

IL BILANCIO 2023

Alain DEVALLE

Professore Ordinario in Economia Aziendale – UniTO

Dottore Commercialista e revisore legale – ODCEC Torino

AGENDA

1. LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI: DEROGA COVID E RITORNO ALLA NORMALITÀ
2. REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO
3. IL RITORNO ALLA DISCIPLINA DELLA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE
4. DEROGA TITOLI ISCRITTI NEL CIRCOLANTE OIC – DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11
5. ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI: INFORMATIVA IN NI
6. ADESIONE A SANATORIE FISCALI
7. AMMORTAMENTO COMMERCIO AL DETTAGLIO
8. EMENDAMENTI OIC E OIC 34
9. INFORMATIVA SULLA SOSTENIBILITÀ E OBBLIGHI DI BILANCIO

SCRITTURE CONTABILI ADESIONE A SANATORIE FISCALI

LE PROBLEMATICHE CONTABILI DELLE SANATORIE

Le sanatorie fiscali possono essere ricondotte a due fattispecie:

- Presenza di un fondo rischi ed oneri
- Presenza di un debito tributario

Le problematiche contabili sono le seguenti:

- Quando contabilizzare lo «stralcio»
- Dove iscrivere lo «stralcio» in conto economico (diverso a seconda della fattispecie)

INDICAZIONI DELL'OIC 25: IMPOSTE DIRETTE

27. Nella voce 20, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in quattro voci distinte:

- a) *imposte correnti* che accoglie le imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio . La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità).
- b) *imposte relative a esercizi precedenti* Le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 fondi "*per imposte, anche differite*" o dalla voce D12 "*debiti tributari*", a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti"). La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.

INDICAZIONI DELL'OIC 12: IMPOSTE INDIRECTE

A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

58. Con riferimento alle imposte indirette relative ad esercizi precedenti, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte oppure già pagato risulta eccedente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata nella voce A5.

<i>Debiti tributari</i>	a	<i>Proventi finanziari</i>
-------------------------	---	----------------------------

Imposte dirette

<i>Fondo imposte</i>	a	<i>diversi</i>
	a	<i>Debiti tributari</i>
	a	<i>Imposte (20).</i>

Imposte indirette

<i>Fondo imposte</i>	a	<i>diversi</i>
	a	<i>Debiti tributari</i>
	A	<i>Altri ricavi e proventi (A5)</i>

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

Art. 60, comma 7 bis, DL 14.8.2020 n. 104

I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, **negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023**, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, **non effettuare fino al 100% dell'ammortamento** annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

- La sospensione degli ammortamenti anche per il 2023 deve essere ponderata attentamente
- I soggetti terzi potrebbero valutare negativamente tale opzione
- In ogni caso occorre valutare attentamente gli effetti derivanti dall'aver sospeso gli ammortamenti negli esercizi passati.
 - Impatto sul conto economico a seguito della sospensione negli anni precedenti
 - Ricadute fiscali e gestione della eventuale fiscalità differita
 - Trattamento civilistico della riserva indisponibile
 - Gestione del piano di ammortamento originario
 - Gestione dell'informativa in nota integrativa

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE

- Sospensione ammortamenti fino al 100%
- Riguarda tutte le immobilizzazioni
- Costituzione della riserva indisponibile di importo pari agli ammortamenti sospesi
- La riserva torna disponibile quando gli ammortamenti sospesi vengono stanziati in conto economico
- Nota integrativa → Indicazione delle ragioni che hanno indotto la società a ridurre gli ammortamenti, iscrizione e importo della riserva indisponibile, influenza della sospensione sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica
- Fiscalmente → In deroga alla derivazione rafforzata, possibilità di deduzione fiscale a prescindere dall'imputazione a conto economico
- In caso di disallineamento civilistico-fiscale, stanziamento di imposte differite e l'iscrizione del relativo fondo

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE – ESEMPIO

CASO

- Impianto ammortizzato a quote costanti
 - Costo storico: 100.000
 - F.do amm.to al 31/12/2021: 40.000
 - VNC al 31/12/2021:60.000
- Piano di ammortamento originario, ipotesi di deduzione extra-contabile facoltativa

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE – ESEMPIO

CASO

Anno	Amm.to civilistico	Amm.to fiscale	Variazioni	Fondo imposte differite (SP) Aliq. Forfet. 30%	Imposte differite (CE)
2020	20.000	20.000	–	–	–
2021	20.000	20.000	–	–	–
2022	–	20.000	(20.000)	6.000	6.000
2023	–	20.000	(20.000)	12.000	6.000
2024	20.000	20.000	–	12.000	
2025	20.000	–	20.000	6.000	(6.000)
2026	20.000	–	20.000	–	(6.000)
	100.000	100.000			

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE – ESEMPIO

CASO

STATO PATRIMONIALE							
	2023	2022	2021		2023	2022	2021
B.II) Impianti	60.000	60.000	60.000	A.IX) Risultato netto	21.000		
				B.2) Fondo imposte differite	12.000	6.000	–
CONTO ECONOMICO 2023							
A) Valore della produzione					.....	
B) Costi della produzione					(.)		
Risultato ante imposte					.....	
Imposte correnti					(.)		
Imposte differite					(6.000)		
Risultato netto					21.000		

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE – ESEMPIO

CASO

- In sede di destinazione del risultato netto occorre vincolare una quota di utile pari 20.000, ipotizzando una riserva legale pari al minimo di legge. Tale riserva si aggiunge a quanto già vincolato nel bilancio 2022

INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

La società ha optato per l'esercizio della deroga prevista dal DI 124/2020, art. 60, co. 7-bis convertito in legge, successivamente estesa fino al bilancio 2023 dalla L. 234/2021, in quanto a seguito del calo di fatturato e di marginalità registratasi negli anni Covid, gli ordinativi stentano a tornare a livelli pre-Covid e la marginalità (anche a seguito dei rincari dei fattori produttivi) non è ancora in grado di remunerare tutti i fattori produttivi. Questo ha avuto un conseguente impatto sui risultati economici. In particolare la società si è avvalsa della facoltà di sospendere l'ammortamento per un importo pari al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali, mantenendo pertanto il loro valore di iscrizione come risultante dal bilancio 2021

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE – ESEMPIO

CASO

- In sede di destinazione del risultato netto occorre vincolare una quota di utile pari 20.000, ipotizzando una riserva legale pari al minimo di legge. Tale riserva si aggiunge a quanto già vincolato nel bilancio 2022

INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

In sede di approvazione del bilancio d'esercizio 2023, così come risultante dalle delibere assembleari e come risultante dalla tabella di cui all'art. 2427, p.to 7 bis del c.c., la società ha provveduto a destinare una parte di utile, pari a 20.000, in una riserva non disponibile deroga ex. art. 2426 co.2.

L'esercizio della deroga ha prodotto un impatto positivo sia in termini di patrimonio netto che in termini di risultato netto. Nello specifico, a livello di conto economico si è avuta una minore incidenza dei costi della produzione di 20.000 euro (pari al ..% del fatturato).

SINTESI DEGLI ASPETTI PROCEDURALI IN CASO DI SOSPENSIONE – ESEMPIO

CASO

INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

A fronte della sospensione degli ammortamenti di 20.000, il risultato netto è risultato maggiore di euro 14.000 per via dello stanziamento di imposte differite pari a 6.000, analogamente all'incremento di patrimonio netto. In caso si fosse proceduto allo stanziamento di ammortamenti il risultato netto sarebbe stato pertanto pari a 7.000.

La deroga non ha avuto alcun impatto sulla situazione finanziaria, essendo l'ammortamento un costo non monetario e avendo ugualmente dedotto fiscalmente la quota di ammortamento non spesa a conto economico.

CASI OPERATIVI DA GESTIRE NEL BILANCIO 2023

- 1. Sospensione degli ammortamenti con possibilità di estensione della vita utile**
 - Sospensione totale degli ammortamenti esclusivamente nel 2022. Ripresa ammortamenti nel 2023
 - Sospensione parziale degli ammortamenti esclusivamente nel 2022. Ripresa ammortamenti nel 2023 (due opzioni)
 - Sospensione del 100% degli ammortamenti nel 2020 e del 50% nel 2021 e 2022. Ripresa ammortamenti nel 2023 (due opzioni)
- 2. Sospensione degli ammortamenti in caso di impossibilità di estensione della vita utile**

CASI OPERATIVI

1. Sospensione degli ammortamenti con possibilità di estensione della vita utile
2. **Sospensione degli ammortamenti in caso di impossibilità di estensione della vita utile**
 - Sospensione totale degli ammortamenti esclusivamente nel 2022. Ripresa ammortamenti nel 2023
 - Sospensione parziale degli ammortamenti esclusivamente nel 2022. Ripresa ammortamenti nel 2023
 - Sospensione del 100% degli ammortamenti nel 2020 e del 50% nel 2021 e 2022. Ripresa ammortamenti nel 2023

CASI OPERATIVI

Sospensione ammortamenti 2022 su diritti di sfruttamento di software. Ripresa 2023

- Anno di acquisto	2021 (hp: 1/1)	
- Costo storico	10.000,00	
- Vita utile originaria	5 anni	
- Amm.to annuale originario	2.000,00	
- Amm.to fiscale (non superiore al 50% del costo)	2.000,00	
- F.do amm.to al 31/12/2021	2.000,00	
- Sospensione amm.to 2022 (100%)	2.000,00	
- Vita utile residua 01/01/2023	3 anni	
- Allungamento vita utile	-	
- Vita utile al 31/12/2023	3 anni	
- Amm.to 2023 (8.000/3 anni)	2.666,67	
- Amm.to fiscale 2023	2.666,67	

NB: NO
Allungamento VITA
UTILE

No iscrizione/riduzione del fondo imposte differite nell'esercizio 2023

No iscrizione/riduzione del fondo imposte differite nell'esercizio 2023

Presenza di una riserva non distribuibile

Presenza di una riserva non distribuibile che si libererà a partire dal bilancio 2023

CASI OPERATIVI

Sospensione ammortamenti 2022 su diritti di sfruttamento di software. Ripresa 2023

Ann o	Amm.to civilistic o	Amm.to civilistico rid.	Riserva Ind.le	Amm.to fiscale	Var.ni	Fondo imposte differite (SP)	Imposte differite (CE)
2021	2.000	2.000	–	2.000	–	–	–
2022	2.000	–	2.000	2.000	(2.000)	600	(600)
2023	2.000	2.666,67	1.333,33	2.666,67		600	
2024	2.000	2.666,67	666,67	2.666,67		600	–
2025	2.000	2.666,67	–	666,67	2.000	–	600
	10.000	10.000		10.000	–	–	–

CASI OPERATIVI

Sospensione 50% ammortamenti 2022 di diritti di sfruttamento di software. Ripresa 2023

- Anno di acquisto	2021 (hp: 1/1)	
- Costo storico	10.000,00	
- Vita utile originaria	5 anni	
- Amm.to annuale originario	2.000,00	
- Amm.to fiscale (non superiore al 50% del costo)	2.000,00	
- F.do amm.to al 31/12/2021	2.000,00	
- Sospensione amm.to 2022 (50%)	1.000,00	
- Vita utile residua 01/01/2023	3 anni	
- Allungamento vita utile	-	
- Vita utile al 31/12/2023	3 anni	
- Amm.to 2023 (7.000/3 anni)	2.333,34	
- Amm.to fiscale 2023	2.333,34	

NB: NO Allungamento VITA UTILE

No iscrizione/riduzione del fondo imposte differite nell'esercizio 2023

No accantonamento/riduzione di riserve in sede di approvazione del bilancio 2023

Presenza di una riserva non distribuibile

Presenza di una riserva non distribuibile che si libererà a partire dal bilancio 2023

CASI OPERATIVI

Sospensione 50% ammortamenti 2022 di diritti di sfruttamento di software. Ripresa 2023

Anno	Amm.to civilistico	Amm.to civilistico rid.	Riserva Ind.le	Amm.to fiscale	Var.ni	Fondo imposte differite (SP)	Imposte differite (CE)
2021	2.000	2.000,00	–	2.000,00	–	–	–
2022	2.000	1.000,00	1.000	2.000,00	(1.000)	300	(300)
2023	2.000	2.333,33	666,67	2.333,33		300	
2024	2.000	2.333,33	333,33	2.333,33		300	–
2025	2.000	2.333,33	–	1.333,34	1.000	–	300
	10.000	10.000,00		10.000,00	–	–	–

CASI OPERATIVI

Sospensione 100% ammortamenti 2021 e 50% anno 2022 su diritti di sfruttamento software.
Ripresa dal 2023

- Anno di acquisto	2021 (hp: 1/1)	
- Costo storico	10.000,00	
- Vita utile originaria	5 anni	
- Amm.to annuale originario	2.000,00	
- Amm.to fiscale (non superiore al 50% del costo)	2.000,00	
- F.do amm.to al 31/12/2021	-	
- Sospensione amm.to 2021 (100%)	2.000,00	
- Sospensione amm.to 2022 (50%)	1.000,00	
- Vita utile residua 01/01/2023	3 anni	
- Allungamento vita utile	-	
- Vita utile al 31/12/2023	3 anni	
- Amm.to 2023 (9.000/3 anni)	3.000,00	
- Amm.to fiscale 2023	3.000,00	

NB: NO
Allungamento VITA
UTILE

NO iscrizione/riduzione del fondo imposte differite nell'esercizio 2023

NO accantonamento/riduzione di riserve in sede di approvazione del bilancio 2023

Presenza di una riserva non distribuibile che si libererà a partire dal bilancio 2023

CASI OPERATIVI

Sospensione 100% ammortamenti 2021 e 50% anno 2022 su diritti di sfruttamento software. Ripresa dal 2023

Anno	Amm.to civilistico	Amm.to civilistico rid.	Riserva Ind.le	Amm.to fiscale	Var.ni	Fondo imposte differite (SP)	Imposte differite (CE)
2021	2.000	–	2.000	2.000	(2.000)	600	(600)
2022	2.000	1.000	3.000	2.000	(1.000)	900	(300)
2023	2.000	3.000	2.000	3.000		900	
2024	2.000	3.000	1.000	3.000		900	
2025	2.000	3.000	–	–	3.000	–	900
	10.000	10.000,00		10.000	–	–	–

REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO

REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO – OVERVIEW

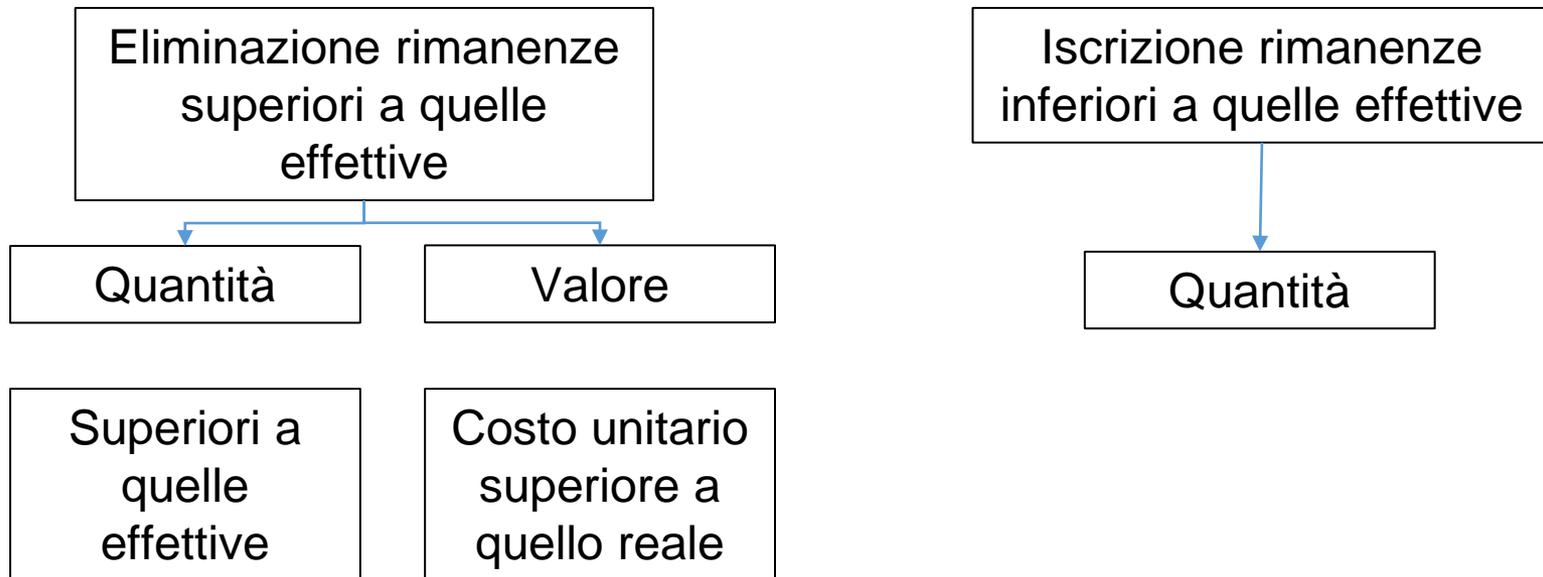
- Art. 1 co. 78 – 85, Legge 30.12.2023 n. 213 → Regularizzazione delle rimanenze iniziali di magazzino

*«Gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono procedere, relativamente al **periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023**, all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.*

- Ambito temporale → Periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023
- Ambito soggettivo → Esercenti attività di impresa OIC Adopter
- Ambito oggettivo
 - Rimanenze regolarizzabili: beni merci, materie prime, semilavorati, altri beni mobili acquistati per essere impiegati nella produzione
 - Rimanenze non regolarizzabili: commesse infrannuali e pluriennali

REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO – OVERVIEW

- L'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire mediante (Art. 1 co. 79, Legge 30.12.2023 n. 213)



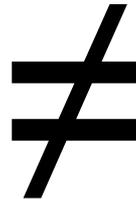
ASPETTI CONTABILI

- L'eliminazione dei valori comporta il versamento dell'IVA e di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'IRAP (Art. 1 co. 88, Legge 30.12.2023 n. 213)
- L'iscrizione dei valori comporta il versamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'IRAP (Art. 1 co. 81, Legge 30.12.2023 n. 213)
- I valori risultanti dall'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo di imposta in corso al 30.09.2023 (Art. 1 co. 83, Legge 30.12.2023 n. 213)
- Il maggiore o minore valore esistente all'1.1.2023 rispetto a quanto indicato in sede di apertura dei conti deve essere rilevato nel bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2023 (esercizi «solari»)
- In mancanza di specifiche indicazioni normative → Quale disciplina applicare?
Correzione di errore – OIC 29?

DEFINIZIONE DI ERRORE CONTABILE

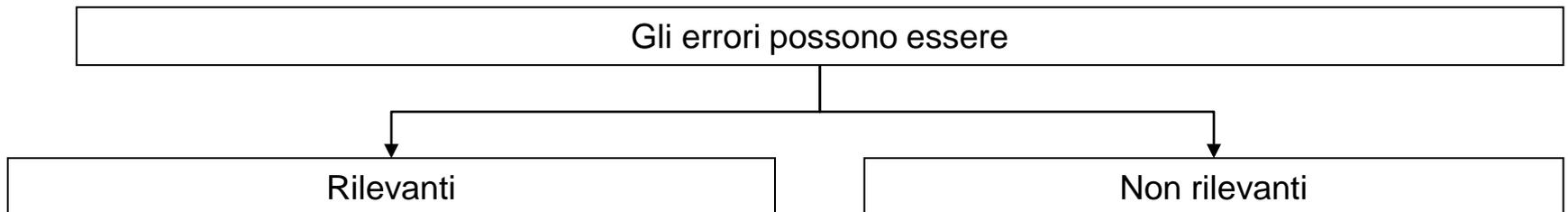
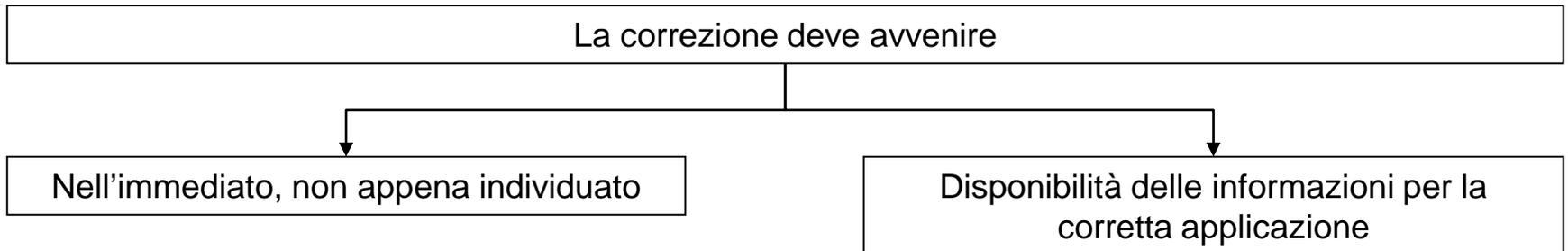
- L'*errore* è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa (OIC 29, par. 10)
- Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, **le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili**. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile (OIC 29, par. 44)

**Errore
contabile**



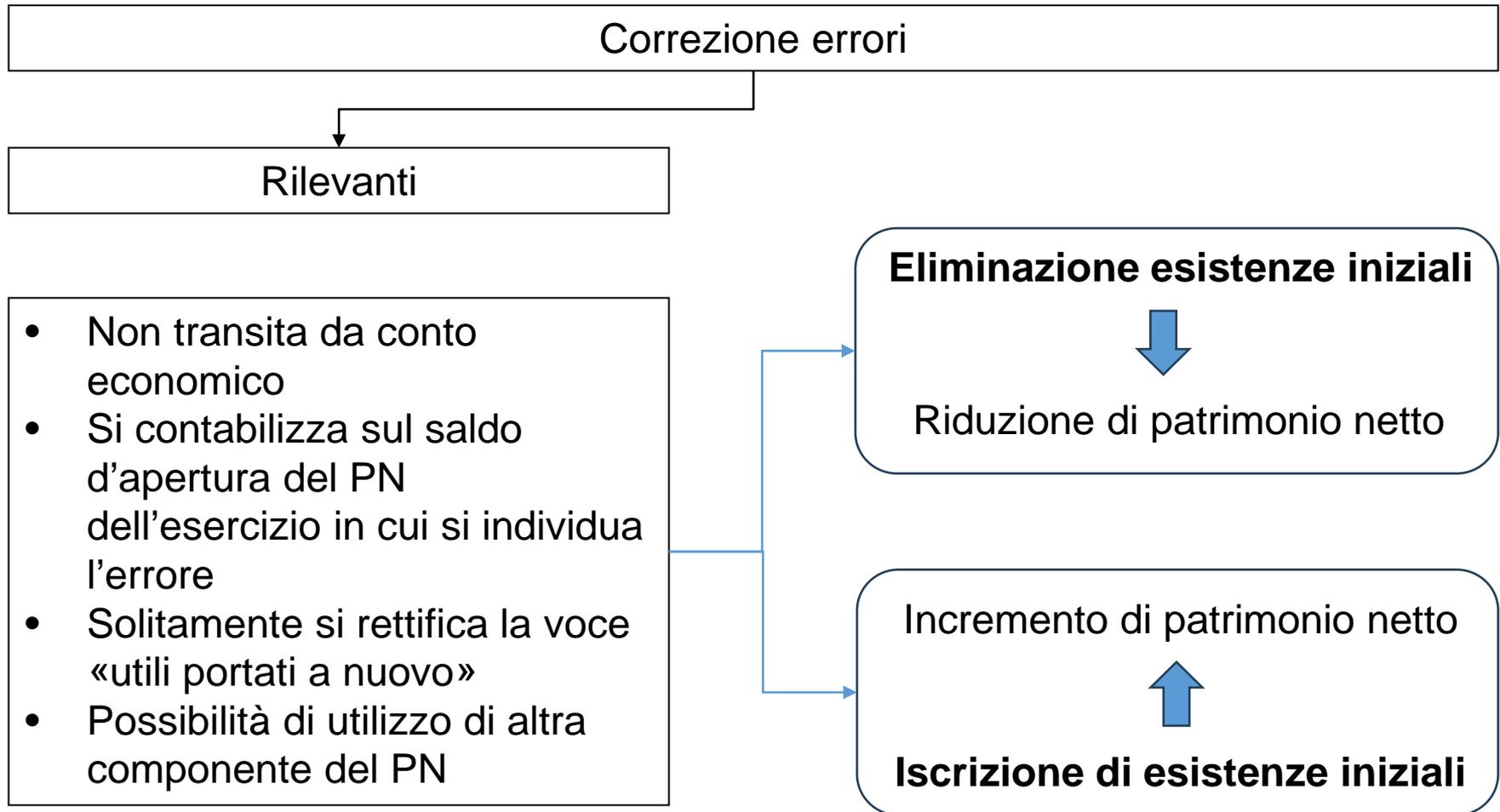
**Cambiamento di
stima**

ASPETTI CONTABILI



Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze (par. 46)

ASPETTI CONTABILI



ASPETTI CONTABILI

Nel caso di errori rilevanti

- La società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente (OIC 29, par. 49)
 - Se commesso nell'esercizio precedente → Rideterminazione degli importi comparativi per l'esercizio precedente
 - Se commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente → rideterminazione dei saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente
- Nel caso in cui ciò non sia fattibile (OIC 29, par. 51)
 - Determinazione del saldo d'apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente
- Nel caso in cui non sia possibile determinare l'effetto cumulativo all'inizio dell'esercizio, per tutti gli esercizi precedenti (OIC 29, par. 52)
 - Determinazione del saldo d'apertura di attività, passività e patrimonio netto a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile

ASPETTI CONTABILI

Nota integrativa – Errori rilevanti

- Se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa (Art. 2423-ter, co.5, Codice Civile)



- Descrizione dell'errore commesso
- Ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata
- Motivazione alla base delle eventuali facilitazioni concesse (par. 51 e 52)

ASPETTI CONTABILI

Correzione errori

Non rilevanti

Eliminazione esistenze iniziali



Sopravvenienza passiva

Incremento di patrimonio netto



Sopravvenienza attiva

- Iscrizione a conto economico del componente di reddito
- OIC 29 non fornisce indicazioni in merito alla collocazione in bilancio
- Regola generale: classificazione dei costi/ricavi per natura
 - ↓ Specifica OIC 12
- Le rettifiche di ricavi sono portate a riduzione della voce ricavi ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili rilevate ai sensi dell'OIC 29 (OIC 12, par. 50)
 - ↓
- A5 – B14 del conto economico

ASPETTI CONTABILI – ESEMPI

1. Eliminazione di esistenze iniziali
2. Iscrizione di esistenze iniziali

ASPETTI CONTABILI – ESEMPI

1. Eliminazione di esistenze iniziali – CASO 1

- Nel bilancio chiuso al 31/12/2022 sono state rilevate rimanenze finali di merci per 50.000.
- Avvalendosi della «regolarizzazione» del magazzino, Alfa adegua le rimanenze iniziali al valore di 40.000, stornando l'eccedenza di 10.000
- L'errore viene ritenuto **NON rilevante**

Sopravvenienza passiva	a	Rimanenze iniziali di merci	10.000
------------------------	---	-----------------------------	--------

- Nessuna informazione specifica in nota integrativa
- Attenzione alla ripresa in aumento da effettuarsi in dichiarazione dei redditi della sopravvenienza passiva
- La rilevanza fiscale della «regolarizzazione» del magazzino avviene per il tramite delle variazioni rimanenze nel conto economico

ASPETTI CONTABILI – ESEMPI

1. Eliminazione di esistenze iniziali – CASO 1 (Rimanenze finali 2023 € 40.000)

Conto economico 2023	
Ricavi (HP)	1.000.000
Costi (HP)	(700.000)
Variazione rimanenze	0
Oneri diversi di gestione	(10.000)
RAI	290.000
Imposte correnti	(90.000)
Risultato netto	200.000

Se non fosse stata effettuata la correzione → Variazione rimanenze 10.000 (Costo) → R.A.I (290.000)

Se non si «neutralizza» la sopravvenienza passiva in dichiarazione si annulla l'effetto fiscale della correzione dell'errore (R.A.I. 290.000 anziché 300.000)

- Aliquota fiscale forfettaria del 30% applicata su 300.000
- Variazione in aumento in dichiarazione di 10.000 → Neutralizzazione componente reddituale irrilevante

ASPETTI CONTABILI – ESEMPI

2. Iscrizione di esistenze iniziali – CASO 4 (Rimanenze finali 2023 € 62.500)

- Nel bilancio chiuso al 31/12/2022 sono state rilevate rimanenze finali di merci per 50.000.
- Avvalendosi della «regolarizzazione» del magazzino, Alfa adegua le rimanenze iniziali al valore di 62.500, rilevando l'eccedenza di 12.500
- L'errore viene ritenuto rilevante

NOTA INTEGRATIVA

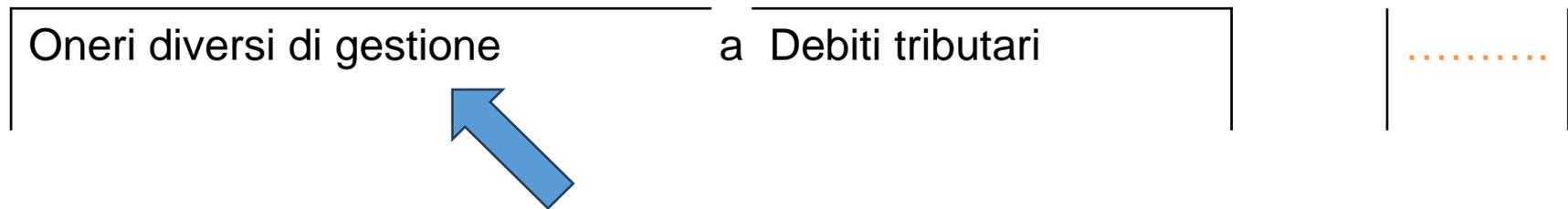
Nell'esercizio in commento sono stati rilevati errori rilevanti relativi alla precedente annualità. In particolare, si era commesso un errore nella conta fisica delle merci, con conseguente incremento del valore delle rimanenze di 12.500

Al fine di recepire gli effetti del già menzionato errore, in aderenza a quanto previsto dall'OIC 29 per gli errori rilevanti, è stato incrementato il valore delle rimanenze iniziali di magazzino per 12.500, utilizzando in contropartita il saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio N, in particolare incrementando la voce «Utili portati a nuovo»

ULTERIORI IMPLICAZIONI CONTABILI

In caso di eliminazione dei valori (riduzione di magazzino), l'adeguamento comporta

- Il pagamento dell'IVA in caso di eliminazione di valori iniziali del magazzino



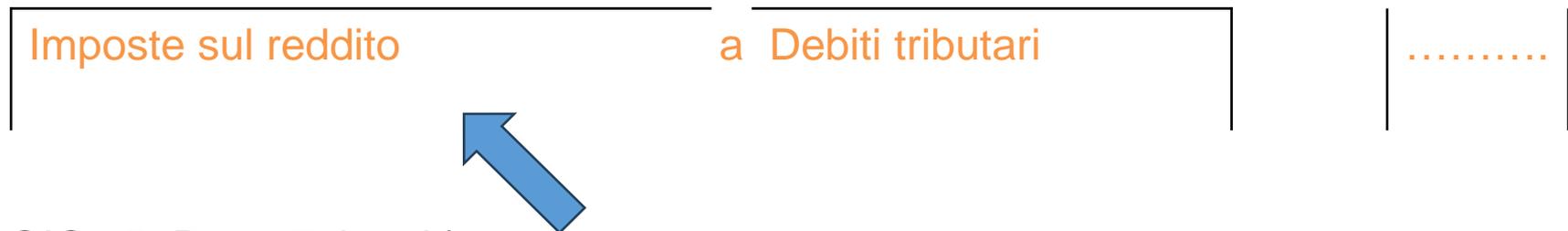
Per quanto riguarda l'IVA indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'IVA su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

Con riferimento alla imposte indirette relative ad esercizi precedenti, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte oppure già pagato risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata nella voce B14.

ULTERIORI IMPLICAZIONI CONTABILI

In caso di eliminazione dei valori (riduzione di magazzino) o iscrizione di esistenze iniziali (incremento di magazzino), l'adeguamento comporta

- Il pagamento dell'imposta sostitutiva IRPEF, IRES, IRAP in caso di eliminazione e di iscrizione di esistenze iniziali.



OIC 25, Par. 27, lett. b)

imposte relative a esercizi precedenti Le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 fondi "per imposte, anche differite" o dalla voce D12 "debiti tributari", a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti"). La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in esercizi precedenti.

IL RITORNO ALLA DISCIPLINA DELLA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE

DISPOSIZIONI TEMPORANEE: STERILIZZAZIONE 2020, 2021 E 2022

"Art. 6 (Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale).

1. **Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020*** non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.



* parole: « 31 dicembre 2020 » poi sostituite dalle seguenti: « **31 dicembre 2021** ».

* parole: « 31 dicembre 2020 » poi sostituite dalle seguenti: « **31 dicembre 2022** ».

DISPOSIZIONI TEMPORANEE IN MATERIA DI RIDUZIONE DI CAPITALE

Art. 6. - (Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale)

1. (...)

2. Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del codice civile, è posticipato al quinto esercizio successivo *; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.



* **2025** per le perdite 2020

* **2026** per le perdite dicembre 2021

* **2027** per le perdite 2022

PERDITA SUPERIORE AL TERZO SOLTANTO NEL BILANCIO 2023

Quali sono le conseguenze della piena applicazione di tale disciplina?

È opportuno distinguere tra

1. imprese che in passato non hanno beneficiato di tali norme in deroga e,
2. imprese che hanno subito una perdita che ha ridotto il capitale sociale di oltre un terzo nei precedenti esercizi in cui era vigente la norma in deroga



Nel primo caso, qualora il bilancio 2023 dovesse presentare una perdita d'esercizio, bisognerà verificare se tale perdita riduce di oltre un terzo il capitale sociale, come sempre avvenuto in passato e si applicherà la procedura ordinaria.

PERDITA SUPERIORE AL TERZO NEL BILANCIO 2023

In caso di imprese che hanno subito una perdita che ha ridotto il capitale sociale di oltre un terzo nei precedenti esercizi in cui era vigente la norma in deroga è necessario comprendere come interpretare la disciplina in deroga-



1. Secondo la Massima T.A.1 del Comitato Triveneto dei Notai la sterilizzazione prescinderebbe dal fatto che tali perdite siano tali da incidere sul capitale sociale.
2. Secondo lo studio n. 88-2021/I, § 8 del Consiglio nazionale del Notariato, le perdite oggetto di sterilizzazione sarebbero solo quelle che incidono sul capitale, poiché in caso di perdite d'esercizio coperte dalle riserve, non vi sarebbe alcun valore da sterilizzare, in quanto non emergerebbe una perdita "rilevante".

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE? ORIENTAMENTI SOCIETARI



COMITATO INTERREGIONALE DEI
CONSIGLI NOTARILI DELLE TRE VENEZIE

T.A.1 – (PERDITE OGGETTO DELLA “SOSPENSIONE” PREVISTA DAL COMMA 1 DELL’ART. 6 DEL D.L. N. 23/2020)

Nella sua prima versione l’art. 6 del d.l. n. 23/2020 prendeva in considerazione le “perdite di capitale”, ossia le perdite emerse in qualunque epoca che non essendo assorbite da riserve incidavano sul capitale nominale. Il suo criterio di attivazione era dunque “patrimoniale”.

Nella sua nuova versione detta disposizione prende invece in considerazione le “perdite di esercizio”, ossia il risultato economico negativo di un singolo esercizio sociale (quello ritenuto “anomalo” a causa dell’emergenza Covid), al lordo di eventuali riserve in grado di compensarlo o ridurlo.

Il nuovo criterio di attivazione della norma è dunque “economico” e non più “patrimoniale”.

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

- A quanto sopra consegue che l'entità delle perdite oggetto di "sterilizzazione" in forza della disposizione contenuta nel comma 1 dell'art. 6 del d.l. n. 23/2020, come introdotta dall'art. 1, comma 266, della l. n. 178/2020, è quella complessiva che emerge dal conto economico del bilancio relativo all'esercizio che comprende la data del 31 dicembre 2020 (voce 21 ex art. 2425 c.c.), come anche riportata alla voce IX del passivo dello stato patrimoniale di detto bilancio, e non solo quella parte di esse che incide sul capitale nominale in quanto non assorbita da eventuali riserve di patrimoni.

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

Studio n. 88-2021 – Consiglio Nazionale del Notariato

Come si è accennato, **la nozione di “perdita”** di per sé è atecnica, e potrebbe essere riferita anche per designare il risultato economico dell’esercizio, ove negativo; l’interpretazione, tuttavia, **non può prescindere dal contesto in cui il singolo termine è utilizzato. La disposizione è rubricata “disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale sociale”** e sembra individuare, al primo comma, la disapplicazione di una serie di articoli del codice civile, di cui verrebbe, dunque, in questione la piena applicazione, essendosene verificati i presupposti, e cioè l’accertamento di perdite che incidano sul capitale sociale, determinandone la diminuzione in una misura almeno pari al terzo, se non la riduzione al di sotto del minimo legale. Nei commi successivi si individua la disciplina che opera in luogo di quella codicistica, e che prevede un differimento temporale per l’attuazione delle misure da porre in essere obbligatoriamente.

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

Studio n. 88-2021 – Consiglio Nazionale del Notariato

La conclusione che appare, dunque, più plausibile è quella secondo la quale **le perdite oggetto di “sterilizzazione”**, di cui dare una specifica indicazione nella nota integrativa, **sono quelle che incidono sul capitale sociale (c.d. “perdite di capitale”)**. La norma, infatti, opera in funzione di mera – e temporanea – disattivazione degli obblighi di riduzione del capitale sociale: per gli esercizi successivi la società dovrà non solo operare in sostanziale equilibrio (perché le ulteriori perdite eventualmente prodotte resterebbero assoggettate alla disciplina ordinaria), ma anche tentare di riassorbire, nel quinquennio, le perdite che hanno beneficiato del rinvio eccezionale.

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

Esempio

SpA che nel 2022 ha applicato la deroga e che presenta la seguente situazione al 31.12.2022 relativamente al patrimonio netto:

- capitale sociale: 50.000
- riserve di utili: 20.000
- perdita d'esercizio: (40.000)

Totale patrimonio netto 22: 30.000

Il risultato d'esercizio 2023 è una perdita di 16.000.

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

Esempio

SpA che nel 2022 ha applicato la deroga e che presenta la seguente situazione al 31.12.2022 relativamente al patrimonio netto:

• capitale sociale:	50.000
• riserve di utili:	20.000
• perdita d'esercizio 22:	(40.000)
• perdita d'esercizio 23:	(16.000)
Totale patrimonio netto:	14.000



Totale patrimonio netto
(con **perdita del capitale 2022** sterilizzata):
34.000

Secondo la tesi sostenuta nello **studio n. 88-2021**, la società al 31.12.2022 è ricaduta nella fattispecie di cui all'art. 2447 c.c., ovvero perdite d'esercizio che hanno ridotto il capitale sociale di oltre un terzo e tali da ridurlo al di sotto del minimo legale. La perdita 2023, conseguentemente, dovrebbe essere interamente coperta (salvo trasformazione o scioglimento della società).

STERILIZZAZIONE AL LORDO O AL NETTO DELLE RISERVE?

Esempio

SpA che nel 2022 ha applicato la deroga e che presenta la seguente situazione al 31.12.2022 relativamente al patrimonio netto:

• capitale sociale:	50.000
• riserve di utili:	20.000
• perdita d'esercizio 22:	(40.000)
• perdita d'esercizio 23:	(16.000)
Totale patrimonio netto:	14.000

Totale patrimonio netto
(con perdita 2022 sterilizzata):
54.000



Secondo l'orientamento T.A.1 dei notai del Triveneto, poiché a essere sterilizzata non è la perdita del capitale, ma l'intera perdita d'esercizio 2022, nel 2023 non si viene a determinare alcun obbligo di intervento da parte dell'assemblea dei soci, in quanto il capitale sociale per effetto della perdita di 16.000 non è intaccato dalla perdita, grazie alla presenza della riserva di 20.000.

LA DECISIONE RICHIEDE VALUTAZIONI SULLE PROSPETTIVE DELL'IMPRESA

Consiglio Nazionale del Notariato

Le scelte degli amministratori – peraltro sempre da scrutinare in ossequio alla *Business Judgment Rule*, con una valutazione effettuata ex ante e tenendo conto del contesto di estrema incertezza in cui attualmente si opera, nonché alla luce dei criteri di cui all'art. 2086 c.c. – **dovranno considerare le effettive prospettive di recupero, nell'orizzonte di un riassorbimento delle perdite rilevanti entro il quinquennio, che deve risultare perlomeno probabile, in base agli elementi disponibili nel momento in cui si assume la decisione.**

LA DECISIONE RICHIEDE VALUTAZIONI SULLE PROSPETTIVE DELL'IMPRESA

La possibilità di non ricapitalizzare fino al 2025, al 2026 o al 207, le riduzioni del CS rilevanti rispettivamente degli esercizi 2020, 2021 e 2022, potrà indurre i curatori fallimentari a verificare maggiormente la presenza dei presupposti per la redazione dei bilanci nella prospettiva del going concern e l'adeguatezza dell'informativa sulle incertezze significative nella Nota integrativa.

Assume pertanto particolare rilevanza l'adeguatezza e completezza dell'informativa riportata nella Nota integrativa.

**DEROGA TITOLI ISCRITTI
NEL CIRCOLANTE OIC:
DOCUMENTO INTERPRETATIVO 11**

TITOLI ISCRITTI NEL CIRCOLANTE

DL 21 giugno 2022, n.73 (convertito con L. 4 agosto 2022, n. 122)

Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati

- Il co. 3-octies dell'art. 45 del DL prevede che: *“Considerata l’eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell’esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, **possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anziché al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole**”.*

TITOLI ISCRITTI NEL CIRCOLANTE

DL 21 giugno 2022, n.73 (convertito con L. 4 agosto 2022, n. 122)

Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati

- *“L’applicazione delle disposizioni del primo periodo, in relazione all’evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, può essere prorogata con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze”.*



Concede la facoltà di derogare al criterio di valutazione previsto dall’art. 2426 c.c. per i titoli iscritti nell’attivo circolante ed ha carattere transitorio.

Il DM 14.9.2023 ha prorogato la disposizione all’esercizio 2023.

DECRETO 14 SETTEMBRE 2023

Decreta:

Art. 1.

1. Le disposizioni di cui all'art. 45, commi 3-*octies* e 3-*novies*, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, si applicano anche per tutto l'esercizio 2023. Le imprese indicate al comma 3-*novies* che si avvalgono della facoltà di cui al comma 3-*octies* destinano a una riserva

indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori registrati in applicazione delle disposizioni dei commi 3-*octies* e 3-*novies* e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta differenza, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi.

Il presente decreto sarà pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.



Il DM 14.9.2023 ha prorogato la disposizione all'esercizio 2023.

INFORMATIVA DA INDICARE NELLA NOTA INTEGRATIVA

15. Fermo restando l' informativa da riportare in nota integrativa ai sensi dell'OIC 20, dell'OIC 21 e dell'OIC 28 "*Patrimonio Netto*", 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.

EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI OIC

APPROVATI IN VIA DEFINITIVA il 18 MARZO 2024

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

(Omissis)

152C. Gli emendamenti ai paragrafi 49, 56, 84, 92, 94 e 98 emessi in data 18 marzo 2024, si applicano ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

EMENDAMENTI ALL' OIC 12, ALL'OIC 15 E ALL'OIC 19 IN TEMA DI SCONTI

- È stata segnalata all'OIC una possibile incoerenza tra diversi principi contabili che disciplinano la contabilizzazione degli sconti: mentre l'OIC 34 disciplina la contabilizzazione degli sconti in senso generale, prevedendo che siano contabilizzati in riduzione dei ricavi, altri principi contabili (OIC 12, OIC 15 e OIC 19) distinguono tra sconti di natura commerciale (da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi) e sconti di natura finanziaria (da contabilizzarsi come onere finanziario).
- è stato richiesto un intervento volto a chiarire se l'utilizzo della parola "sconto" contenuta nell'OIC 34 vada riferita agli sconti commerciali oppure anche a quelli finanziari.

EMENDAMENTI ALL' OIC 12, ALL'OIC 15 E ALL'OIC 19 IN TEMA DI SCONTI

- L'art. 2425-bis, comma 1, c.c. prevede che *“I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi (...)”*. La norma non distingue tra sconti di natura commerciale e sconti di natura finanziaria, bensì inquadrando temporalmente l'istituto dello sconto solo al momento della rilevazione del ricavo.



L'OIC 34 stabilisce che gli sconti sono rilevati in riduzione dei ricavi.

EMENDAMENTI ALL' OIC 12, ALL'OIC 15 E ALL'OIC 19 IN TEMA DI SCONTI

- Il problema interpretativo è sorto con l'utilizzo della parola "sconto" anche nell'OIC 15.
- L'OIC nel documento sottolinea come il termine "sconto" utilizzato nell'OIC 15 si riferisca agli effetti economici conseguenti a variazioni nei flussi finanziari attesi di un credito già iscritto in bilancio (ad esempio, l'incasso anticipato rispetto alle scadenze contrattuali).



La componente economica, ai sensi dell'OIC 15, ha natura finanziaria e deve essere contabilizzata come oneri o proventi finanziari.

EMENDAMENTI ALL' OIC 12, ALL'OIC 15 E ALL'OIC 19 IN TEMA DI SCONTI

- L'OIC, al fine di evitare il rischio di errate interpretazioni dei principi contabili, ha ritenuto opportuno che la parola sconto sia utilizzata solo nel principio contabile sui ricavi e non anche in altri principi che trattano di variazioni di flussi di cassa.
- Ha pertanto proposto di riformulare i paragrafi 54 e 57 dell'OIC 15 in conseguenza dell'eliminazione dei riferimenti alla parola "sconto".



Resta ferma la disciplina contabile degli effetti economici prodotti dalle variazioni dei flussi di cassa successive all'iscrizione del credito e pertanto **la modifica proposta assume carattere editoriale e non sostanziale**, per evitare che possano generarsi dubbi interpretativi.

EMENDAMENTI ALL' OIC 12, ALL'OIC 15 E ALL'OIC 19 IN TEMA DI SCONTI

- La parola “sconto” è utilizzata anche nei principi contabili OIC 12 e OIC 19, quindi, per coerenza, è stata proposta la riformulazione dei paragrafi 49, 92, 94 e 98 dell'OIC 12 e dei paragrafi 66 e 72 dell'OIC 19.
- Con l'emendamento è stato introdotto nell'OIC 15 un esempio per illustrare il trattamento contabile dell'incasso anticipato di un credito nel caso in cui la società venditrice non applichi il criterio del costo ammortizzato (non è stato previsto per le società che applicano il costo ammortizzato in quanto è già presente nell'OIC 15).

EMENDAMENTI ALL' OIC 12

C16d) Proventi diversi dai precedenti

92. Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:

(Omissis)

~~– seonti finanziari attivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;~~

(Omissis)

94. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:

– interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;

~~– seonti finanziari passivi che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito;~~

(Omissis)

– C16d) *Proventi diversi dai precedenti* include tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:

(Omissis)

~~– seonti finanziari attivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;~~

(Omissis)

– C17) *Interessi e altri oneri finanziari* comprende tutti gli oneri finanziari qualunque sia la loro fonte. L'importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:

(Omissis)

~~– seonti finanziari passivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito;~~

(Omissis)

NB: sono riportate solo le modifiche più significative

EMENDAMENTI ALL' OIC 19

~~66. Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito, sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.~~

(Omissis)

Valutazione successiva dei debiti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

71. Nel caso di estinzione anticipata di un debito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali): – l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del debito e l'esborso relativo all'estinzione è rilevata nel conto economico tra i proventi o tra gli oneri finanziari; – l'eventuale valore contabile residuo dei costi di transazione iscritti tra i risconti attivi è addebitato a conto economico tra gli oneri finanziari.

~~72. Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso alla determinazione del valore iniziale di iscrizione perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del debito, sono rilevati al momento del pagamento come proventi di natura finanziaria.~~

NB: sono riportate
solo le modifiche
più significative

EMENDAMENTI ALL' OIC 15

(Omissis)

~~54. Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso come oneri di natura finanziaria.~~

Valutazione successiva dei crediti non valutati al costo ammortizzato nel bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e nel bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

(Omissis)

~~57. Gli sconti e gli abbuoni di natura finanziaria (per esempio per pagamento a pronta cassa), che non hanno concorso al computo del valore di presumibile realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito, sono rilevati al momento dell'incasso.~~ Nel caso di incasso anticipato, in tutto o in parte, di un credito (rispetto alle originarie scadenze contrattuali) l'eventuale differenza tra il valore contabile residuo del credito e l'incasso è rilevata nel conto economico come oneri di natura finanziaria.

NB: sono riportate
solo le modifiche
più significative

EMENDAMENTI ALL' OIC 15

Esempio

- Il 1° gennaio n una società vende una partita di merci all'ingrosso per 50.000,00 euro (non si considera l'IVA). Le condizioni di vendita praticate dalla società prevedono l'incasso dei crediti verso clienti grossisti a 90 giorni dalla data fattura.
- Per venire incontro alle esigenze finanziarie del cliente, la società vende le merci prevedendo un incasso dilazionato a 24 mesi, con incassi semestrali di 12.500,00 euro.
- La società iscrive il credito ed il relativo ricavo al valore di presumibile realizzo pari a 50.000,00 euro.

EMENDAMENTI ALL' OIC 15

Esempio

Le scritture contabili relative all'operazione sono le seguenti:

- rilevazione della vendita di merci (non si considera l'IVA) (1.01.n):

Clienti	a	Ricavi di vendita	50.000
---------	---	-------------------	--------

- rilevazione dell'incasso semestrale (30.06.n):

Banca c/c	a	Clienti	12.500
-----------	---	---------	--------

EMENDAMENTI ALL' OIC 15

Esempio

- Nel mese di luglio n la società incassa in via anticipata il credito per un importo totale di euro 37.000,00.
- Il valore contabile residuo del credito alla data è di euro 37.500,00, pertanto, la società rileva la differenza come onere finanziario.
- La scrittura contabile è la seguente:

<i>diversi</i>	a	Clienti		37.500
Banca c/c			37.000	
Oneri finanziari			500	

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

L'OIC ha ricevuto la seguente richiesta di chiarimento: se la contropartita dell'iscrizione del fondo può essere portata ad incremento del costo del cespite per il quale la società ha un'obbligazione allo smantellamento e ripristino.

Le disposizioni attualmente contenute nei principi contabili potrebbero portare a diversi modelli di contabilizzazione della fattispecie:

1. iscrizione immediata di un fondo oneri pari all'intera passività da sostenere in futuro (OIC 31), dando maggior rilievo all'informazione patrimoniale segnalando per intero nel passivo della società il costo futuro di smantellamento e ripristino;
2. iscrizione graduale del fondo (par. 62 dell'OIC 16), privilegiando l'informazione di CE sulla ripartizione del costo futuro di smantellamento e ripristino negli esercizi che intercorrono tra l'insorgenza dell'obbligazione e il sostenimento finanziario del costo.

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

Entrambe le informazioni sono rilevanti per il lettore del bilancio:

- l'iscrizione della passività per l'intero costo che sarà sostenuto rappresenta un indicatore rilevante sotto il profilo della solvibilità;
- la ripartizione del costo lungo la durata della vita utile del bene è rilevante per la valutazione della *performance* e, riducendo la volatilità dei risultati, per la comparabilità dei bilanci da un esercizio ad un altro.

Entrambi i contenuti informativi andrebbero perseguiti. Il modello contabile oggetto della richiesta di chiarimento (quello che prevede l'incremento del costo del cespite in contropartita al fondo oneri per smantellamento e ripristino) consente di fornire contemporaneamente entrambe le informazioni.

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

- L'informazione sulla passività per l'obbligazione assunta è fornita dall'iscrizione del fondo oneri, mentre l'informazione sulla ripartizione del costo nel tempo è garantita dagli ammortamenti del cespite il cui costo iniziale è stato incrementato per effetto dell'iscrizione del corrispondente fondo oneri.
- Per tali motivi, l'OIC si propone di introdurre una specifica disciplina contabile relativa agli obblighi di smantellamento e ripristino. Il modello contabile unico che andrebbe applicato in queste circostanze è **quello della contestuale iscrizione di un fondo smantellamento e ripristino in contropartita all'incremento del costo del cespite cui si riferisce.**

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

- Considerato che l'introduzione di tale modello contabile rappresenta un'innovazione, in taluni casi rilevante, si è deciso di consentire l'applicazione prospettica, per evitare che le società incorrano in rilevanti costi di prima applicazione.
- È stato inserito un esempio illustrativo volto a spiegare il funzionamento di tale modello contabile.

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

Esempio proposto dall'OIC (non parte integrante del principio)

- Una società acquista un impianto di produzione di agenti chimici e assume l'impegno a smantellarlo al termine della sua vita utile. L'impianto è disponibile per l'uso dal 1° gennaio 2020 ed ha una vita utile di 10 anni.
- Essendo l'orizzonte temporale un elemento significativo nella stima della passività connessa all'obbligazione di smantellamento, la società decide di tenere conto del passaggio del tempo nella stima del fondo.

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

Esempio

- Il costo di acquisto dell'impianto è pari a 90.000 euro.
- A tale costo deve essere aggiunto **il valore attuale dei costi di smantellamento che la società stima da sostenere al termine della vita utile.**
- Il costo di iscrizione dell'impianto è pari a 100.000 euro, includendo 10.000 euro di costi di smantellamento determinati attualizzando al 3,42% (tasso BTP a 10 anni) il costo futuro di smantellamento stimato pari a 14.000 euro.

Impianto

a

Fondo oneri di
smantellamento e ripristino

10.000

EMENDAMENTI IN TEMA DI FONDO DI SMANTELLAMENTO E RIPRISTINO

Esempio

- Di seguito si riporta la movimentazione dell'immobilizzazione materiale e del fondo smantellamento lungo la durata della vita utile:

Anno	VNC iniziale	ammortamento	VNC finale		Fondo smantellamento iniziale	accantonamento a conto economico	Fondo smantellamento finale
2020	100.000	10.000	90.000		10.000	342	10.342
2021	90.000	10.000	80.000		10.342	354	10.696
2022	80.000	10.000	70.000		10.696	366	11.062
2023	70.000	10.000	60.000		11.062	379	11.441
2024	60.000	10.000	50.000		11.441	391	11.832
2025	50.000	10.000	40.000		11.832	405	12.237
2026	40.000	10.000	30.000		12.237	419	12.656
2027	30.000	10.000	20.000		12.656	433	13.089
2028	20.000	10.000	10.000		13.089	448	13.537
2029	10.000	10.000	-		13.537	463	14.000

EMENDAMENTI OIC 16

EMENDAMENTI ALL' OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

(Omissis)

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

(Omissis)

32. Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione, che include:

- sole i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in leasing, o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile;
- i costi di smantellamento e rimozione del cespite e/o ripristino del sito, nel momento in cui tali obbligazioni sono assunte.

I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene. Ai fini della determinazione di eventuali perdite di valore ai sensi dell'OIC 9, nella stima del valore d'uso del bene non vanno considerati i flussi di cassa futuri in uscita relativi ai costi di smantellamento e/o ripristino.

EMENDAMENTI OIC 16

Costi di smantellamento e/o ripristino

40 A. I costi di smantellamento e/o ripristino rientrano tra i costi capitalizzabili. Tali costi sono iscritti nel momento in cui è assunta l'obbligazione a smantellare il cespite e/o ripristinare il sito in cui il cespite è ubicato in contropartita ad un fondo rischi e oneri. La stima di tali costi e l'aggiornamento successivo sono operati ai sensi delle disposizioni dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e TFR*.

Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 dell'OIC 31 - *Fondi per rischi e oneri e TFR* sono imputati a conto economico.

L'ammortamento di tali costi è parametrato alla vita utile del cespite cui si riferiscono.

(Omissis)

EMENDAMENTI OIC 16

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

(Omissis)

Piano di ammortamento

62. Le immobilizzazioni materiali sono ammortizzate sistematicamente. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi: *(a) valore da ammortizzare, (b) residua possibilità di utilizzazione, (c) metodi di ammortamento.*

Il valore residuo dell'immobilizzazione, inizialmente stimato nel momento della redazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per caratteristiche tecniche che per processo di utilizzazione cui sono state sottoposte, deve essere rivisto periodicamente al fine di verificare che la stima iniziale sia ancora valida. ~~Tale valore va considerato al netto dei presumibili costi di rimozione.~~ Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. ~~Se il costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o altro fondo analogo.~~

L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile.

(Omissis)

EMENDAMENTI OIC 31

Classificazione e contenuto delle voci

(Omissis)

18. La voce B4 “altri” accoglie le tipologie di fondi per rischi e oneri diverse da quelle precedenti, quali ad esempio:

- fondi per cause in corso;
- fondi per garanzie prestate;
- fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi;
- fondi per manutenzione ciclica;
- fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d’azienda ricevuti in affitto;
- fondi per operazioni e concorsi a premio;
- fondi per resi di prodotti;
- fondi per recupero ambientale;
- fondi per oneri di smantellamento e/o ripristino;
- fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
- fondi per contratti onerosi.

EMENDAMENTI OIC 31

19 A Il fondo per smantellamento e/o ripristino è iscritto in contropartita del cespite, laddove iscritto in bilancio, sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito. Gli aggiornamenti di stima dei costi di smantellamento e/o ripristino sono portati ad incremento o decremento del cespite a cui si riferiscono. Eventuali aggiornamenti di stima del fondo relativi al trascorrere del tempo di cui al paragrafo 34 del presente principio ovvero all'adeguamento del tasso di attualizzazione, sono imputati nella stima dell'accantonamento a conto economico.



Novità

19B Laddove il cespite sul quale insiste l'obbligazione di smantellamento del bene e/o ripristino del sito non risulti iscritto in bilancio, come nel caso di beni in concessione, in affitto o in usufrutto, in contropartita del fondo di smantellamento del bene e/o ripristino del sito è rilevata un'attività iscritta tra le *Altre immobilizzazioni immateriali* ai sensi dell'OIC 24 – *Immobilizzazioni immateriali*. L'ammortamento di tale attività si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura del cespite sul quale insiste l'obbligazione e la durata residua della concessione, dell'affitto o dell'usufrutto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.

(Omissis)

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

13. Laddove l'obbligazione di smantellamento e/o ripristino del sito insista su un bene che non è iscritto in bilancio, come un'attività in concessione, un bene in affitto o usufrutto, la contropartita del fondo oneri di smantellamento del cespite e/o ripristino del sito sarà un'attività iscritta tra le Altre Immobilizzazioni Immateriali nel rispetto dei principi generali dell'OIC 24, tenuto conto della recuperabilità. Nel caso invece in cui, l'obbligazione sia di ripristinare il bene restituendolo al concedente o al proprietario in perfette condizioni di funzionamento, si applica, per analogia, quanto previsto dall'esempio *Fondi manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto* del presente principio. In quest'ultimo caso, infatti, gli accantonamenti al fondo devono essere ripartiti sistematicamente lungo la durata della concessione o dell'affitto o dell'usufrutto, per riflettere il progressivo e graduale utilizzo del bene ed il conseguente deperimento.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

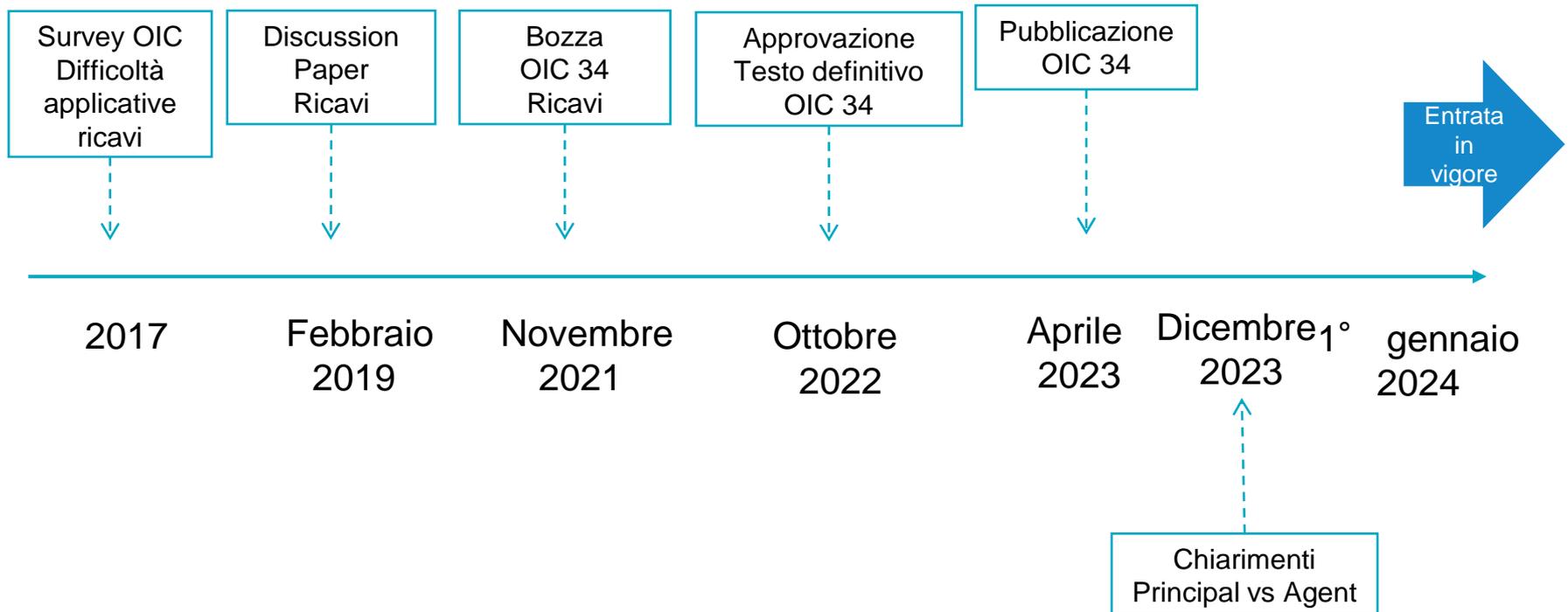
27. Un'altra modifica effettuata in conseguenza della pubblicazione dell'OIC 34 è quella in tema di garanzie e penalità. In particolare, il paragrafo 56 dell'OIC 12 relativo alla voce *Altri ricavi e proventi* tratta la classificazione delle eccedenze di fondi oneri. Poiché tale paragrafo richiama il caso delle eccedenze su fondi garanzie è necessario specificare che successivamente alla pubblicazione dell'OIC 34 l'unico caso di fondo garanzia iscritto in bilancio è quello relativo a garanzie previste dalla legge. Infatti, per tutte le altre forme di garanzie fornite al cliente l'OIC 34 prevede che siano rilevate come una prestazione di vendita separata e che quindi siano contabilizzate nella voce A1 del conto economico.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

28. Il paragrafo 84 dell'OIC 12 stabilisce i costi che vanno classificati nella voce oneri diversi di gestione. Tale paragrafo include i costi per penalità su vendite. Con la pubblicazione dell'OIC 34 le penalità su vendite sono rilevate a riduzione dei ricavi e non negli oneri diversi di gestione, e pertanto al paragrafo 84 dell'OIC 12 è stato specificato che nella voce B14 vanno rilevate solo le penalità che non derivano da contratti di vendita ex OIC 34 - Ricavi. Per coerenza il paragrafo 56 è stato modificato eliminando le penalità addebitate a clienti, in quanto rappresentano corrispettivi variabili da contabilizzarsi ai sensi dell'OIC 34 nella voce A1.

OIC 34 RICAVI

ITER DI APPROVAZIONE DEL DOCUMENTO



FINALITÀ DEL PRINCIPIO E AMBITO DI APPLICAZIONE

L'OIC 34 – Ricavi disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.



Ambito di applicazione: tutte le transazioni che comportano l'iscrizione dei ricavi **da vendita di beni e prestazioni di servizi, indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico** a partire dal bilancio con esercizio avente inizio a partire dal 1 gennaio 2024.

Esclusioni:

- **OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione**
- **Ricavi derivanti da cessioni di azienda**
- **Affitti attivi**
- **Ristorni**
- **Transazioni che non hanno finalità di compravendita**

CHI LO DEVE APPLICARE

Tutte le società che redigono il bilancio secondo il Codice Civile (OIC), indipendentemente dalla dimensione:

- Bilancio d'esercizio in forma ordinaria
- Bilancio d'esercizio in forma abbreviata
- Bilancio delle microimprese
- Bilancio consolidato

**Alcune semplificazioni
per società minori**

CHI LO DEVE APPLICARE

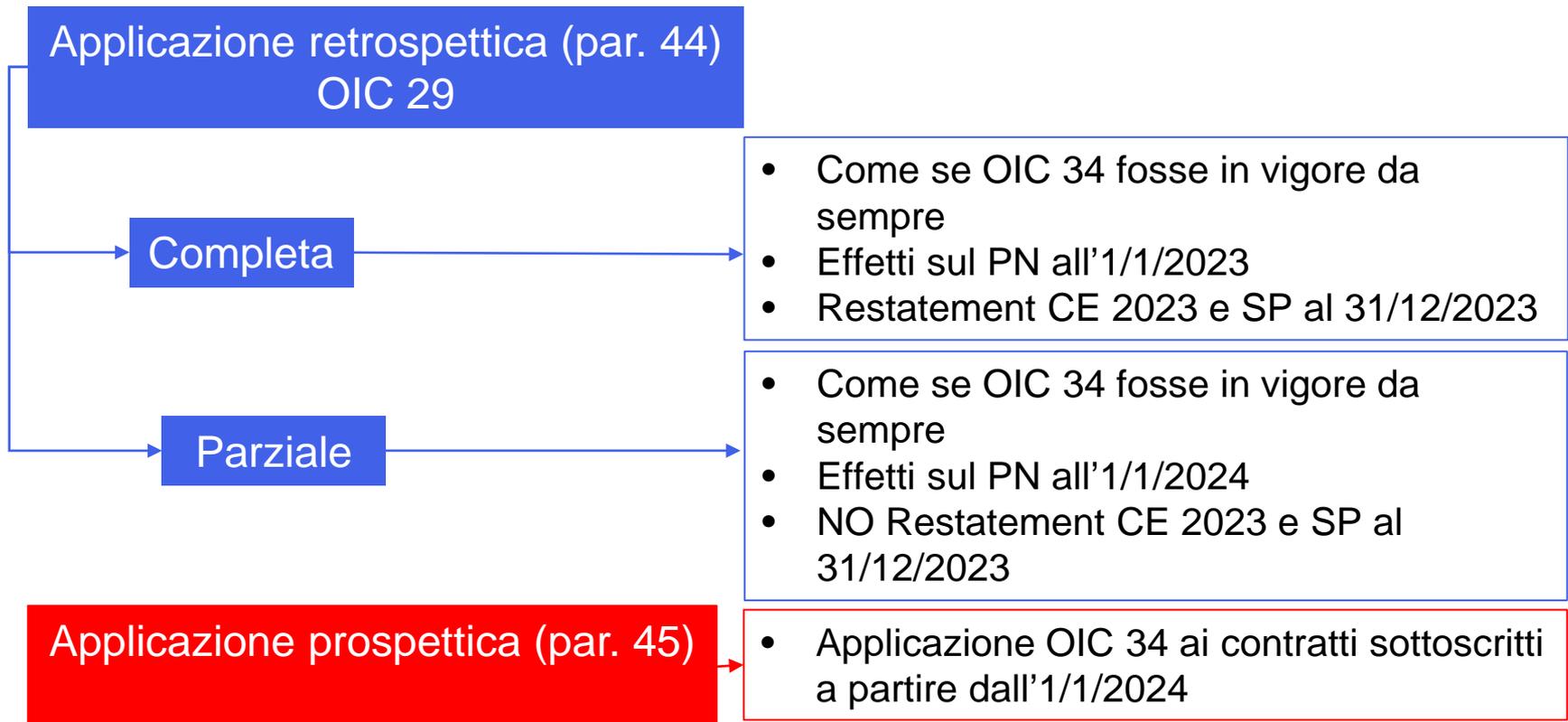
Semplificazioni per società con bilancio in forma abbreviata e micro-imprese

- Termini di pagamento oltre i 12 mesi → possibilità di non aggiornare (par 12)
- Identificazione unità elementare di contabilizzazione → effetti irrilevanti (presunzione per società di minori dimensioni) (par. 18)
- Diritto di reso → correzione del margine (par. 30)
- Informazioni in nota integrativa (parr. 39-42)

DA QUANDO SI APPLICA

1° GENNAIO 2024

Per esercizi 1/1-31/12



COME PREPARARSI IN TEMPO

- Principio contabile che non impatta solo in sede di chiusura
- Anche se si applica in modo prospettico, per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio gli effetti devono essere rappresentati secondo il nuovo principio contabile
- Analisi dei contratti
 - Verifica della presenza/assenza dei contratti
 - «Lettura» dei contratti e delle clausole contrattuali in ottica OIC 34
 - ✓ Predisposizione di check-list per verificare la presenza di situazioni «complesse»
 - Opportunità di intervento su alcuni contratti
 - Predisposizione di «accounting policy» affinché il principio venga applicato in modo coerente

LE REGOLE DI BASE DEL NUOVO PRINCIPIO

- Struttura del documento
- Definizioni
- La necessità di analisi dei contratti: raggruppamento di contratti e prezzo complessivo
- Come identificare e valorizzare l'unità elementare di contabilizzazione
- La contabilizzazione “separata” del prezzo complessivo
- Quando rilevare inizialmente i ricavi per:
 - Vendita di beni
 - Prestazioni di servizi

STRUTTURA DEL DOCUMENTO

Ricavi



FINALITÀ DEL PRINCIPIO.....	.....
AMBITO DI APPLICAZIONE.....	.....
DEFINIZIONI.....	.....
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI.....	.....
RILEVAZIONE INIZIALE.....	.....
Raggruppamenti di contratti.....	.....
Prezzo complessivo del contratto.....	.....
Corrispettivi variabili.....	.....
Identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione.....	.....
Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione.....	.....
Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione.....	.....
Rilevazione dei ricavi.....	.....
Rilevazione dei ricavi per vendita di beni.....	.....
Vendite con diritto di reso.....	.....
Rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi.....	.....
VALUTAZIONI SUCCESSIVE.....	.....
NOTA INTEGRATIVA.....	.....
Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435- <i>bis</i> c.c.)....	.....
Informazioni relative alle micro imprese (art. 2435- <i>ter</i> c.c.).....	.....
DATA DI ENTRATA IN VIGORE.....	.....
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE .....	.....

STRUTTURA DEL DOCUMENTO

Ricavi



APPENDICE A – GUIDA APPLICATIVA

Vendita con garanzia

Cessione di licenze

Vendite con obbligo di riacquisto

Società che agisce per conto proprio o per conto di terzi

Vendite con opzioni di riacquisto e vendite condizionate

Costi per l'ottenimento del contratto

Contratti onerosi

I RICAVI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

ESEMPI ILLUSTRATIVI

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

OIC 34 – DEFINIZIONI

Cliente: colui che ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.

Prezzo complessivo del contratto: l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto.

Corrispettivo variabile: importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.

~~**Unità elementare di contabilizzazione:** singola prestazione inclusa nel contratto da contabilizzare separatamente.~~

Transazioni che non hanno finalità commerciale: operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.

RILEVAZIONE INIZIALE – STEP

- Raggruppamento di contratti
- Prezzo complessivo del contratto
- Corrispettivi variabili
- Identificazione e valorizzazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- Allocazione del prezzo complessivo in presenza di più unità elementari di contabilizzazione
- Rilevazione dei ricavi

RAGGRUPPAMENTO DI CONTRATTI

Un gruppo di contratti è trattato come singolo contratto quando sono **negoziati simultaneamente con lo stesso cliente** e quando si verifica una delle seguenti condizioni:

- a) il gruppo di contratti è stato **negoziato in modo congiunto** con un **unico obiettivo commerciale** ed esiste apposita documentazione di ciò
- b) il **prezzo** di un contratto **dipende dai prezzi** o dalle **prestazioni degli altri contratti**



RAGGRUPPAMENTO DI CONTRATTI

CASO

L'impresa stipula con un cliente, nello stesso giorno, i seguenti contratti (par. 9):

- Contratto di locazione di un bene per 9 mesi a 100 euro al mese;
- Contratto con il quale il cliente si obbliga irrevocabilmente a comprare il bene al termine dei 9 mesi a 4.150 euro;

Nei casi in cui il bene viene venduto al cliente con passaggio di proprietà contestuale alla consegna, il prezzo di listino è pari 5.000 euro

Due contratti, ma, dal punto di vista contabile come devono essere trattati?

- i contratti sono sottoscritti nello stesso giorno, nei confronti dello stesso cliente;
- la negoziazione dei due contratti è avvenuta con un unico obiettivo commerciale, vendere l'attrezzatura. Tale obiettivo risulta dagli scambi di email;
- il prezzo del contratto con il quale il cliente si obbliga irrevocabilmente a comprare l'attrezzatura dipende dalla durata e dal prezzo del contratto di locazione.

Quindi, unico contratto dal punto di vista contabile

RAGGRUPPAMENTO DI CONTRATTI

CASO

- Quando avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici?
 - Verosimilmente, alla consegna del bene
- La differenza (50) tra il prezzo di listino (5.000 euro) e la somma di quanto incassato ($9 \times 100 + 4.150 = 5.050$) come deve essere trattata?
 - Vendita con pagamento differito, quindi la differenza è provento finanziario

PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

Il prezzo del contratto (par. 10):

- È desumibile dalle **clausole** del contratto
- Si tiene conto di **importi dovuti** al cliente assimilabili a **sconti** (riduzione del prezzo complessivo). Se, invece, gli importi dovuti ai clienti sono relativi a **prestazioni ricevute** incluse nel medesimo contratto, devono essere contabilizzate come costo
- Se presenta degli **elementi di variabilità**, si deve procedere con la **valorizzazione** di tali componenti variabili
- Se i **termini di pagamento sono superiori a 12 mesi** senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, il prezzo complessivo è determinato attualizzando i flussi finanziari al tasso di mercato (par. 11) → **possibilità di non applicarlo per società con bilancio abbreviato o micro-impresa (par. 12)**
- Se il pagamento avviene tramite **attività diverse dalle disponibilità liquide**, il prezzo complessivo del contratto è pari al valore di mercato di tale attività (par. 13)

PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

Prezzo del contratto: 100
Importo dovuto al cliente: 10

Sconto

Conto economico	
A.1 Ricavi da vendita di beni	90
B.7 Costi per servizi	

Prestazione ricevuta

Conto economico	
A.1 Ricavi da vendita di beni	100
B.7 Costi per servizi	(10)

PREZZO COMPLESSIVO DEL CONTRATTO

CASO

CONTABILIZZAZIONE IMPORTO DA PAGARE AL CLIENTE

Una società che produce elettrodomestici stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di beni alla data del 31.12.202X per un prezzo di euro 1 milione. Il cliente è una società di retail a cui è riconosciuto un importo iniziale di euro 50.000 per adeguare i propri negozi ai prodotti acquistati dalla società.

La società nel determinare il prezzo complessivo del contratto, valuta che l'importo pagato al cliente è assimilabile ad uno sconto e pertanto lo contabilizza in riduzione dei ricavi.

COSA SUCCEDE SE LA SOMMA PAGATA È RELATIVA
AD UN CONTRATTO «QUADRO» PLURIENNALE?

CORRISPETTIVI VARIABILI

In aumento (par. 14)

I corrispettivi aggiuntivi (es. incentivi), sono inclusi nel prezzo complessivo solo quando divengono **ragionevolmente certi**.

Come si verifica la ragionevole certezza?
Quali elementi si devono considerare?

- esperienza storica
- elementi contrattuali
- dati previsionali

In diminuzione (par. 15)

Sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzare in riduzione ai ricavi sulla base di alcune stime che riflettano la storicità aziendale e/o elaborazioni statistiche. I metodi che si possono impiegare sono:

- **Media ponderata dei possibili importi del corrispettivo**. Applicabile per casi in cui sono presenti molti scenari (es. penali a seconda dei giorni di ritardo)
- **Importo più probabile**. Applicabile per casi in cui sono presenti due scenari (es. importi di penali fissi in caso di consegna in ritardo)

CORRISPETTIVI VARIABILI – SCONTI

Emendamenti OIC in discussione

CASO

Vendita di un macchinario a 100 euro, pagamento a 90 giorni

Se il cliente paga pronta cassa, sconto del 2%

Il ricavo è sempre 98. Lo «sconto» pronta cassa rappresenta, in realtà, un provento finanziario per il «finanziamento esplicito» del cliente.

a) Se il cliente paga a 90 giorni:

<i>Crediti vs clienti</i>	a	diversi		100
	a	Ricavi di vendita	98	
	a	Proventi finanziari	2	

a) Se il cliente paga immediatamente:

<i>Crediti vs clienti</i>	a	Ricavi di vendita		98
---------------------------	---	-------------------	--	----

CORRISPETTIVI VARIABILI – PREMI DI QUANTITÀ

CASO

Caso a) – premi in denaro

Vendita di un macchinario a 100 euro. Se il cliente acquista almeno 10 macchinari in un anno solare, riconoscimento di un premio di quantità pari al 10% su tutte le macchine vendute nell'anno

Sulla base della propria esperienza storica, la società stima altamente probabile che il cliente acquisti le 10 macchine e che, pertanto, abbia diritto al premio

Se le macchine vendute sono esattamente pari a 10:

<i>Crediti vs clienti</i>	a	<i>Ricavi di vendita</i>	|	1.000
<i>Ricavi di vendita</i>	a	<i>Clienti c/premi da liquidare</i>	|	100

CORRISPETTIVI VARIABILI – PREMI DI QUANTITÀ

CASO

Caso B) – premi in natura

Vendita di un macchinario a 100 euro. Se il cliente acquista almeno 10 macchinari in un anno solare, cessione a titolo «gratuito» di una macchina

Sulla base della propria esperienza storica, la società stima altamente probabile che il cliente acquisti le 10 macchine e che, pertanto, abbia diritto al premio. Nello specifico, ritiene che il cliente acquisti esattamente 10 macchine.

Pertanto, il ricavo complessivo di 100 euro x 10 macchinari = euro 1.000 è in realtà da attribuirsi a 11 macchinari. L'undicesimo macchinario sarà ceduto nell'esercizio successivo. Ricavo unitario: euro 1.000 / 11 = 90,9

<i>Crediti vs clienti</i>	a	<i>Ricavi di vendita</i>	|	1.000
<i>Ricavi di vendita</i>	a	<i>Clienti c/premi da liquidare</i>	|	90,9

IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Vendita bene
Prestazione servizio

Unica unità elementare di contabilizzazione o più unità elementari di contabilizzazione? I diritti e le obbligazioni sono unitari o separati?

Devono essere **trattati separatamente** i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promesse al cliente (par. 16)

- Vendita di un macchinario comprensivo di due anni di «assistenza» gratuita:
 - Vendita di beni
 - Servizio di assistenza biennale

CASO

IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Vendita bene
Prestazione servizio

Unica unità elementare di contabilizzazione o più unità elementari di contabilizzazione? I diritti e le obbligazioni sono unitari o separati?

Devono essere **trattati separatamente** i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promesse al cliente

- Vendita di un macchinario comprensivo di due anni di «assistenza» gratuita
- Vendita del macchinario, servizio di installazione e formazione del personale
- Contratto per la fornitura pluriennale di componenti. Nel contratto la società si obbliga ad effettuare attività di sviluppo e a cedere il tooling necessari per la fornitura dei beni

IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Non si procede alla separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando (par. 17):

- i singoli beni o servizi sono **integrati** ed **interdipendenti** tra loro → non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri
- una o più prestazioni previste dal contratto **non rientrano nelle attività caratteristiche della società** e sono **prestate gratuitamente** → operazioni a premio in cui il cliente ha diritto esclusivamente a beni o servizi diversi da quelli commercializzati dalla società

Separazione è da effettuare sempre?

- Non si effettua se le diverse promesse sono adempiute nello stesso esercizio
- Può non essere effettuata quando gli effetti sono irrilevanti

- Società che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro-imprese → si presume che gli effetti siano irrilevanti

IDENTIFICAZIONE DELL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

CASO

Il contratto tra Alfa (fornitore) e Beta (acquirente) prevede che Alfa:

- Consegna il macchinario
- Installi il macchinario
- Formi il personale

Installazione e formazione del personale sono da considerare «unità elementari di contabilizzazione»? Dipende:

- Il bene può essere utilizzato senza l'installazione e la formazione?
 - Sì → unità elementari distinte
 - No → unica unità elementare

Effetto:

- Differenti unità elementari di contabilizzazione → diversi momenti di rilevazione
- Unica unità elementare di contabilizzazione → unico momento, quindi solo dopo che installazione e formazione sono state erogate

RILEVAZIONE DEI RICAVI

La disciplina si suddivide a seconda di:

- Rilevazione dei ricavi per vendita di beni
- Rilevazione dei ricavi per prestazione di servizi

Tale fase serve per stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di competenza economica.

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

I ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte (par. 23):

- È avvenuto il **trasferimento sostanziale** dei **rischi** e **benefici** connessi alla vendita
- L'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo **attendibile**

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Per valutare se il **trasferimento sostanziale** dei **rischi** sia avvenuto, la società tiene conto dei seguenti fattori (par. 24):

- **Qualitativi** (es. valutazione delle clausole contrattuali)
- **Quantitativi** (es. valutazione esperienza storica)

Non si tiene conto del rischio di credito perché incide sulla recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio – OIC 15 e non sull'iscrizione del ricavo.

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Il **trasferimento sostanziale** dei **benefici** avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva.

I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene.

Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione.

Esempi – Modalità per ottenere benefici:

Uso del bene per la produzione di altri beni o prestazione di servizi, per aumentare il valore di altri beni, per estinguere passività o ridurre oneri o per la vendita e lo scambi.

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Diritto di reso → il diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato (par. 26)

VENDITE CHE NON SI PRESTANO AD UNA VALUTAZIONE PER MASSA

I ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene (par. 27)

VENDITE CHE SI PRESTANO AD UNA VALUTAZIONE PER MASSA

I ricavi sono rilevati al netto della media ponderata dei resi (par. 28)
La passività rilevata a fronte della riduzione dei ricavi è esposta tra i fondi oneri

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

Inoltre è necessario anche il **ripristino del costo del bene venduto nel magazzino** (par. 29) → è possibile valorizzare tali beni al loro costo medio

- Se rilevante, in una apposita voce del magazzino (attività per diritti di reso)
- Necessità di svalutazione nel caso di valore contabile > valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato

Può non essere applicato da società con bilancio abbreviato o micro-impresa (deve essere applicata a tutte le vendite con diritto di reso) che devono però rilevare un fondo rischi pari al margine dell'operazione

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

CASO

CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di 100 euro ciascuno, nel corso dell'esercizio 202X.

La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene è di euro 70.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

Percentuale di restituzione stimata: 5%

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

CASO

<i>Crediti vs clienti</i>	<i>a</i>	<i>Ricavi di vendita</i>	<i>50.000</i>
<i>Banca</i>	<i>a</i>	<i>Crediti vs clienti</i>	<i>50.000</i>
<i>Ricavi di vendita</i>	<i>a</i>	<i>Fondo rischi ed oneri</i>	<i>2.500 → 50.000 * 5%</i>
			<i>1.750 →</i>
<i>Magazzino</i>	<i>a</i>	<i>Variazione Riman. Magazz.</i>	<i>70 * 500 = 35.000. 35.000 * 0,05 = 1.750</i>

Il ricavo non considera i prodotti di cui si stima il reso

Il costo a conto economico non considera il costo dei prodotti di cui si stima il reso

Effetto: non si rileva il margine di 750 relativo ai prodotti di cui si stima il reso

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

CASO

CONTABILIZZAZIONE BILANCIO ABBREVIATO E MICRO-IMPRESA

<i>Crediti vs clienti</i>	<i>a</i>	<i>Ricavi di vendita</i>	<i>50.000</i>
<i>Banca</i>	<i>a</i>	<i>Crediti vs clienti</i>	<i>50.000</i>
<i>Ricavi di vendita</i>	<i>a</i>	<i>Fondo rischi ed oneri</i>	<i>750 → 2.500 – 1.750</i>

Il ricavo non considera il margine relativo ai prodotti di cui si stima il reso

Il costo a conto economico è relativo a tutti i prodotti, anche quelli di cui si stima il reso

Effetto: non si rileva il margine di 750 relativo ai prodotti di cui si stima il reso

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

ESEMPI APPLICATIVI (1/3)

CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Una società che produce beni vende ad un cliente 100 unità del prodotto A, 150 unità del prodotto B e 70 unità del prodotto C ad un prezzo unitario rispettivamente di 43 euro, 51 euro e 65 euro.

Il costo unitario del prodotto A è di 30 euro, del prodotto B di 40 euro e del prodotto C è di 50 euro.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

ESEMPI APPLICATIVI (2/3)

CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Nel caso specifico si individuano tre diverse unità elementari di contabilizzazione relative alla fornitura dei beni. Pertanto il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

Alla data di chiusura del bilancio la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nello specifico, reputa che i benefici siano stati completamente trasferiti, in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente già al momento della consegna.

Pertanto la società ha mantenuto unicamente il rischio di reso.

Procede così ad una valutazione di tale rischio e reputa che storicamente i clienti hanno restituito il 10% dei prodotti venduti. Tale valutazione si riferisce a tutte le tipologie di prodotto.

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER VENDITA DI BENI

ESEMPI APPLICATIVI (3/3)

CONTABILIZZAZIONE VENDITE CON DIRITTI DI RESO

Prodotto	Costo Magazzino	Quantità	Prezzo di Vendita	Ricavo	Valore Reso	Valore Attività
A	30	100	43	$4.300 = 43 \cdot 100$	$430 = 43 \cdot 10$	$300 = 30 \cdot 10$
B	40	150	51	$7.650 = 51 \cdot 150$	$765 = 51 \cdot 15$	$600 = 40 \cdot 15$
C	50	70	65	$4.550 = 65 \cdot 70$	$455 = 65 \cdot 7$	$350 = 50 \cdot 7$
Tot.				16.500	1.650	1.250

<u>Crediti vs clienti</u>	a	<u>Ricavi di vendita</u>	| 16.500
<u>Ricavi di vendita</u>	a	<u>Fondo rischi ed oneri</u>	| 1.650
<u>Magazzino</u>	a	<u>Variazione Magazzino</u>	| 1.250

RILEVAZIONE DEI RICAVI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI

Si rilevano sulla base dello **stato di avanzamento** se sono rispettate entrambe le condizioni (par. 31):

- a) l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita;
- b) l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato avanzamento può essere determinato in vari **modi** i quali possono essere rappresentati da (par. 32):

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro;
- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati.

Nel caso in cui la società **non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento**, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata (par. 33)

VALUTAZIONI SUCCESSIVE

Se, successivamente alla rilevazione iniziale, la società **rivede le proprie stime**, essa procede ad aggiornarne il valore per tener conto delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria (par. 34).

Se interviene una **modifica contrattuale** che prevede una **prestazione aggiuntiva** per un **corrispettivo aggiuntivo**, essa è contabilizzata separatamente (par. 34).

In caso di **sola modifica del corrispettivo** o di **sola modifica delle prestazioni da effettuare**, gli effetti del cambiamento sono contabilizzati allocando il valore residuo del contratto alle prestazioni da effettuare (par. 34).

NOTA INTEGRATIVA

L'Art. 2427 c. 1 c.c. richiede di fornire le seguenti informazioni:

- 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato
- 2) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche

NOTA INTEGRATIVA

OIC 34 prevede che, nell'applicare l'art. 2427 c. 1 c.c la società indichi in nota integrativa le seguenti informazioni se rilevanti:

- a) la metodologia utilizzata ai sensi del paragrafo 15 per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo si applica la relativa informativa prevista dall'OIC 15 "Crediti";
- b) il metodo utilizzato ai sensi del paragrafo 21 per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
- c) la metodologia utilizzata ai sensi del paragrafo 32 per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi.

Principio di Rilevanza (Art. 2423, comma 4, c.c.)

Esempio: il redattore di bilancio può non effettuare la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione quando la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi

CASI PARTICOLARI – CESSIONE DI LICENZE

Ricavo rilevato lungo la durata contrattuale

- Ricavi rilevati nel conto economico quando la società cede in uso la licenza al cliente lungo un periodo di tempo determinato. Il ricavo è iscritto in conto economico proporzionalmente lungo la durata contrattuale, a meno che non siano identificabili altri criteri (es. in funzione delle vendite)

Ricavo rilevato al momento della consegna della licenza

- Se il cliente ottiene **tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del fornitore** il ricavo da cessione della licenza è rilevato a conto economico al momento della consegna della licenza.

CASI PARTICOLARI – CESSIONE DI LICENZE

ESEMPI APPLICATIVI

CONTABILIZZAZIONE LICENZE

Una società cinematografica concede ad una società televisiva la licenza per la messa in visione di un film per i successivi 4 anni ad un canone annuale di euro 100.000.

La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.

La società conclude che l'uso della licenza da parte del cliente avviene senza che si rendano necessarie ulteriori attività da parte del venditore e pertanto rileva un **ricavo pari al valore attuale dell'intero corrispettivo** al momento della consegna della licenza stessa.

CASI PARTICOLARI – CESSIONE DI LICENZE

ESEMPI APPLICATIVI

CONTABILIZZAZIONE LICENZE

Una società di software concede ad una società una licenza per l'utilizzo di un software per i successivi 5 anni ad un canone mensile di euro 2.000.

La società individua una sola unità elementare di contabilizzazione data dalla cessione della licenza.

Il cliente per utilizzare la licenza software ha necessità di aggiornamenti periodici.

La società conclude che deve effettuare ulteriori attività (per esempio la realizzazione degli aggiornamenti periodici) per permettere l'uso della licenza al cliente e pertanto **rileva i ricavi proporzionalmente lungo la durata del contratto.**

CASI PARTICOLARI – CESSIONE DI LICENZE

ESEMPI APPLICATIVI

CONTABILIZZAZIONE LICENZE

Una società di moda concede ad un'altra società la licenza per l'utilizzo del marchio X per i successivi 4 anni.

Il contratto prevede che la società venditrice si impegni a continuare a pubblicizzare il marchio per i successivi 4 anni. La società che acquisisce la licenza deve pagare un canone mensile di euro 3.000 e royalties pari al 2% del totale delle vendite annue del prodotto con marchio X.

La società venditrice, conclude che deve rilevare i ricavi derivanti dalla cessione della licenza lungo la durata del contratto. Infatti, al momento della cessione della licenza, la società deve continuare a pubblicizzare il marchio per i prossimi 4 anni, e quindi il cliente in tale momento non ottiene tutti i benefici derivanti dall'uso della licenza stessa.

CASI PARTICOLARI – PRINCIPAL O AGENT?

- **Società che agisce per conto proprio (principal) o per conto di terzi (agent) (par. A.5)**



- L'OIC ha fornito nell'Appendice A alcuni elementi da analizzare per comprendere se la società A opera per conto proprio nella vendita di beni o nella prestazione di servizi ovvero per conto terzi.

CASI PARTICOLARI – PRINCIPAL O AGENT?

Chi agisce per conto proprio (par. A.6) (elementi da valutare disgiuntamente):

- ha la responsabilità di fornire i beni/servizi al cliente;
- ha il rischio di magazzino inteso come il rischio che i beni rimangano invenduti e quindi perdano di valore;
- ha il potere discrezionale di decidere il prezzo del bene o del servizio.

In ogni caso, è sempre necessaria l'analisi del contesto e del contratto

Iscrizione del **ricavo lordo** e del **costo di acquisto**

Chi agisce per conto terzi (par. A.7):

Iscrizione del **ricavo al netto dei costi sostenuti**, individuando la commissione spettante

CASI PARTICOLARI – PRINCIPAL O AGENT?

Chiarimenti dell'OIC forniti a dicembre 2023:

- OIC 34 non prevede applicazione retroattiva
- Fatti salvi i casi in cui l'OIC 34 conferma principi già esistenti
- A settembre 2017 l'OIC aveva fornito un chiarimento in merito alle società di intermediazione
 - business model di società che acquistano materie prime e contestualmente le rivendono oppure che acquistano materie prime vendute in un momento successivo, ma il cui rischio di prezzo viene neutralizzato attraverso contratti derivati.
- Risposta fornita in base all'OIC 15 (Crediti) e dell'OIC 13 (Rimanenze)
 - se la società non si assume alcun rischio e beneficio rilevante (“ponendo in essere nei fatti un'attività di intermediazione”) non iscrive in bilancio né il ricavo della vendita né il costo di acquisto della stessa;
 - se, invece, la società si assume rischi e benefici relativi all'acquisto della materia prima, sebbene con il rischio di prezzo neutralizzato da contratti di copertura, la società rileva i ricavi di vendita e i costi di acquisto e contabilizza i derivati sulla base delle disposizioni dell'OIC 32.
- Secondo OIC, pertanto, la valutazione dei rischi era un elemento già presente nei principi vigenti fino al 2023
- Stessa posizione di Assonime Circolare 30/2023