio entro i 120 giorni.

Il breve tempo a disposizione e la possibilità che escano nuovi documenti di prassi sui temi rendono evidente a taluni operatori come il tempo previsto per poter approvare il bilancio nelle scadenze dettate dal codice civile possa quindi non essere sufficiente per poter organizzare e stimare in maniera adeguata l'impatto derivante dall'applicazione delle norme in esame.



VARIAZIONI 2018 AGLI SCHEMI DI BILANCIO

Legge del 04/08/2017 n. 124 – art. 1

Legge annuale per il mercato e la concorrenza.

125. Le imprese che ricevono sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti di cui al primo periodo (Associazioni dei consumatori e degli utenti, di protezione ambientale a carattere nazionale e soggetti assimilati alle PP.AA.) sono tenute a pubblicare tali importi nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato.

L'inosservanza di tale obbligo comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data di cui al periodo precedente.

127. Al fine di evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione di cui ai commi 125 e non sussiste ove l'importo delle sovvenzioni, dei contributi, degli incarichi retribuiti e comunque dei vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dal soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato

VARIAZIONI 2018 AGLI SCHEMI DI BILANCIO

Legge del 04/08/2017 n. 124 – art. 1

Legge annuale per il mercato e la concorrenza.



CIRCOLARE N.5 DEL 22 FEBBRAIO 2019

Si ritiene quindi che **non sia richiesta, ai sensi del comma 125, la pubblicazione nella nota integrativa del bilancio delle somme ricevute dall'impresa come corrispettivo di lavori pubblici, servizi e forniture.**

A sostegno di questa lettura, si osserva anche che il regime sanzionatorio, in base al quale in caso di inosservanza degli obblighi di pubblicazione, le somme ricevute vanno restituite all'amministrazione erogante, sarebbe totalmente iniquo a fronte di prestazioni effettuate, tanto da fare sorgere dubbi circa la compatibilità della disposizione non solo con il principio della proporzionalità delle sanzioni ma anche rispetto alle norme costituzionali a tutela del lavoro e dell'attività di impresa.

La possibilità di rinviare al Registro agevola l'adempimento degli oneri in capo alle imprese, in quanto le solleva dall'onere di specificare i singoli aiuti ed evita il problema di contabilizzare nella nota integrativa il valore dei vantaggi ricevuti in forma non monetaria: la valutazione viene compiuta dalle amministrazioni tenute a iscrivere l'aiuto nel Registro, secondo criteri specifici individuati dalla relativa disciplina¹⁹.

In ogni caso, qualora l'impresa abbia dubbi circa la qualificazione di un vantaggio ricevuto come aiuto di Stato oggetto di obbligo di pubblicazione nel Registro, può sempre decidere di inserire le relative informazioni nella nota integrativa del bilancio, secondo le modalità di cui al successivo paragrafo 4.

Parimenti, l'impresa può decidere di pubblicare in ogni caso nella nota integrativa del bilancio, a prescindere dall'iscrizione dell'aiuto nel Registro, alcuni dei benefici ricevuti che ritiene particolarmente rilevanti (ad esempio gli aiuti ad hoc).

VARIAZIONI 2018 AGLI SCHEMI DI BILANCIO



Legge del 04/08/2017 n. 124 – art. 1

Legge annuale per il mercato e la concorrenza.



CIRCOLARE N.5 DEL 22 FEBBRAIO 2019

Registro Nazionale degli aiuti di Stato

www.rna.gov.it

Su alcuni punti particolarmente controversi, in questa circolare sono proposte alcuni orientamenti ispirati a un'interpretazione sistematica e in linea con il principio di proporzionalità, come ausilio per le imprese che si apprestano a pubblicare i bilanci relativi al 2018. Nell'attesa di linee guida da parte delle autorità competenti, data l'oggettiva complessità della materia in oggetto, si potrebbe pensare nella fase di prima applicazione a una moratoria rispetto all'applicazione delle ingenti sanzioni previste dalla disciplina. Sarebbero inoltre utili indicazioni ufficiali sulle modalità di adempimento per le imprese di minori dimensioni, che non hanno un bilancio o comunque non sono tenute a predisporre la nota integrativa.

MODALITA' DEPOSITO DEL NUOVO BILANCIO



Manuale operativo per il deposito dei bilanci al registro delle imprese anno 2019



UNIONCAMERE

**Manuale operativo
per il DEPOSITO BILANCI
al Registro delle Imprese**

Campagna bilanci 2019

Versione del 14 febbraio 2019

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 4

Decreto Legge 23 ottobre 2018, n.119 (convertito con Legge 17 dicembre 2018, n. 136).

Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati

MODALITÀ DI APPLICAZIONE

8. La società che si avvale della facoltà di cui all'articolo 20-*quater* del decreto menzionato valuta i titoli non immobilizzati in base al valore di iscrizione così come risultante dal bilancio 2017 ovvero, per i titoli non presenti nel portafoglio al 31 dicembre 2017, al costo d'acquisizione, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.
9. La determinazione della perdita durevole è effettuata in base alle previsioni contenute nei principi contabili OIC 20 "Titoli di debito" e OIC 21 "Partecipazioni".
10. La deroga non è applicabile ai titoli classificati nell'attivo circolante che sono stati venduti tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione dello stesso. In tali casi il titolo dovrà essere valutato in bilancio secondo i criteri ordinari per i titoli iscritti nell'attivo circolante, quindi al minore tra costo e presumibile valore di realizzazione desumibile dal mercato.
11. La deroga introdotta dalla norma è volta a consentire alle imprese di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante per effetto dell'andamento dei mercati alla data di chiusura del bilancio. Pertanto resta esclusa la rilevazione delle perdite di valore dovute all'andamento del mercato, nell'applicazione ai titoli iscritti nell'attivo circolante, dei seguenti criteri:
 - valutazione al costo ammortizzato ai sensi dell'OIC 20;
 - conversione dei titoli in valuta estera ai sensi dell'OIC 26.

NOTA INTEGRATIVA

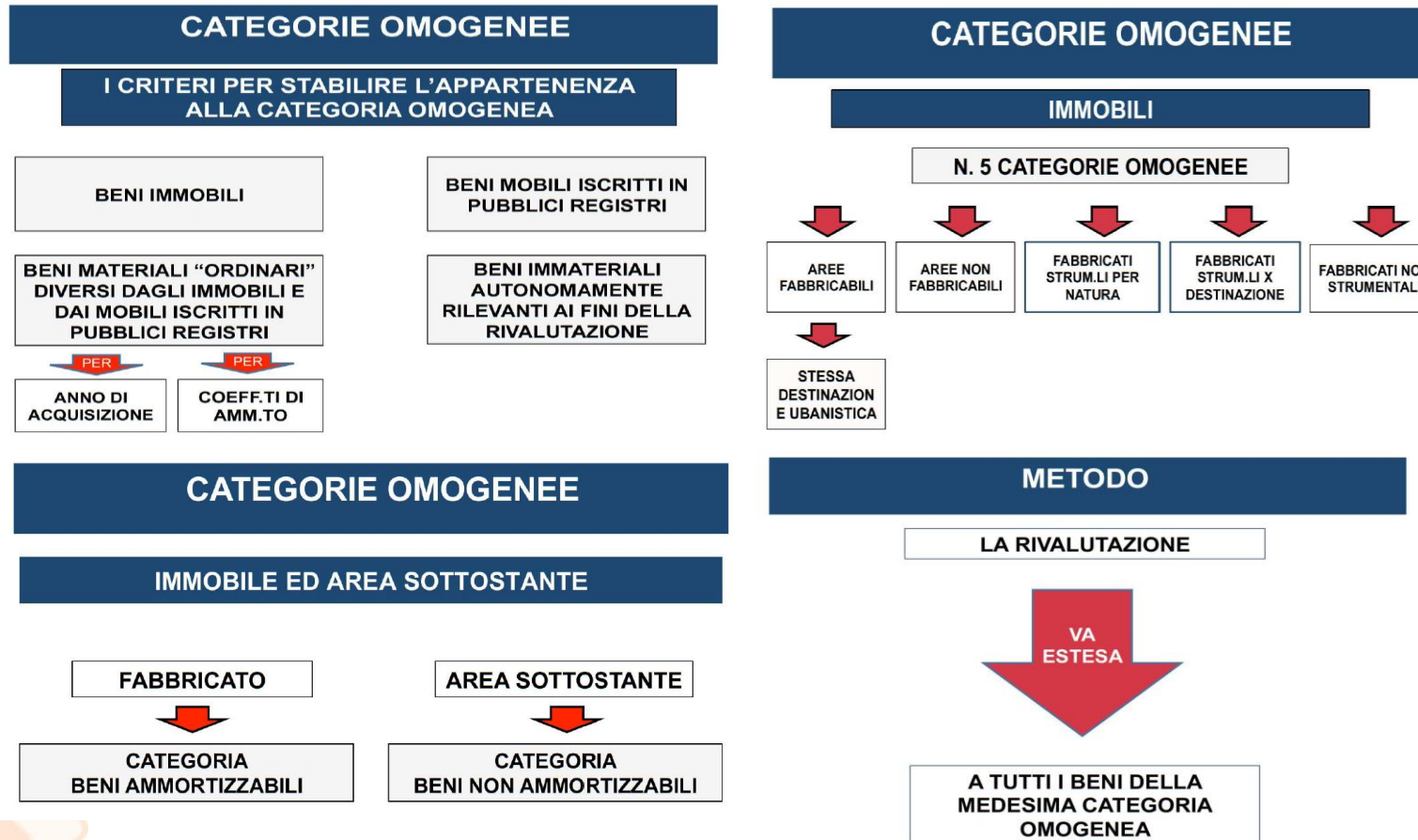
12. Fermo restando l'informativa da riportare in nota integrativa ai sensi dell'OIC 20 e dell'OIC 21, le società che si avvalgono della deroga prevista dalla norma forniscono informazioni circa:
 - le modalità con cui si è avvalsa della deroga, indicando i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga; e
 - la differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato e le motivazioni per cui hanno ritenuto la perdita temporanea.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

13. Il presente documento si applica ai bilanci relativi all'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge 119/2018 convertito con modificazioni con Legge 17 dicembre 2018 n° 136.

DOCUMENTI RECENTI PER BILANCIO DEL 2018

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5 Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019). Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa.



DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5

METODI DI RIVALUTAZIONE		
I°	RIVALUTAZIONE DEL SOLO COSTO STORICO	ALLUNGAMENTO DURATA AMM.TO
II°	RIVALUTAZIONE DEL COSTO STORICO E FONDO AMM.TO	SI MANTIENE LA DURATA DELL'AMM.TO
III°	RIDUZIONE DEL FONDO AMM.TO	CONSENTE QUOTE AMM.TO SUL COSTO ORIGINARIO

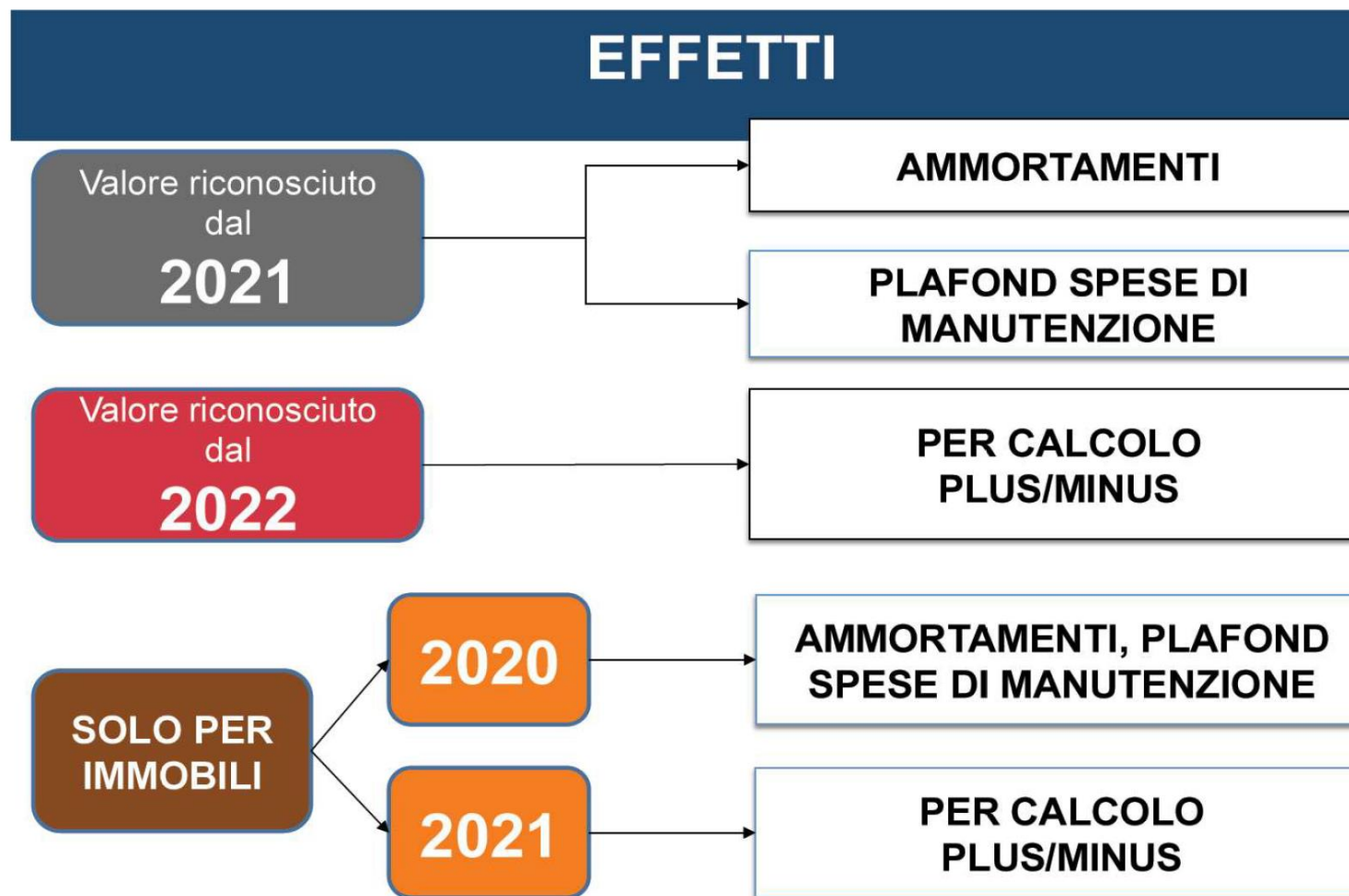
Circ. 11/E/2009 ha ribadito il concetto secondo cui una rivalutazione di natura tributaria **non può condurre** a iscrivere nell'attivo di bilancio un importo del bene rivalutato che sia superiore al **valore di sostituzione corrente**.

In ogni caso l'applicazione di ognuno di questi metodi porta all'iscrizione dello stesso importo netto in bilancio e dunque non incide sull'ammontare degli ammortamenti degli esercizi successivi.

15. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Resta ferma la necessità, ai sensi dei principi contabili nazionali di riferimento, di aggiornare la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima. (OIC 16, OIC 24)
16. Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati, in quanto la rivalutazione è ritenuta un'operazione successiva e pertanto l'ammortamento di tali maggiori valori è effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione. (ART. 7 DECRETO 162)



DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5



DOCUMENTI RECENTI PER BILANCIO DEL 2018

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5

COSTO RIVALUTAZIONE

IMPOSTA SOSTITUTIVA

16%

BENI AMMORTIZZABILI

12%

BENI NON AMMORTIZZABILI

10%

SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

VERSAMENTO IMPOSTA

UNICA RATA

ENTRO TERMINE DI VERSAMENTO SALDO IMPOSTE SUI
REDDITI DOVUTE PER PERIODO D'IMPOSTA CON
RIFERIMENTO AL QUALE RIVALUTAZIONE È ESEGUITA



POSSIBILE
COMPENSAZIONE

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5

LA FISCALITÀ DIFFERITA

18. I maggiori valori iscritti nell'attivo sono riconosciuti anche ai fini fiscali e quindi, alla data in cui è effettuata la rivalutazione, non sorge alcuna differenza temporanea, essendo il valore contabile pari al valore fiscale. Infatti, ai sensi del paragrafo 16, la rivalutazione è effettuata dopo gli ammortamenti. **Pertanto la società non iscrive imposte differite nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione.**
19. Nei bilanci successivi, la società rileva la fiscalità differita ai sensi dell'OIC 25, allorché si generano differenze temporanee, come nel caso degli ammortamenti sui maggiori valori, che sono deducibili fiscalmente a partire da un esercizio successivo a quello in cui gli ammortamenti civilistici sono effettuati. Pertanto, negli esercizi precedenti a **quello in cui gli ammortamenti diventano fiscalmente deducibili, emergono differenze temporanee sulle quali va considerata la fiscalità differita attiva, se esiste la ragionevole certezza del loro recupero. (COMMA 943 e OIC 25)**
20. Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato ai fini fiscali, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva (COMMA 942). Nel caso in cui la riserva non sia affrancata, tale riserva sarà soggetta a tassazione solo in caso di distribuzione della riserva stessa ai soci (c.d. riserva in sospensione di imposta). **In tal caso si applicano i paragrafi 64 e 65 dell'OIC 25.**

Riserve in sospensione di imposta

64. Alcune leggi di rivalutazione possono prevedere che in contropartita al maggior valore contabile di un'attività sia iscritta una riserva nel patrimonio netto non soggetta a tassazione (cd. riserva in sospensione di imposta), se non in caso di distribuzione della riserva ai soci. Il regime di sospensione d'imposta della riserva determina una differenza temporanea imponible tra il valore contabile della riserva e il suo valore fiscale che richiede l'iscrizione di imposte differite alla data della rivalutazione (rilevazione iniziale). **Tuttavia, in deroga al paragrafo 54, le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.**
65. La valutazione circa la probabilità di distribuzione della riserva ai soci è effettuata caso per caso, tenendo conto anche dei seguenti aspetti:
- l'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione ai fini della distribuzione;
 - la composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali hanno già scontato l'imposta.

1

2

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5



MISURA E MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE

11. Il limite massimo della rivalutazione è fissato nei *“valori effettivamente attribuibili ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all’effettiva possibilità economica di utilizzazione nell’impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri”*. (ART. 11 LEGGE 342)
12. Pertanto ai fini dell’individuazione del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il criterio del valore d’uso, sia il criterio del valore di mercato.
13. Per esigenze di omogeneità valutativa, le società adottano un unico criterio all’interno della medesima categoria. (ART. 4 DECRETO 162)

**ATTENZIONE PERCHÉ VALORE D’USO O DI MERCATO SONO
RICHIAMATI NEL PRINCIPIO CHE REGOLA L’OBBLIGO DI
ASSOGGETTAMENTO AD IMPAIRMENT TEST TUTTE LE
IMMOBILIZZAZIONI
(OIC N. 9)**



DOCUMENTI RECENTI PER BILANCIO DEL 2018

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 5



NOTA INTEGRATIVA

21. Le società che si avvalgono della legge di rivalutazione annotano nella nota integrativa la rivalutazione effettuata (art. 1, comma 940, legge 145/2015) e indicano le modalità adottate per rivalutare i beni ammortizzabili (art. 5 Decreto 162/2001).
22. Le società forniscono inoltre l'informativa in tema di rivalutazioni prevista dai principi contabili **OIC 16, OIC 21, OIC 24, OIC 25 e OIC 28.**

Legge del 21/11/2000 n. 342 -

Misure in materia fiscale

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 276 del 25 novembre 2000 - supplemento ordinario

Articolo 11

Modalità di effettuazione della rivalutazione.

2. I valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.

3. Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore di cui al comma 2.

**IMPAIRMENT TEST TUTTE LE IMMOBILIZZAZIONI
(OIC N. 9)**



- Articolo 2426, comma 1, numero 3, codice civile:

“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 minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all’avviamento”.

OIC 16 E OIC 24

Svalutazione

73. La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore per quanto concerne le immobilizzazioni materiali. Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell’immobilizzazione ed effettua una svalutazione, ai sensi dell’articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l’immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile. Sul punto si veda l’OIC 9 “Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali”.

OIC N. 9 SVALUTAZIONE PER PERDITE DUREVOLI

*OIC 9 Modello semplificato***Esempio**

	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	tot
ricavi	4.000	6.500	9.000	9.000	9.000	37.500
costi variabili	-2.500	-3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
oneri finanziari	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
capacità d'ammortamento	-1.700	-450	800	800	800	250
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamento avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
totale ammortamenti	-300	-300	-300	-300	-300	-1.500
risultato netto	-2.000	-750	500	500	500	-1.250

Valore delle
Immobilizzazioni al 31.12 X₀:

Cespite A: VC 600
Cespite B : VC 400
Avviamento : VC 500

Totale cespiti VC 1.500
1/1/X₁.

**Imputazione della
perdita di 1250:**

Ad avviamento per 500

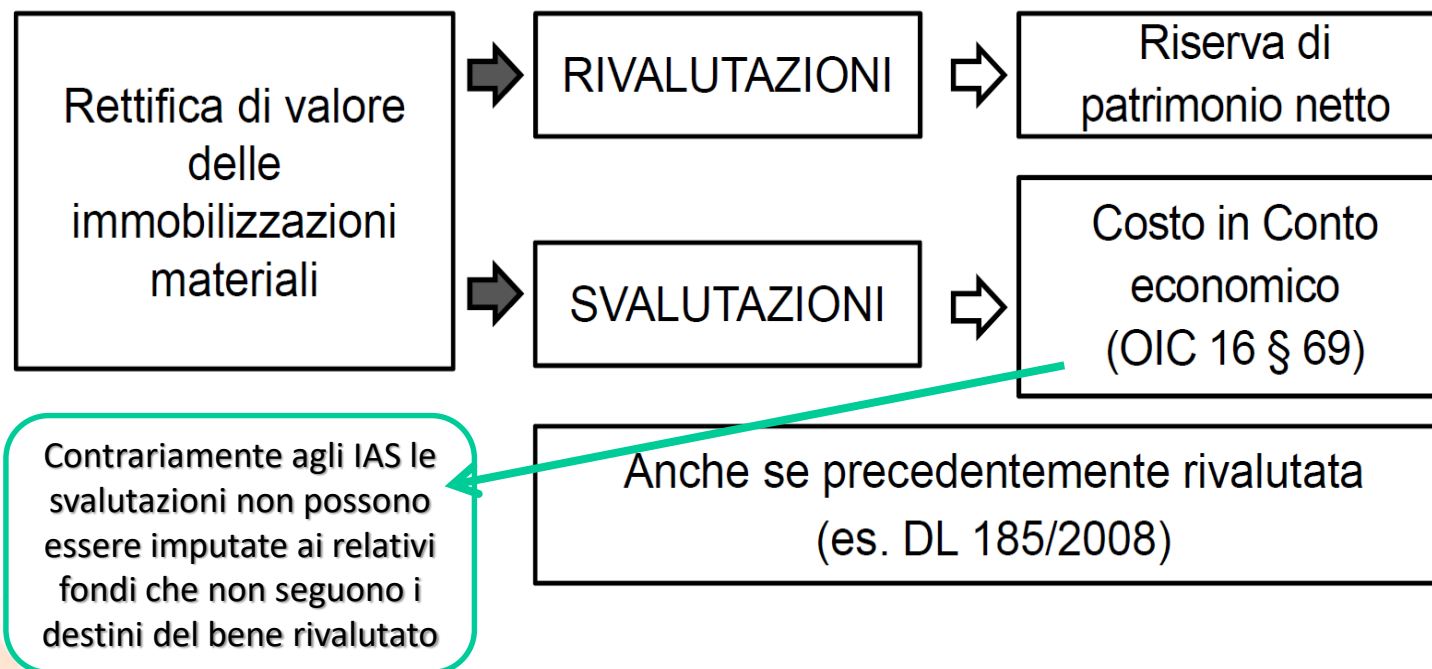
I residui 750 in
proporzione tra A e B:
A: 60% 450
B : 40% 300

Perdita

EMENDAMENTI OIC 16

SVALUTAZIONE DI BENI PRECEDENTEMENTE RIVALUTATI

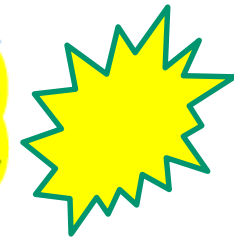
In caso di svalutazione per perdite durevoli di valore, la svalutazione deve **SEMPRE essere iscritta in conto economico** (se non disposto diversamente dalla legge).



OIC N. 9 SVALUTAZIONE PER PERDITE DUREVOLI

METODO SEMPLIFICATO DISPOSIZIONE TRANSITORIA

5. Nel contesto normativo del D.lgs. 139/2015 si ritiene più coerente e adeguato che l'approccio semplificato sia rivolto solo alle società per le quali sono previste anche normativamente delle semplificazioni e, quindi, solo alle società che redigono il bilancio abbreviato, di cui all'art. 2435-*bis* c.c., e alle micro-imprese, di cui all'art. 2435-*ter* c.c. Il principio contabile consente dunque l'adozione dell'approccio semplificato alle sole piccole e micro-imprese a partire dal 1° gennaio 2017. È presumibile infatti che nelle società di minori dimensioni l'approccio semplificato, che basa la verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni sui flussi di reddito prodotti dall'intera società, fornisca risultati simili all'approccio base. La limitazione all'applicazione dell'approccio semplificato alle sole piccole e micro-imprese realizza quindi in maniera più puntuale e precisa tale presunzione. Tale novità si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2017, in modo da consentire alle medie imprese di dotarsi degli strumenti necessari all'applicazione della regola ordinaria di determinazione della perdita durevole di valore.



I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

CLASSIFICAZIONE SOGGETTIVA DELLE IMPRESE



SOGGETTI IAS ADOPTER: con tassazione basata sul principio di derivazione rafforzata di cui art. 83 TUIR ed altre peculiarità tipiche dei principi contabili internazionali

SOGGETTI OIC ADOPTER: diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435 ter C.c. con tassazione basata sul principio di derivazione rafforzata di cui art. 83 TUIR

MICRO IMPRESE: di cui all'art. 2435 ter C.c. con tassazione basata sul principio di derivazione semplice

Cosa accade se questi ultimi soggetti scelgono spontaneamente di redigere il Bilancio in forma abbreviata o ordinaria?

I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

CLASSIFICAZIONE SOGGETTIVA DELLE IMPRESE

Risposte Agenzia Entrate Telefisco 2018



23 Bilanci e costo ammortizzato

D. I soggetti che applicano il bilancio in forma abbreviata hanno la facoltà di non applicare il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti. È confermato che la scelta di applicare o non applicare tale criterio assume sempre rilevanza ai fini fiscali?

R. Il principio di derivazione rafforzata è stato esteso, con il [DL Milleproroghe](#) 2017, ai soggetti, diversi dalle microimprese, che redigono il bilancio in base al Codice civile. Quindi, anche per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata sono riconosciuti, **ai fini fiscali, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione derivanti dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti.**

27 Microimpresa in ordinaria

D. Una microimpresa che opta per la redazione del bilancio in forma ordinaria può applicare le regole della derivazione rafforzata?

R. L'[articolo 13 bis](#) del DL "Milleproroghe" 2017, nell'estendere il principio di derivazione rafforzata previsto dall'[articolo 83](#) del Tuir ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, ha escluso espressamente le microimprese, ovvero quelle imprese che presentano i limiti dimensionali previsti dall'articolo 2435ter del Codice civile. **Si tratta di un'esclusione connessa alla ricorrenza in capo all'impresa dei presupposti oggettivi che la qualificano, sotto il profilo civilistico, come microimpresa. In tal senso, è ininfluente l'eventuale scelta di una microimpresa di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previsti dalla disciplina codicistica, atteso che alle microimprese è comunque fatto divieto di valutare in bilancio al fair value gli strumenti finanziari derivati (valutazione quest'ultima obbligatoria per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria e abbreviata).**

CLASSIFICAZIONE SOGGETTIVA DELLE IMPRESE

Risposte Agenzia Entrate Telefisco 2018



25 Società di persone e branch

D. Si chiede conferma che il principio di derivazione rafforzata non si applica mai nel caso di società di persone, mentre risulta applicabile nell'ipotesi di stabili organizzazioni di società estere se tenute, secondo l'[articolo 152 del Tuir](#), a determinare l'imponibile in base agli Oic.

R. Si conferma che il principio di derivazione rafforzata esteso, in sede di conversione del Dl Milleproroghe 2017 **ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, non si applica alla determinazione della base imponibile Irpef delle società di persone.** Al contrario, si ritiene che lo stesso principio **trovi applicazione per la determinazione della base imponibile Ires dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia.** Questi ultimi, infatti, sono soggetti Ires e sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per le società e gli enti residenti, adottando i principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia (Ias/Ifrs o principi contabili nazionali a seconda di quanto previsto dalle norme interne in ordine all'adozione, per obbligo o facoltà, degli uni o degli altri).

I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

PRINCIPI DI BASE PER LA TASSAZIONE DEGLI OIC ADOPTER



Qualificazione	<p>Qualificare significa individuare:</p> <ul style="list-style-type: none">• lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione in base alla rappresentazione in bilancio (ad es., acquisto con pagamento differito);• se l'operazione genera flussi reddituali o patrimoniali (ad es., acquisto e vendita di azioni proprie);• se l'operazione non sia rappresentata nel bilancio IAS (ora anche OIC <i>adopter</i>), ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico-formale (ad es., vendita con assunzione di garanzia significativa).
Classificazione	<p>Classificare significa individuare:</p> <ul style="list-style-type: none">• la specifica tipologia o classe di provento/onere (Conto economico) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC <i>adopter</i>) (ad es., fondi di ripristino e bonifica);• la specifica tipologia o classe di attivo/passivo (Stato Patrimoniale) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC <i>adopter</i>) (ad es., classificazione di attività e strumenti finanziari).
Imputazione temporale	<p>Imputare sotto il profilo temporale significa individuare:</p> <ul style="list-style-type: none">• la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale (ad es., ricavi di attivazione);• il periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile (oneri relativi a più esercizi di cui all'art. 108, comma 3, del TUIR). <p>Il fenomeno delle "imputazioni temporali" attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.</p>

PRINCIPI DI BASE PER LA TASSAZIONE DEGLI OIC ADOPTER DM 1 APRILE 2009 N. 48 COMPATIBILITA'

Articolo 2 - Criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio

In vigore dal 30/05/2009

1. Ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti IAS assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I, del testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS. Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.

2. Anche ai soggetti IAS, fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento. Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni dello stesso testo unico, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione degli IAS. Resta, altresì, ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 109, commi 3, con riferimento ai componenti da imputarsi al conto economico ovvero a patrimonio, e 4, lettera b), ultimo periodo, del testo unico.

I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

DECRETO MIN FINANZE 3 AGOSTO 2017

Continuano ad applicarsi le seguenti disposizioni di deroga

D.M. N. 48/2009, ART. 2, COMMA 2	FATTISPECIE FISCALE
Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi	<ul style="list-style-type: none">• Limitazioni alla deduzione delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali (articoli 102, 102-<i>bis</i> e 103 del TUIR)• Limitazioni della deducibilità degli oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR)• Limiti in materia di svalutazione dei crediti e di accantonamenti per rischi su crediti (art. 106 del TUIR)• Limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza (art. 108 del TUIR)• Indeducibilità, nella misura del 25 per cento, delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (art. 109, comma 5, del TUIR)
Esclusione dal reddito di componenti negativi	Divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati deducibili ai fini dell'IRES (art. 107, comma 4, del TUIR)
Ripartizione in più periodi di imposta di componenti negativi	Spese relative a più esercizi ai sensi dell'art. 108, comma 1, del TUIR, a seguito della nuova formulazione introdotta dall'art. 13- <i>bis</i> del D.L. n. 244/2016
Esenzione od esclusione dalla base imponibile di componenti positivi di reddito	<ul style="list-style-type: none">• Regime di esenzione parziale (c.d. PEX), nella misura del 95 per cento, delle plusvalenze su azioni o quote di partecipazioni aventi i requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR• Regime di esclusione, nel limite del 95 per cento, dei dividendi di cui all'art. 89 del TUIR• Irrilevanza dei maggiori valori iscritti in relazione ad azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni che si considerano immobilizzazioni finanziarie (art. 85, comma 3, e art. 110 del TUIR)
Ripartizione in più periodi di imposta di componenti positivi	Plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86, comma 4, del TUIR
Rilevanza di componenti positivi o negativi secondo il principio di cassa	<ul style="list-style-type: none">• Compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR (art. 95, comma 5, del TUIR)• Utili distribuiti• Interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR)

I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

DECRETO MIN FINANZE 3 AGOSTO 2017

Continuano ad applicarsi le seguenti disposizioni di deroga

I componenti negativi di reddito iscritti in contropartita di un fondo per rischi e oneri sulla base delle indicazioni dell'OIC 31 sono qualificati fiscalmente come accantonamenti, cui si applica la disciplina di cui all'art. 107 del TUIR, nonostante siano classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13.



La disposizione è stata prevista in riferimento ai soggetti OIC dal DM 3 agosto 2017, mediante **rinvio** all'analogia disposizione prevista in riferimento ai soggetti IAS *compliant* dal DM 8 giugno 2011.

In mancanza di una apposita norma di coordinamento, tali componenti classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13 sarebbero stati deducibili.

I PROVVEDIMENTI FISCALI SUL BILANCIO

RELAZIONE DECRETO MIN FINANZE 3 AGOSTO 2017 PRINCIPIO DI NON NECESSARIA SIMMETRIA

È da evidenziare che il principio di non necessaria simmetria – come già disposto per le operazioni tra soggetti IAS/IFRS per le operazioni rappresentate contabilmente con criteri non omogenei – è stato esteso anche all'ipotesi di operazioni intercorse tra due soggetti Nuovi OIC, qualora i principi contabili consentano di rappresentare le operazioni intercorse tra loro con criteri non omogenei (vedasi, in particolare, l'obbligo/facoltà di applicare il criterio del costo ammortizzato previsto dagli OIC 15 e 19).

I PRIMI CASI DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

RISOLUZIONE ADE 77/E DEL 23 Giugno 2017

Imputazione fiscale delle plusvalenze da sale and lease back segue da adesso in vanati quanto previsto nell'art. 2425 bis del Codice civile

RISOLUZIONE ADE 124/E DEL 13 Ottobre 2017

Trattamento contabile delle rinunce al trattamento di fine mandato degli amministratori soci e non soci – recepimento della volontà di capitalizzazione della società partecipata con iscrizione della rinuncia a Patrimonio Netto e incremento partecipazione per socio – iscrizione a conto economico per i non soci

Ribadito per gli amministratori soci il concetto dell'incasso giuridico ex CM 73 del 27 Maggio 2014

RISOLUZIONE ADE 131/E DEL 23 Ottobre 2017

Correzione degli errori – PROBLEMA IRRISOLTO

OIC 29 E FATTI ACCADUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO che devono essere rilevati contabilmente – PERDITE SU CREDITI PER FATTI manifestati nell'esercizio precedente ma conclusi nell'esercizio successivo

Risposte Agenzia Entrate Telefisco 2018

26 Le commesse «completate»

D. Nell'ipotesi in cui venga applicato ai fini civilistici il metodo della commessa completata per la valutazione delle commesse, questa scelta assume rilevanza, in deroga all'[articolo 93](#) del Tuir, per effetto del principio di derivazione rafforzata?

R. Il metodo della commessa completata (di cui al principio Oic 23) rappresenta una modalità di rilevazione in bilancio di componenti di reddito iscritti (o meglio qualificati, classificati e imputati) come rimanenze di opere ultrannuali.

L'[articolo 93](#) del Tuir prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze.

Trattasi di una fattispecie per la quale anche la rappresentazione di bilancio (in termini di criteri di qualificazione, di classificazione e di imputazione temporale) derivante dall'applicazione delle nuove regole contabili esplicita la rilevazione di componenti reddituali accesi alle variazioni di rimanenze; **tale rappresentazione continua pertanto ad essere il presupposto contabile per l'applicazione delle regole di cui al citato [articolo 93](#) del Tuir** (in altri termini, per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi Oic, diversamente da quanto avviene per i soggetti Ias/Ifrs adopter, **il principio di derivazione rafforzata di cui all'[articolo 83](#) del medesimo Tuir non disattiva le regole fiscali stabilite da citato testo unico in relazione alle commesse ultrannuali**).

I PRECEDENTI CASI DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

RISOLUZIONE ADE 78/E del 12 Novembre 2013

Derivazione totale tra principi contabili nazionali e valutazione delle rimanenze a costo specifico

RISOLUZIONE ADE 98/E del 18 Dicembre 2013

Regolamentazione fiscale delle svalutazioni di immobilizzazioni materiali sottoposte ad ammortamento in applicazione dell'attuale OIC 9 e criteri di imputazione fiscale della perdita

SVALUTAZIONE RIMANENZE A COSTI SPECIFICI

Le svalutazioni di tali beni sono deducibili?

Il tema è controverso, sono state espresse tesi tra loro divergenti:

- ✓ **INDEDUCIBILITÀ:** Risoluzione n. 78/2013 Agenzia delle Entrate, Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E/2014, Assonime (Caso 7/2010)
- ✓ **DEDUCIBILITÀ:** ADC 168/2007, dottrina

SVALUTAZIONE RIMANENZE BENI FUNGIBILI

ART. 92, COMMA 5, TUIR

Nel caso in cui il valore unitario medio dei beni, determinato applicando i metodi convenzionali (cioè FIFO, Costo Medio e LIFO a scatti annuale e relative varianti)

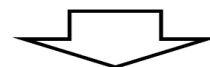
È superiore al...

valore normale medio di essi nell'ultimo mese dell'esercizio



Il valore minimo viene determinato moltiplicando l'intera quantità dei beni, indipendentemente dall'esercizio di formazione, per il valore normale.

In sede di verifica, appellandosi al tenore letterale della norma, viene talvolta disconosciuta la svalutazione operata in bilancio e acquisita ai fini fiscali, eccependo che non si ha idonea documentazione per provare che il valore di mercato del mese di dicembre (ultimo mese dell'esercizio) sia quello utilizzato per valutare il magazzino



**Necessità di documentare tale “valore normale”:
rischi contestazioni da parte dell’amministrazione finanziaria**

SVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA Regolamentazione fiscale RM 98/E 19.12.2013

Esempio

Si supponga di essere in presenza di un bene materiale strumentale acquistato nel 2011 che:

- ha un costo storico di 120
- ha una vita utile di sei esercizi (quota annua di ammortamento civilistico: 20)
- ha un coefficiente di ammortamento previsto dal Dm 31 dicembre 1988 pari al 25%, per cui la quota massima di ammortamento deducibile ai fini Ires è pari a 30 (prescindiamo, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà della quota di ammortamento relativa al primo esercizio)
- nel 2013 subisce una svalutazione, con rilevanza solo civilistica, di 15, senza subire alcuna riduzione della vita utile residua (che rimane invariata).

Si avrà la seguente situazione:

Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totale dedotto
<i>Amm.to civile</i>	-20	-20	-20	-15	-15	-15	-105
Svalutazione solo civilistica			-15				-15
<i>Amm.to IRES</i>	-20	-20	-30	-20	-15	-15	-120
di cui:							
- per derivazione	-20	-20	-20	-15	-15	-15	-105
- in dichiarazione IRES come variazione in diminuzione	0	0	-10	-5	0	0	-15
<i>Amm.to IRAP</i>	-20	-20	-20	-20	-20	-20	-120
di cui:							
- per derivazione	-20	-20	-20	-15	-15	-15	-105
- in dichiarazione IRAP come variazione in diminuzione	0	0	0	-5	-5	-5	-15
Valore civile al 31/12	100	80	45	30	15	0	
Valore IRES al 31/12	100	80	50	30	15	0	
Valore IRAP al 31/12	100	80	60	40	20	0	

Situazione civilistica: l'ammortamento civilistico post svalutazione che transita a conto economico è pari a 15 (cioè a 45/3, pari al valore civile residuo/vita utile residua).

La comunicazione della variazione dei criteri di valutazione delle rimanenze di merci (svalutazione) non sostituisce l'indicazione in bilancio (Nota Integrativa)

(Corte di Cassazione 7 Settembre 2018 n. 21809)

NELLO STESSO SOLCO DELLE ALTRE PRECEDENTI SENTENZE DELLA CASSAZIONE SUL DISCONOSCIMENTO DELLA VARIAZIONE DEL PROCESSO DI AMMORTAMENTO SENZA GIUSTIFICAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA

L'IMPORTANZA DELLA NOTA INTEGRATIVA

Corte di Cassazione, sentenza n. 22016/2014

• Si ricava, dalla pronuncia in questione, l'assoluta importanza della nota integrativa la quale, anche fornendo un'informativa minima ma, comunque, sufficiente, risulta fondamentale per vincere eventuali presunzioni fiscali.

• Da rilevare, altresì, l'obbligo di redigere il bilancio utilizzando le regole che supportano tecnicamente la normativa: nello specifico, l'Oic 11 (recante i principi generali di redazione del bilancio) precisa che la nota integrativa:

- a) deve rendere comprensibili gli aggregati contabili, ampliandone i contenuti informativi di natura patrimoniale, finanziaria ed economica;
- b) non può sostituire la corretta contabilizzazione, valutazione e rappresentazione che deve essere contenuta nel bilancio stesso;
- c) deve essere non complessa né particolarmente lunga, ossia tale da occultare l'effettivo contenuto informativo;
- d) costituisce un ausilio informativo complementare e insostituibile alla comprensione unitaria del bilancio;
- e) non può rimediare e sanare eventuali comportamenti contabili scorretti.

«In ogni caso, l'invalidità in qualunque modo declinata della deliberazione assembleare autorizzativa del finanziamento è sanata dall'avvenuta approvazione, da parte dei medesimi soci, del bilancio che di tale finanziamento tenga conto.

Alla luce di tali rilievi, la mancanza dei verbali assembleari aventi ad oggetto i finanziamenti ai soci non è da considerarsi elemento decisivo per la corretta qualificazione di tali somme in quanto, in soccorso, possono essere valutati quali elementi decisivi le risultanze del bilancio e della Nota integrativa, che assumono un valore probatorio analogo.»

(Ordinanza Corte di Cassazione 1 Marzo 2019 n. 6104)

«In ogni caso, l'invalidità in qualunque modo declinata della deliberazione assembleare autorizzativa del finanziamento è sanata dall'avvenuta approvazione, da parte dei medesimi soci, del bilancio che di tale finanziamento tenga conto.

Alla luce di tali rilievi, la mancanza dei verbali assembleari aventi ad oggetto i finanziamenti ai soci non è da considerarsi elemento decisivo per la corretta qualificazione di tali somme in quanto, in soccorso, possono essere valutati quali elementi decisivi le risultanze del bilancio e della Nota integrativa, che assumono un valore probatorio analogo.»

(Ordinanza Corte di Cassazione 1 Marzo 2019 n. 6104)

«Va soggetto a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta di registro del 3% il verbale della delibera assembleare di sas con cui l'amministratore propone ai soci di versare alcune somme a titolo di finanziamento infruttifero a favore della società, delibera recante la firma dei soci e seguita dai versamenti da parte di essi a favore della società.»

(Corte di Cassazione 24 Gennaio 2019 n. 1951)

ART. 13 DLGS. DI ATTUAZIONE DELLA LEGGE 155/2017 RIFORMA DELLE CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA



Indicatori della crisi

1. 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'adequazione 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.**

1

2

3

4

5

ART. 13 DLGS. DI ATTUAZIONE DELLA LEGGE 155/2017 RIFORMA DELLE CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA



2. Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, tenuto conto delle migliori prassi nazionali ed internazionali, elabora con cadenza almeno triennale, in riferimento ad ogni tipologia di attività economica secondo le classificazioni I.S.T.A.T., gli indici di cui al comma 1 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.

LA PUBBLICAZIONE DEGLI INDICATORI E' ANNUNCIATA COME IMMINENTE

ART. 13 DLGS. DI ATTUAZIONE DELLA LEGGE 155/2017 RIFORMA DELLE CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA



3. L'impresa che non ritenga adeguati, in considerazione delle proprie caratteristiche, gli indici elaborati a norma del comma 2 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.

1

2

3

4

ART. 13 DLGS. DI ATTUAZIONE QUALI SONO GLI INDICATORI DELLA CRISI

**COINCIDONO, DI FATTO, CON I 6 STEP INDICATI
DALL'ARTICOLO 13 DEL DLGS 14/2019**

- 1. SQUILIBRI EVIDENZIATI DAGLI INDICI EMANATI DAL CNDCEC**
- 2. SOSTENIBILITA' DEI DEBITI PER I SUCCESSIVI 6 MESI**
- 3. RISPETTO DEL POSTULATO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE AI SENSI OIC 11 PARAGRAFI DA 21 A 24**
- 4. INDICI SIGNIFICATIVI DELLA CRISI E INSOLVENZA: SOSTENIBILITA' DEL DEBITO E ADEGUATEZZA MEZZI PROPRI SUL PASSIVO**
- 5. RITARDI REITERATI E SIGNIFICATIVI NEI PAGAMENTI**
- 6. APPLICAZIONE DELL'ISA 570**

ART. 13 DLGS. DI ATTUAZIONE QUALI SONO GLI INDICATORI DELLA CRISI

**ESISTONO MOLTEPLICI DOCUMENTI CHE
CONTENGONO RIFERIMENTI GLI INDICATORI**

OIC 9 – INDICATORI DI PERDITA

OIC 10 – RISULTATI PARZIALI DEL RENDICONTO

OIC 11 – ESCALATION SU ALCUNE QUESTIONI

ART. 2428 C.C.– INDICATORI FINANZIARI E NON

ISA ITALIA 570 – INDICATORI PER LA VERIFICA
DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

	Postulati – OPOIC 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

**DATEV
KOINOS**

6

6

Prospettiva della continuità aziendale

21. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1, del codice civile, 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 alla produzione di reddito.
22. Nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.
23. Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile, la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo. La nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.



situazione patrimoniale ed economica della società.

Di seguito si riportano alcuni esempi non esaustivi degli effetti che il mutato orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio:

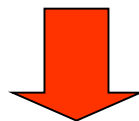
- a) la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, ai sensi dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" e dell'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali", tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda;
 - b) la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni ai sensi dell'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione. In questi casi si fa riferimento al *fair value* per la determinazione del valore recuperabile;
 - c) l'esame dei contratti esistenti per la rilevazione di eventuali contratti onerosi ai sensi dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto". La limitatezza dell'orizzonte temporale di riferimento può infatti comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione di benefici economici, facendo sì che i costi attesi risultino superiori ai benefici economici che si suppone saranno conseguiti;
 - d) la revisione delle relazioni di copertura ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati" alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
 - e) la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito", alla luce delle mutate prospettive aziendali.
24. Quando, ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile, viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile, il bilancio d'esercizio è redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività, e si applicano i criteri di funzionamento, così come previsti al paragrafo 23, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale. Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

46. Ad eccezione di quanto disposto al paragrafo 47, eventuali effetti derivanti dall'adozione della presente versione dell'OIC 11 sono applicati retrospettivamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o da data successiva. È permessa l'applicazione anticipata.
47. I paragrafi dal 21 al 24 sono applicati prospetticamente ai bilanci aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2017 o da data successiva. Con l'entrata in vigore di tali paragrafi sono sospese le disposizioni del capitolo 7 dell'OIC 5 "Bilanci di liquidazione": *"Le valutazioni nel bilancio d'esercizio nell'ipotesi in cui venga meno la validità del postulato del going concern"*.
10. Nella fase di consultazione è stato rappresentato che ai sensi del principio di revisione n. 570, da applicare anche alle società che redigono il bilancio in base alle norme del codice civile, il presupposto della continuità è disciplinato richiamando quanto previsto dallo IAS 1 *"il bilancio deve essere redatto nella prospettiva della continuazione dell'attività a meno che la direzione aziendale non intenda liquidare l'entità o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche"*. Al riguardo si segnala un passaggio della Guida operativa n.5 per i bilanci di liquidazione delle imprese IAS adopter che così recita: *"Per le società italiane IAS il significato e la portata di tali espressioni (quelle appena richiamate dello IAS 1) devono essere valutati alla luce delle disposizioni sullo scioglimento e la liquidazione delle società del codice civile"*. La disciplina prevista nei parr. 21-24 è in linea con tale approccio.

LA RESPONSABILITA'

RESPONSABILITA' PRIMARIA
ORGANO AMMINISTRATIVO E DIREZIONE IN QUANTO FUNZIONE NON
DELEGABILE EX ARTT. 2381, 2392 E 1176 II c. C.c.

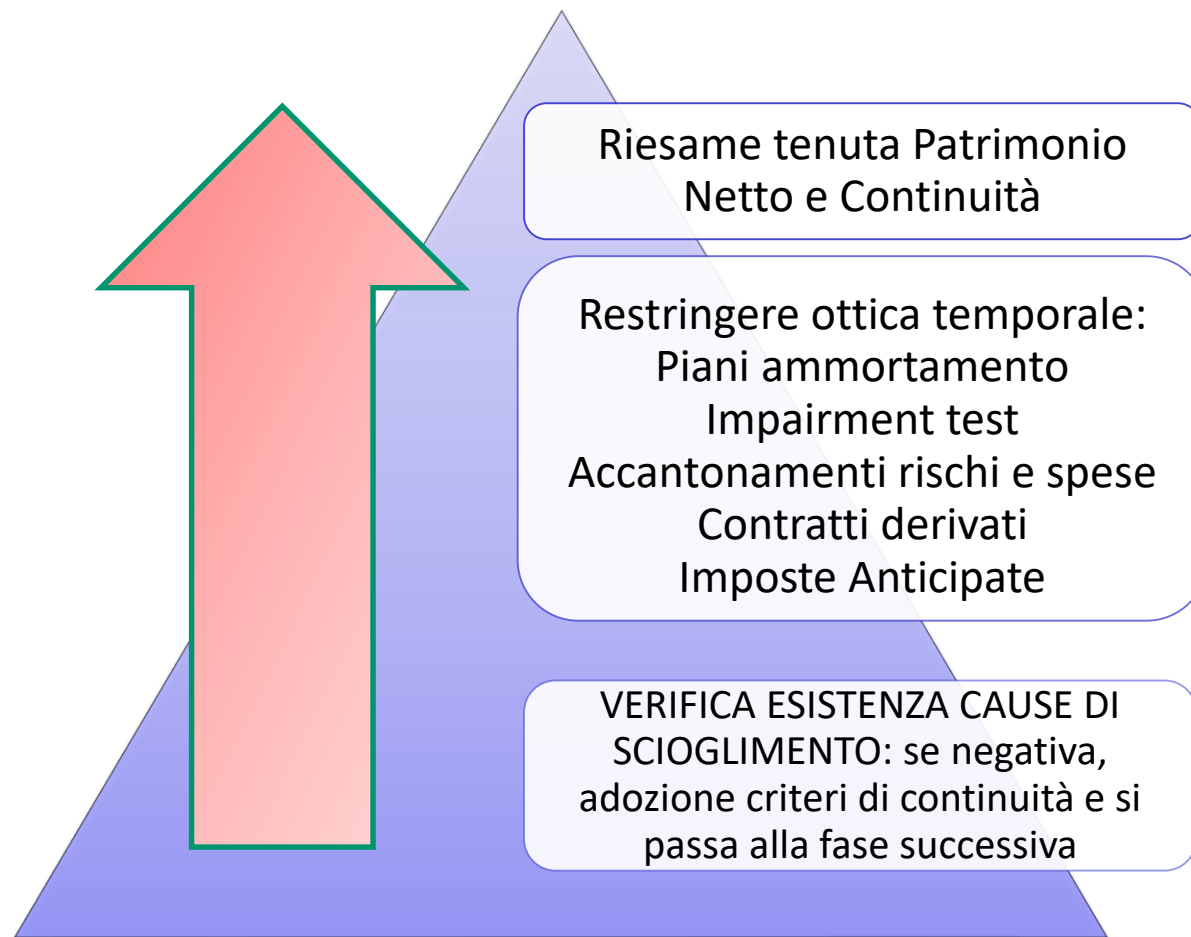


CORRESPONSABILITA'
COLLEGIO SINDACALE E REVISORI QUALE LORO FUNZIONE SPECIFICA EX
ARTT. 2403, 2407 II c. C.c. e art. 14 Dlgs 39/2010.



MOMENTO DELL' ACCERTAMENTO
SICURAMENTE NEL CORSO DELLE VERIFICHE E VALUTAZIONI CONNESSE
ALLA STESURA DEL BILANCIO, MA ANCHE IN CORSO D' ANNO AI SENSI
DELL' ART. 2485 E 2486 C.c.

ESCALATION DI APPLICAZIONE



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 16 E 24

Modifica del piano di ammortamento

70. Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite.

Vita utile

71. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione materiale sia indefinita, non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata ad un processo di ammortamento tenendo conto di tutti gli elementi a disposizione (i.e. fino a quando si prevede di utilizzare il bene, o il numero di prodotti che si prevede verranno prodotti con l'immobilizzazione).
72. Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili (cfr. OIC 29).

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 16 E 24

Interruzione ammortamento

OIC 16 § 56	OIC 16 § 79	OIC 16 § 80
1. Valore residuo stimato \geq Valore netto contabile	2. Bene destinato alla vendita	3. Cespiti obsoleti/ inutilizzabili



- ✓ No modifiche sostanziali prima dell'alienazione
- ✓ Vendita **altamente probabile**
- ✓ Realizzo **breve periodo**

**VA POSTA MASSIMA ATTENZIONE AGLI IMMOBILI RISCATTATI
CON PERCENTUALI MOLTO BASSE DAI LEASING**

OIC 9

Indicatori di potenziali perdite di valore

16. La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio se esiste un indicatore che un'immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore. Se tale indicatore dovesse sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione soltanto nel caso in cui quest'ultimo sia inferiore al corrispondente valore netto contabile. In assenza di indicatori di potenziali perdite di valore non si procede alla determinazione del valore recuperabile.
17. Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore, la società considera, come minimo, i seguenti indicatori:
- a. il valore di mercato di un'attività è diminuito significativamente durante l'esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale dell'attività in oggetto;
 - b. durante l'esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, variazioni significative con effetto negativo per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
 - c. nel corso dell'esercizio sono aumentati i tassi di interesse di mercato o altri tassi di rendimento degli investimenti, ed è probabile che tali incrementi condizionino il tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività e riducano il valore recuperabile;
 - d. il valore contabile delle attività nette della società è superiore al loro *fair value* stimato della società (una tale stima sarà effettuata, per esempio, in relazione alla vendita potenziale di tutta la società o parte di essa);
 - e. l'obsolescenza o il deterioramento fisico di un'attività risulta evidente;
 - f. nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono casi quali:
 - l'attività diventa inutilizzata,
 - piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene,
 - piani di dismissione dell'attività prima della data prima prevista,
 - la ridefinizione della vita utile dell'immobilizzazione,
 - dall'informativa interna risulta evidente che l'andamento economico di un'attività è, o sarà, peggiore di quanto previsto.

OIC 9 Modello semplificato

Esempio



	anno 1	anno 2	anno 3	anno 4	anno 5	tot
ricavi	4.000	6.500	9.000	9.000	9.000	37.500
costi variabili	-2.500	-3.750	-5.000	-5.000	-5.000	-21.250
costi fissi	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-3.000	-15.000
oneri finanziari	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
capacità d'ammortamento	-1.700	-450	800	800	800	250
ammortamenti A	-120	-120	-120	-120	-120	-600
ammortamenti B	-80	-80	-80	-80	-80	-400
ammortamento avviamento	-100	-100	-100	-100	-100	-500
totale ammortamenti	-300	-300	-300	-300	-300	-1.500
risultato netto	-2.000	-750	500	500	500	-1.250

Valore delle
Immobilizzazioni al 31.12 X0:

Cespite A: VC 600
Cespite B : VC 400
Avviamento : VC 500

Totale cespiti VC 1.500
1/1/X1.

**Imputazione della
perdita di 1250:**

Ad avviamento per 500

I residui 750 in
proporzione tra A e B:
A: 60% 450
B : 40% 300

Perdita

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 31

DEBITI

AN

QUANTUM

QUANDO

CERTI

FONDI

AN

QUANTUM O

QUANDO

INCERTI

RISERVE UTILI

AN

QUANTUM

QUANDO

PASSIVITA' POTENZIALI

Quali sono i criteri di rilevazione - OIC 31

Iscrizione in bilancio:

Obbligo di stanziamento in bilancio quando sussiste:

1. la disponibilità di informazioni **al momento della redazione** del bilancio che facciano ritenere **probabile** il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività;
2. la possibilità di **stimare** l'onere con sufficiente ragionevolezza.

Nessun obbligo di stanziamento in bilancio quando:

3. l'evento è **probabile** ma l'ammontare dell'onere **non** è **stimabile** con attendibilità;
4. l'evento è **possibile**;
5. l'evento è **remoto**.

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

**ATTENZIONE AL DISTINGUO
STANZIO, NON STANZIO MA INFORMO, NON STANZIO E NON INFORMO**

OIC 31

PASSIVITÀ POTENZIALE

REMOTA

POSSIBILE

PROBABILE

BILANCIO

Nulla

*Informativa in Nota
Integrativa – 2427 N. 9*

*Stanziamento
accantonamento se
stimabile l'onere*



Bozza di risposta alla richiesta di chiarimento

OIC 29 Fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento sull'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione dei valori di bilancio. E' stato chiesto di chiarire se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio. Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. **E' stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.**

In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. **Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo. Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio.**

Alla luce di quanto sopra non si ravvede la necessità di un intervento dell'OIC di carattere interpretativo o emendativo.

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

OIC 25

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

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

(Omissis)

Motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento agli emendamenti emessi in data 29 dicembre 2017

14) L'OIC ha emendato in data 29 dicembre 2017 il paragrafo 35 dell'OIC 12 - *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio* e il paragrafo 30 dell'OIC 25 - *Imposte sul reddito* prevedendo che, nell'ambito della voce CII Crediti dello stato patrimoniale in forma abbreviata, le società forniscano indicazione separata delle imposte anticipate. Ciò per rendere più intellegibile il contenuto della voce CII Crediti e dare conseguentemente un'informazione tecnicamente più appropriata di tale voce.

15) Con riguardo alla rappresentazione delle imposte anticipate nello stato patrimoniale, il paragrafo 19 dell'OIC 25 prevede che *"Per le imposte anticipate non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo"*. Le indicazioni contenute in tale paragrafo sono coerenti con la Relazione al D.lgs. 6/2003 che chiarisce che le imposte anticipate non sono dei veri e propri crediti e quindi il concetto di esigibilità non è ad esse applicabile.

16) L'OIC ha notato che l'iscrizione, nell'ambito del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis del codice civile, delle imposte anticipate sotto un'unica voce Crediti, senza che se ne dia separata evidenza, determina una commistione di valori di natura eterogenea (non essendo le imposte anticipate dei crediti) a nocumento della chiarezza sul contenuto della voce.

Le attività per imposte anticipate devono essere rilevate soltanto se:

OIC 25

Esiste la **ragionevole certezza** di ottenere nei successivi esercizi imponibili sufficienti a consentirne il riassorbimento

PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE

REQUISITI ULTERIORI IN PRESENZA DI PERDITE FISCALI

Le attività per imposte anticipate su perdite fiscali devono essere rilevate soltanto se:

1

Derivano da circostanze ben identificate

2

È ragionevole che tali circostanze non si verificheranno

OIC 25

OIC 32 – Strumenti Finanziari Derivati

Richiesta di modificare i paragrafi 87.c e 114.c che stabiliscono, con riferimento ai derivati di copertura di flussi finanziari, che il rilascio della riserva di copertura dei flussi finanziari deve avvenire, se negativa, “se la società non prevede di recuperare tutta la perdita o parte della riserva in un esercizio o più esercizi futuri”. Non essendo chiara quale fattispecie ci si riferisce.

L'OIC chiarisce che si tratta di casi in cui l'operazione di copertura determina, nel suo complesso, una perdita per la società.

La soluzione proposta è di modificare i paragrafi citati, assimilando 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.**

5

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

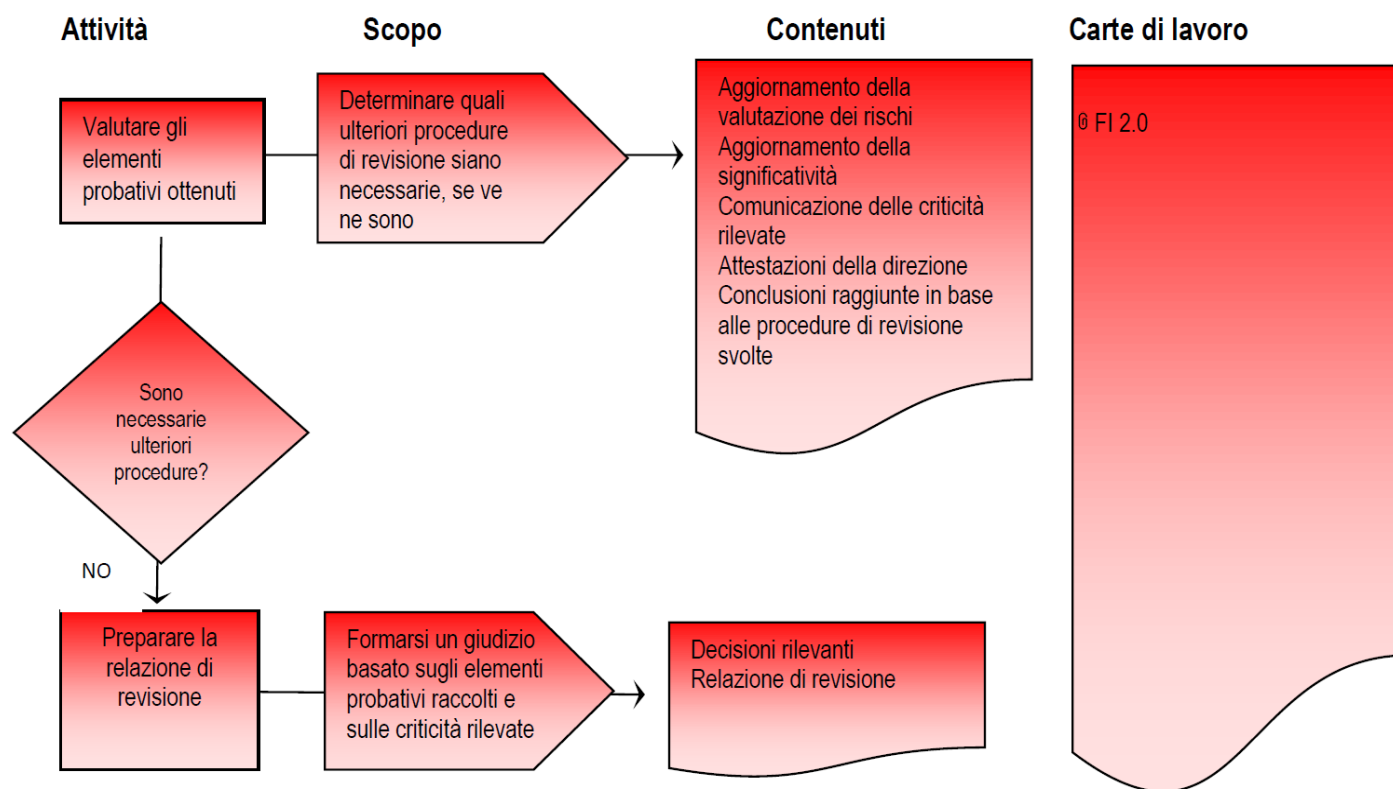
137B. L'emendamento ai paragrafi 87c), 114c), emesso in data 28 gennaio 2019, **si applica ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2018 o da data successiva.**

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

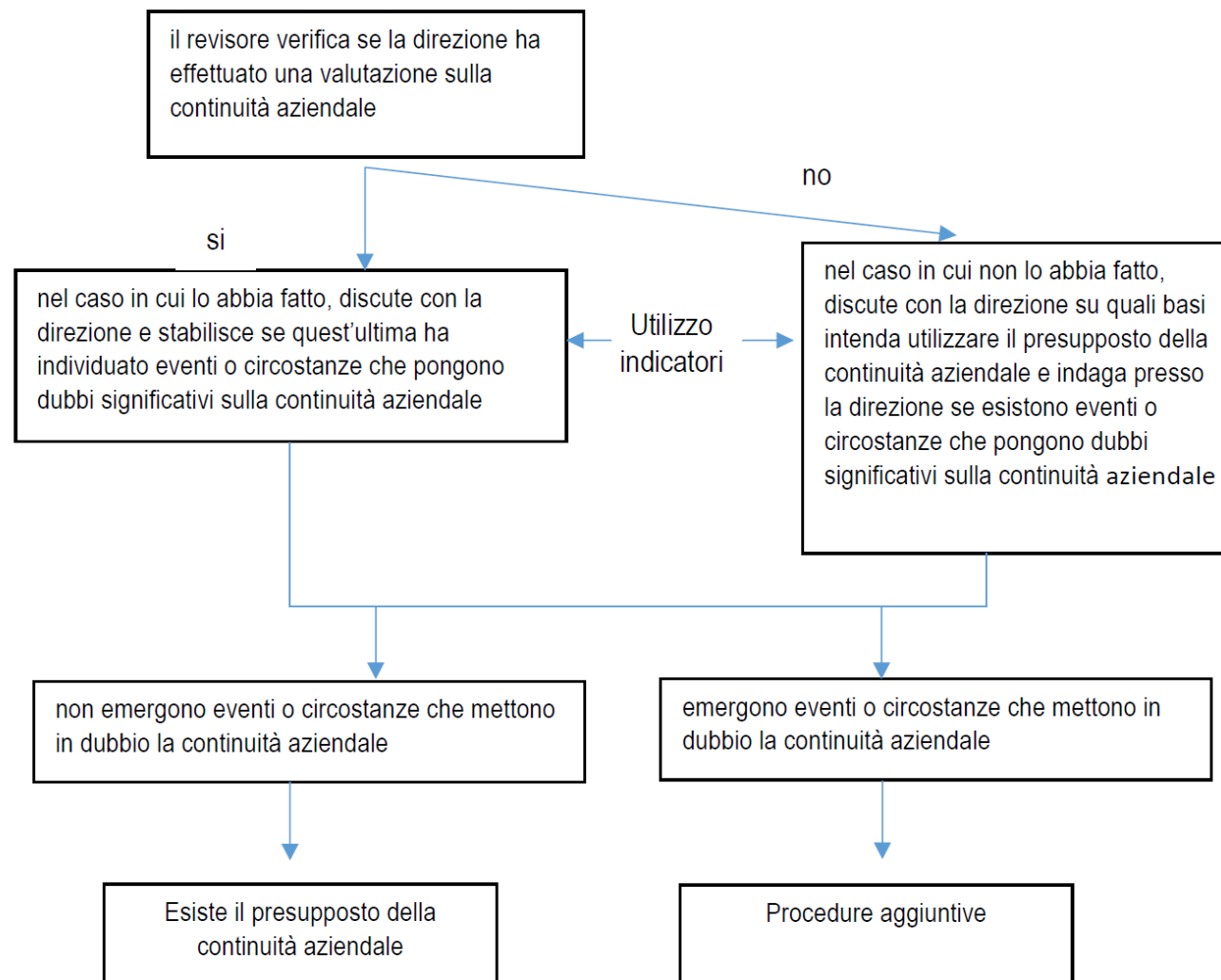
(Omissis)

138B. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dell'emendamento ai paragrafi 87c), 114c), emesso in data 28 gennaio 2019, **possono essere rilevati prospetticamente ai sensi dell'OIC 29.**

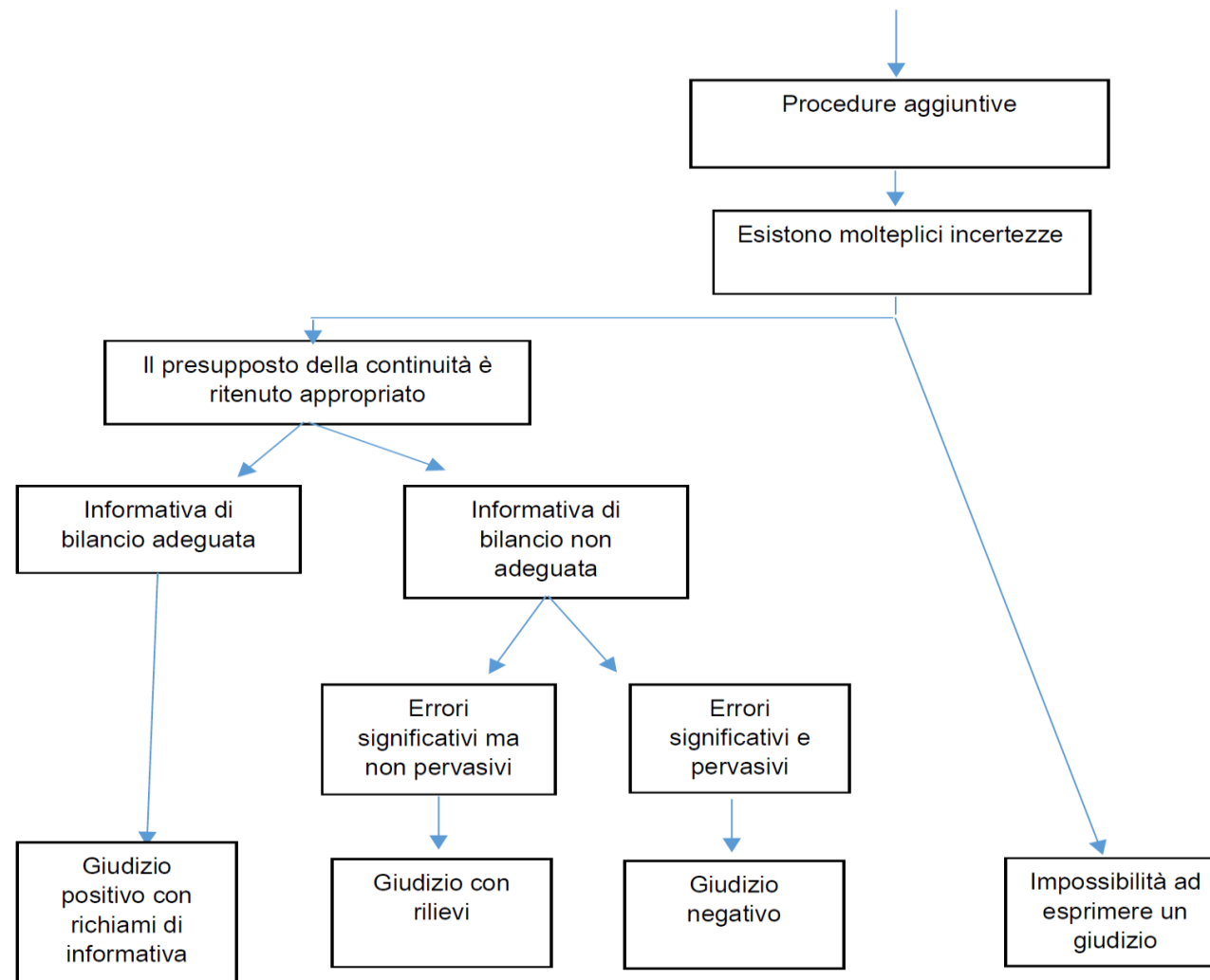
24. CONTINUITÀ AZIENDALE



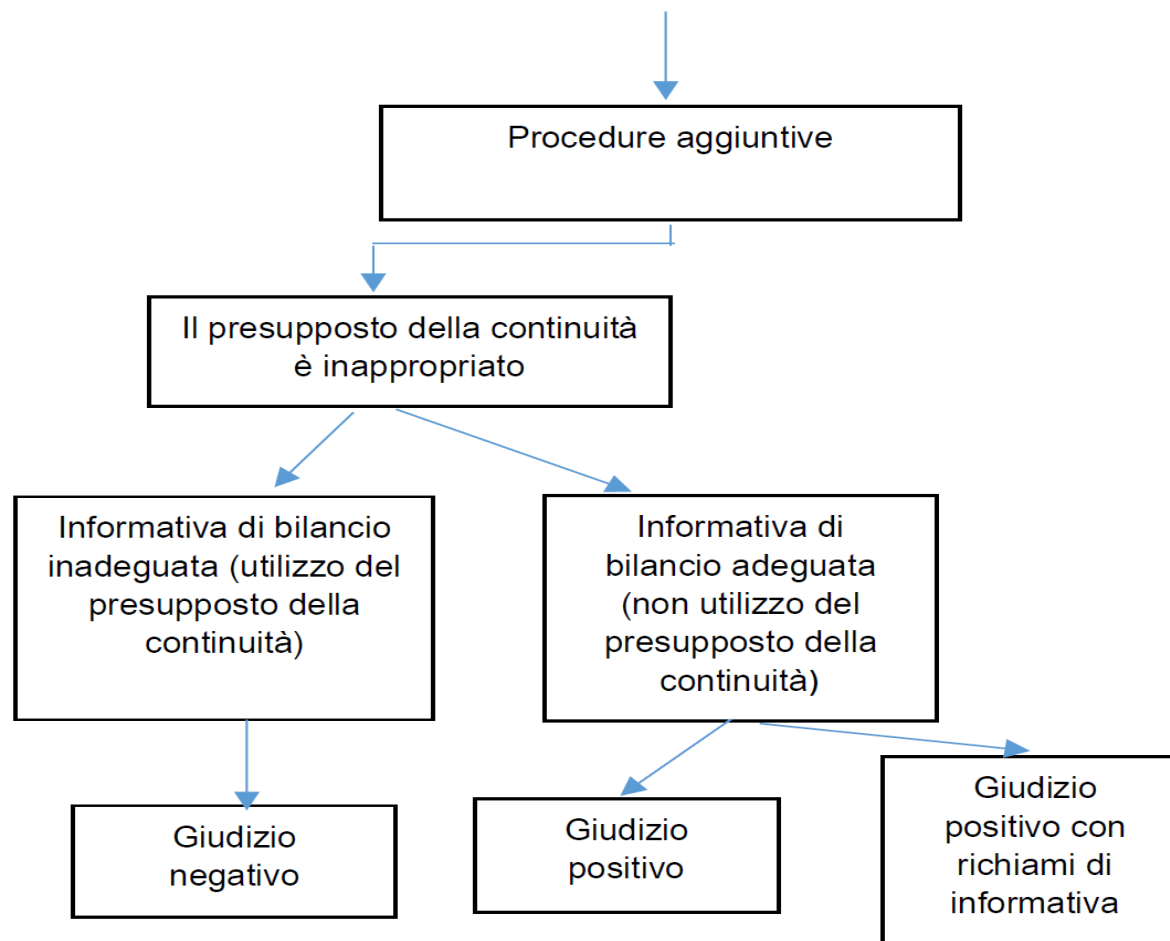
PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – ISA 570



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – ISA 570



PRESUPPOSTO DI CONTINUITA' AZIENDALE – ISA 570



Arrivederci al prossimo incontro Videofisco di del 10 aprile 2019

*Dichiarazione dei redditi: termini, modelli, novità, Mod. 730,
redditi persone fisiche*

Con Fabrizio G. Poggiani e Andrea Bongi