

16 marzo 2017

Seminario



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

*Sala delle conferenze
Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Genova*

Il bilancio delle Società secondo la riforma e principi OIC

L'impatto dei nuovi OIC sui Bilanci 2016

Prof. Dott. Raffaele Marcello

Consigliere CNDCEC

Componente Consiglio di Gestione OIC

Delegato ai Principi Contabili, di Revisione e Sistemi di Controllo

NOVITÀ

BILANCIO

❖ **ABBREVIATO:** (art. 2435-bis del c.c.)

(no titoli negoziati mercato regolamentato;

Attivo > 4.400.000,00; Ricavi > 8.000.000,00; dipendenti medi > 50)

1. Stato patrimoniale
2. Conto economico
3. Nota integrativa

BILANCIO

❖ MICRO IMPRESE: (art. 2435-ter del c.c.)

(Attivo < 175.000,00; Ricavi netti < 350.000,00; Dipendenti medi < 5)

1. Stato patrimoniale
2. Conto economico

Eliminata la nota integrativa

MODIFICA SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

--PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI

è stata eliminata la macroclasse

Ciò comporterà la riclassificazione anche del bilancio 2015 per rendere comparabili i due bilanci del 2016 con il 2015 (art. 2423-ter, 5° comma del c.c., OIC 29).

CRITICITÀ

DIFFICOLTÀ INTERPRETATIVE

Le società cooperative non potrebbero esercitare la facoltà di redigere il bilancio di esercizio semplificato secondo lo schema previsto per le microimprese proprio perché **l'eliminazione della nota integrativa non consentirebbe di fornire le informazioni contemplate dalle specifiche disposizioni del diritto cooperativo sopra esposte, in particolare in tema di indici di prevalenza.**

IN NOTA INTEGRATIVA

Si deve indicare – ai fini degli effetti fiscali – le disposizioni di cui agli art. 2512 e 2513 del c.c.

È indubbio che la redazione di un bilancio di esercizio privo “per legge” della dimostrazione della prevalenza mutualistica contemplata dall’art. 2513 del c.c. o della relazione di cui all’art. 2545 del c.c. violerebbe sia la condizione:

- 1) trovare una specifica disciplina nel diritto cooperativo (artt. 2511 e seg. del c.c.; leggi speciali);
- 2) essere in contrasto con i principi cooperativi.

SOLUZIONE PROSPETTATA (1)

Tutte le informazioni mutualistiche vengano fornite in calce allo stato patrimoniale. Una tale soluzione comporterebbe che il prospetto di Stato patrimoniale standard che sarà predisposto dall'Unione delle Camere di Commercio in conformità al formato xbrl dovrebbe tener conto delle specifiche indicazioni previste per le società cooperative.

SOLUZIONE PROSPETTATA (2)

Includere le informazioni mutualistiche nella relazione sulla gestione, da redigere secondo i principi di cui all'art. 2428 del c.c.: in tal modo, se da un lato le cooperative rinuncerebbero alla possibilità di omettere la relazione sulla gestione, dall'altro sarebbero agevolate dalla possibilità di non includere nel bilancio la nota integrativa.

SOLUZIONE PROSPETTATA (3)

Si potrebbe includere le informazioni mutualistiche in un'apposita relazione da integrare al bilancio come generica **appendice mutualistica**, da redigere includendovi unicamente dette indicazioni. Tale relazione, definibile come **“relazione sulla gestione mutualistica”** che, considerata alla stregua degli altri documenti allegati al bilancio, permetterebbe di superare qualsiasi questione legata alla tassonomia xbrl, mentre, considerata come ulteriore informativa di bilancio, potrebbe trovare accoglienza in uno specifico spazio dedicato creato nel formato xbrl.

Conseguenze del nuovo schema di conto economico

Proventi ed oneri straordinari

Tale modifica permette di allineare la normativa europea ai principi contabili internazionali, come previsto dallo IAS 1, “Presentazione del bilancio”, par. 87:

«Un'entità non deve presentare voci di ricavi o di costi come componenti straordinarie nel prospetto di conto economico complessivo o nel conto economico separato, né nelle note»

Proventi ed oneri straordinari

Art. 2425 del c.c. ante riforma

- A) Valore della produzione
 - B) Costi della produzione
 - C) Proventi e oneri finanziari
 - D) Rettifiche di valore di attività finanziarie
 - E) Proventi e oneri straordinari
- Risultato prima delle imposte
- $$(A - B + - C + - D + - E)$$

Art. 2425 del c.c. post riforma

- A) Valore della produzione
 - B) Costi della produzione
 - C) Proventi e oneri finanziari
 - D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie
 - ~~E) Proventi e oneri straordinari~~
- Risultato prima delle imposte
- $$(A - B + - C + - D)$$

Gestione straordinaria secondo OIC 12 precedente all'attuale modifica

“... tutti i costi e ricavi straordinari iscritti alle voci E20 ed E21, rispettivamente proventi e oneri straordinari. Si tratta di plusvalenze e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell’onere è estranea all’attività ordinaria dell’impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l’effetto di variazioni dei criteri di valutazione”.

Motivazioni del nuovo OIC 12

*“2. La principale modifica apportata al principio contabile OIC 12 in conseguenza delle modifiche legislative ha riguardato l’eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria. Ciò ha comportato la ricollocazione degli oneri e proventi straordinari indicati nell’OIC 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate, **quando è stato possibile identificare ex ante, in modo univoco**, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione. Per gli oneri e proventi straordinari indicati nell’OIC 12 (versione 2014) per cui non è stato possibile identificare ex ante una classificazione sarà il **redattore del bilancio**, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, ad individuare la corretta classificazione.*

3. L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria prevista dal D.lgs. 139/2011 ha comportato anche un riesame della distinzione tra attività caratteristica ed accessoria. E' stato deciso di mantenere tale distinzione, non espressamente prevista dal codice civile, nonostante sia difficile operare standardizzazioni delle singole realtà aziendali, in quanto tale distinzione permette, dal lato dei ricavi, di distinguere i componenti che devono essere classificati nelle voci A1) Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi e A5) Altri ricavi e proventi. In particolare questa distinzione chiarisce che nella voce A1 vengano iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività caratteristica e nella voce A5 vengano iscritti quei componenti positivi di reddito che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come aventi natura accessoria. Diversamente, **dal lato dei costi**, tale distinzione non può operare in quanto il criterio classificatorio del conto economico normativamente previsto, **è quello per natura**"

ESEMPIO DI UNA POSSIBILE RICOLLOCAZIONE DEI PROVENTI

20) PROVENTI	SEZIONE IN CUI CONFLUISCON
Plusvalenze da alienazioni	A) 5) c)
Plusvalenze da alienazioni Part. Exemp.	C) 15) e)
Sopravvenienze attive straordinarie	A) 5) c)
Rilascio fondo oneri e rischi straordinari	A) 5) c)
Componenti positivi di reddito esercizi precedenti	A) 5) c)
Altri proventi straordinari	A) 5) c)
Proventi straordinari da arrotondamento euro	A) 5) c)
Proventi straordinari per minori imposte es. precedenti	20) b)

ESEMPIO DI UNA POSSIBILE RICOLLOCAZIONE DEGLI ONERI

21) Oneri	Colonna1	SEZIONE IN CUI CONFLUISCE
Minusvalenze da alienazioni		B) 14)
Minusvalenze da alienazioni Part. Exemp.		C) 17) e)
Altre minusvalenze non deducibili		B) 14)
Sopravvenienze passive straordinarie		B) 14)
Imposte esercizi precedenti		20) b)
Accantonamento a fondo oneri e rischi straordinari		B) 11)
Componenti negativi di reddito esercizi precedenti		B) 14)
Altri oneri straordinari indeducibili		B) 14)
Altri oneri straordinari		B) 14)
Oneri straordinari da arrotondamento euro		B) 14)

Eliminazione della gestione straordinaria per le società cooperative

Effetti sul calcolo della percentuale di prevalenza

Effetti sul calcolo dei ristorni

Indici di prevalenza

SCHEDA DI CONTROLLO PER LA VERIFICA DELLA PREVALENZA AI SENSI DELL'art. 2513 C.C.

Il revisore dovrà effettuare la verifica per l'esercizio relativo all'ultimo bilancio approvato e per quello relativo all'esercizio precedente

Esercizio N _____ Esercizio N-1 _____

1) attività svolta prevalentemente in favore dei soci

Ricavi delle vendite e delle prestazioni =

A1 verso soci

= X%

= X%

Totale A1

2) attività svolta prevalentemente avvalendosi delle prestazioni lavorative dei soci

Costo del lavoro =

B9 verso soci

= Y%

= Y%

Totale B9

3) attività svolta prevalentemente avvalendosi degli apporti dei soci

Costo dei beni conferiti =

B6 conferiti dai soci

= W%

= W%

Totale B6

Costo della prestazione di servizi ricevuti =

B7 ricevuti dai soci

= K%

= K%

Totale B7

4) attività svolta realizzando contestualmente più tipi di scambio mutualistico

Determinazione dell'eventuale media ponderata per la condizione di prevalenza:

$(A1 \cdot X\%) + (B9 \cdot Y\%) + (B6 \cdot W\%) + (B7 \cdot K\%)$

$(A1 \text{ soci} + B9 \text{ soci} + B6 \text{ soci} + B7 \text{ soci})$

= Z%

= Z%

A1 + B9 + B6 + B7

A1 + B9 + B6 + B7

- N.B.) - a) compilare solo la parte relativa alla tipologia di scambio mutualistico realizzata dalla cooperativa.
 - b) solo in caso di cooperative che realizzino contestualmente più tipologie di scambio mutualistico compilare i relativi punti e determinare la media ponderata.
 - c) la prevalenza è verificata se il risultato finale è maggiore del 50%.

COME SI COSTRUISCONO GLI INDICI DI PREVALENZA

art. 2113 del c.c. detta i criteri per individuare se nel corso di ogni esercizio sociale le società cooperative realizzino o no la maggior parte delle proprie transazioni con i propri soci



corretta individuazione delle transazioni socio-cooperativa

corretto riferimento al periodo (esercizio sociale) in cui le transazioni sono state realizzate (**PRINCIPIO DI COMPETENZA**)

1' soluzione: contabilizzazione per natura

I componenti positivi e negativi di reddito confluiscono nelle voci di Bilancio che ne rappresentano la «natura».

Si renderà pertanto necessaria un'ulteriore classificazione – in particolare - dei costi rilevanti ai fini del calcolo degli indici:

1' soluzione: esempio

100 – costi per servizi:

100-10 servizi relativi alla gestione mutualistica

☐ 100-10-1 servizi da soci

- 100-10-1-1 servizi da soci dell'esercizio
- 100-10-1-2 servizi da soci da esercizi precedenti

☐ 100-10-2 servizi da terzi

- 100-10-2-1 servizi da terzi dell'esercizio
- 100-10-2-2 servizi da terzi da esercizi precedenti

.

Calcolo percentuale prevalenza

La voce da considerare al numeratore dell'indice di prevalenza sarà esclusivamente quella con il codice 100-10-1-1, mentre al denominatore dovrà essere imputata la somma delle voci 100-10-1-1 e 100-10-2-1

Servizi da soci dell'esercizio

Servizi da soci dell'es. + servizi da terzi dell'es.

2' soluzione: contabilizzazione secondo straordinarietà evento

Con il secondo metodo si sceglie di far prevalere la straordinarietà dell'evento rispetto alla natura della componente economica, provvedendo alla contabilizzazione delle sopravvenienze attive nella voce A1 – *altri proventi di gestione* e di quelle passive in B14 – *altri oneri di gestione*. In tal modo le specifiche voci di ricavo e costo determinanti ai fini della costruzione dell'indice di prevalenza non verranno “influenzate” dalle partite straordinarie e, di conseguenza, non si verificherà alcuna anomalia nel calcolo degli indici

NOZIONE DI RISTORNO

Rappresenta lo strumento di attribuzione
del vantaggio mutualistico ed è commisurato all'entità degli
scambi intervenuti tra il
singolo socio e la società cooperativa

Calcolo dell'avanzo di gestione per la quantificazione del ristorno mutualistico

Circ. A.E. 53/E del 2002

- “ciò che può essere retrocesso è l'avanzo documentato di gestione generato esclusivamente con le transazioni intercorse con i soci e non anche quelle con i non soci”

Circ. A.E. 37/E del 2003

- “si rende opportuno fornire alcune linee di comportamento per determinare l'avanzo documentato di gestione originato dall'attività con i soci, nel caso in cui le cooperative che intendano erogare i ristorni operino anche con i non soci “ (A-B+-C+-D)

MINISTERO ATTIVITA' PRODUTTIVE

- SCHEDA DI CONTROLLO PER LA VERIFICA DEI RISTORNI

Determinazione Ristorno nel Verbale di Revisione

SCHEDA DI CONTROLLO PER LA VERIFICA DEI RISTORNI (BILANCIO CHIUSO AL _____) Il revisore dovrà effettuare la verifica per l'esercizio relativo all'ultimo bilancio approvato e per quello relativo all'esercizio precedente.		
	Esercizio _____	Esercizio _____
VERIFICA AVANZO DI GESTIONE		
Avanzo di gestione: Rigo 23 del Conto Economico	€	€
Variazioni in aumento:		
- eventuali ristorni imputati a conto economico	€	€
Variazioni in riduzione:		
- eventuale D - Rettifiche di valore di attività finanziarie del C.E. (solo se saldo positivo)	€	€
- eventuale E - Proventi e oneri straordinari del C.E. (solo se saldo positivo)	€	€
A) Avanzo di gestione rettificato	€	€
B) Avanzo di gestione generato dai soci = A) x percentuale di prevalenza relativa all'attività effettivamente svolta con/a favore dei soci.	€	€
VERIFICA IMPORTO DEL RISTORNO		
Cooperative di Lavoro		
C) Trattamenti retributivi complessivi corrisposti ai soci	€	€
D) Ristorno	€	€
Cooperative di Utenza		
E) Ristorno	€	€
Cooperative di Apporto		
F) Ristorno	€	€
G) Liquidazioni salariali o del prezzo o del servizio	€	€
H) Aumento gratuito del Capitale Sociale	€	€
I) Distribuzione gratuita di titoli (art. 5, Legge n. 59/1992)	€	€
N.B.		
1) - I valori di E) e di F) e della somma di [G)+H)+I)] non possono essere superiori al valore di B)		
2) - D) non può essere superiore né a B) né al 30% di C)		
3) - La percentuale di prevalenza va eventualmente ricalcolata, depurandola dell'eventuale ristorno già imputato a costo e dai valori relativi all'eventuale fruizione di regimi derogatori della prevalenza da parte dell'ente.		
4) - Il revisore valuterà eventuali scostamenti qualora la cooperativa produca una dettagliata contabilità analitica per centri di costo, accesi a soci e non soci.		

Calcolo prima della modifica



Per
calcolare

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

si partiva da	$A - B \pm C$
si sottraeva	Saldo delle rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se negativo
si sottraeva	Saldo dei proventi e degli oneri straordinari (voce E), se negativo
si otteneva	Avanzo di gestione totale
si moltiplicava per	Percentuale di prevalenza
si otteneva	Avanzo di gestione generato dai soci

Per verificare

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)²²

si partiva da	Risultato dell'esercizio al lordo delle imposte
si aggiungeva	Eventuale rimborso già contabilizzato
si sottraeva	Saldo rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se positivo
si sottraeva	Saldo proventi ed oneri straordinari (voce E), se positivo
si otteneva	Avanzo di gestione totale
si moltiplicava per	Percentuale di prevalenza relativa a attività svolta con soci
si otteneva	Avanzo di gestione generato dai soci

Dallo schema esposto si evince che le componenti straordinarie di saldo positivo non devono concorrere alla formazione dell'avanzo di gestione dell'esercizio al fine di evitare che al socio venga riconosciuto un valore estraneo allo scambio mutualistico

Esempi numerici

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

Valore della produzione	880
Costi della produzione	-700
Proventi e oneri finanziari	-100
- eventuale saldo negativo sezione D	0
- eventuale saldo negativo sezione E	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)

Risultato dell'esercizio lordo delle imposte (decurtato del ristorno)	74
+ ristorno imputato alle voci A) o B) del conto economico	56
- eventuale saldo positivo sezione D	0
- eventuale saldo positivo sezione E	-50
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Soluzione proposta

Con il nuovo prospetto di conto economico privo dell'aggregato E) e la riclassificazione delle voci straordinarie ai punti A e B occorrerà necessariamente escludere le «componenti straordinarie» dall'Avanzo di gestione da utilizzare per il calcolo dell'Avanzo DELLA GESTIONE MUTUALISTICA, pertanto gli schemi presentati finora, diventano

Calcolo del Ristorno dopo la modifica

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

si partirà da	$A - B \pm C$
si sottrarranno	Componenti economici non di competenza ovvero straordinari inclusi in A o B
si sottrarrà	Saldo delle rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se negativo
si otterrà	Avanzo di gestione totale
si moltiplicherà per	Percentuale di prevalenza relativa all'attività svolta nell'esercizio di competenza con soci rispetto a quella totale svolta con soci e no
si otterrà	Avanzo di gestione di competenza generato dai soci

Per calcolare

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)

si partirà da	Risultato dell'esercizio al lordo delle imposte
si sottrarranno	Componenti economici non di competenza ovvero straordinari inclusi in A o B
si aggiungerà	Eventuale ristorno già contabilizzato
si sottrarrà	Saldo rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D), se positivo
si otterrà	Avanzo di gestione totale
si moltiplicherà per	Percentuale di prevalenza relativa a attività svolta con soci
si otterrà	Avanzo di gestione generato dai soci

Per
verificare

Esempi numerici

Valore della produzione	980
- componenti straordinarie positive in A)	-100
Costi della produzione	-750
- componenti straordinarie negative in B)	50
Proventi e oneri finanziari	-100
- componenti finanziarie straordinarie	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Calcolo ex post (dopo la determinazione delle imposte e la chiusura del bilancio)

Risultato dell'esercizio lordo delle imposte (decurtato del ristorno)	74
+ ristorno imputato alle voci A) o B) del conto economico	56
- eventuale saldo positivo componenti straordinarie in A) e B)	-50
- eventuale saldo positivo sezione D	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Confronto

Calcolo ex ante (prima della determinazione delle imposte e della chiusura del bilancio)

Prima delle
modifiche al
bilancio

Valore della produzione	880
Costi della produzione	-700
Proventi e oneri finanziari	-100
- eventuale saldo negativo sezione D	0
- eventuale saldo negativo sezione E	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

«E» con
saldo
positivo

Dopo
l'eliminazione
della sezione
«E»

Valore della produzione	980
- componenti straordinarie positive in A)	-100
Costi della produzione	-750
- componenti straordinarie negative in B)	50
Proventi e oneri finanziari	-100
- componenti finanziarie straordinarie	0
= Avanzo di gestione totale	80
Indice di prevalenza	70%
Ristorno	56

Sarebbe 130
senza le
correzioni

Nella Nota Integrativa

Si suggerisce, infine, di inserire nella nota integrativa un prospetto di dettaglio per il calcolo del Ristorno conforme al seguente schema:

Voci	Importo totale	Componenti ordinarie	Componenti straordinarie
Valore della produzione	980		
- di cui		880	100
Costi della produzione	-750		
- di cui		-700	-50
Proventi ed oneri finanziari	-100		
- di cui		-100	0
Saldo	130	80	50