Le principali novità in tema di valutazioni di bilancio

Luca Magnano San Lio

Castellanza, 14 dicembre 2016

KPMG S.p.A.

—

kpmg.com/it

Agenda

1 I principi della rilevanza e della prevalenza della sostanza sulla forma

2 Le modifiche all'OIC 29 e la prima applicazione delle nuove disposizioni

3 La nuova disciplina delle immobilizzazioni materiali, immateriali e delle partecipazioni (OIC 16, OIC 21, OIC 24)

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

I principi della rilevanza e della prevalenza della sostanza sulla forma

Il principio della rilevanza

Il principio di rilevanza

New

- Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.
- Rimangono fermi gli obblighi in tema di **regolare tenuta delle scritture contabili**.
- Le società illustrano nella **nota integrativa** i **criteri** con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

[Art. 2423, c. 4 - Redazione del bilancio]

Considerazioni

Prevalente dottrina e giurisprudenza già riconoscevano l'esistenza di un principio generale di rilevanza nell'attuale disciplina di bilancio.

Equivalenza del concetto di rilevanza con il concetto di significatività da principi contabili (OIC 11): in attesa di conferma.

KPMG

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Il principio della rilevanza

Per effetto di detto nuovo principio sono state eliminate alcune previsioni in tema di criteri di valutazione di cui all'art. 2426 c.c. e di contenuto della nota integrativa di cui all'art. 2427 c.c..

Art. 2426 c.c.:

"Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:

…

12) ~~**le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione;**~~

…".

(sul tema chiaramente la Relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo: "l'introduzione del principio generale della rilevanza ha comportato l'eliminazione … della norma di cui al numero 12 del primo comma dell'art. 2426, chiaro esempio di applicazione del principio di rilevanza alla valutazione delle voci di bilancio").

KPMG

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Il principio della rilevanza

Art. 2427 c.c.:

"La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

…

7) la composizione delle voci "ratei e risconti attivi" e "ratei e risconti passivi" e della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale, ~~**quando il loro ammontare sia apprezzabile,**~~ nonché la composizione della voce "altre riserve";

…

9) ~~**gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime**~~ l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;

10) ~~**se significativa,**~~ la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;

… "

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Nel contesto dei principi di redazione di cui all'art. 2423-*bis* del c.c. il D.Lgs. n. 139/2015 ha apportato la seguente modifica:

"1. Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività~~, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato~~;

1 *bis*) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;

… "

E' ora più chiaro il riferimento al recepimento del principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Relazione illustrativa: "**Ai fini dell'applicazione di questa disposizione ai singoli casi concreti […], si sottolinea come la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali**"

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Nessuna novità in tema di contabilizzazione

Chiarimenti

Leasing finanziario

- L'introduzione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma porterebbe a contabilizzare le operazioni di leasing secondo il c.d. metodo finanziario.
- Il D.Lgs. 139/2015 non ha apportato modifiche all'art. 2427, c. 1, n. 22) C.C. (che individua l'informativa da riportare in Nota integrativa con riferimento ai contratti di locazione finanziaria), circostanza che presuppone l'adozione del c.d. metodo patrimoniale.
- Il legislatore ha preferito mantenere l'attuale impianto normativo, in attesa che si definisca il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si possa, quindi, riorganizzare la materia in modo complessivo (relazione illustrativa al decreto).

KPMG

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Esempi

Vendita di un prodotto con manutenzione in omaggio

- Vendita del prodotto Alpha (consegna 31 dicembre 200X) e manutenzione omaggio per 12 mesi.
- Prezzo di vendita: €10.000.
- Stima dei costi relativi al servizio di manutenzione: €1.000.
- *Fair value* del servizio di manutenzione €1.500.
- *Fair value* del prodotto Alpha €8.500.

OIC 2014		OIC 2016?	
Rilevazione ricavo €10.000	200X	Rilevazione ricavo €8.500	200X
Accantonamento costi di manutenzione €1.000	200X	Rilevazione ricavo relativo alla manutenzione per €1.500 in funzione della prestazione del servizio	200X+1

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Le modifiche all'OIC 29 e la prima applicazione delle nuove disposizioni

Modifiche all'OIC 29

Le nuove disposizioni in tema di cambiamento di principi contabili

OIC 29.10/13 - 2014

- Applicazione retroattiva.
- Effetto del cambiamento imputato a conto economico negli straordinari.
- Non richiesta la rideterminazione dati comparativi.
- Applicazione prospettica qualora:
  - non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento di principio
  - la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa.

New

OIC 29.17/20 - 2016

- Applicazione retroattiva.
- Effetto del cambiamento a **rettifica del patrimonio netto di apertura.**
- **Rideterminazione dell'effetto anche ai fini comparativi.**
- Se non fattibile o eccessivamente oneroso, è possibile non rettificare i dati comparativi.
- Quando non fattibile determinare l'effetto cumulato pregresso **applicazione prospettica dalla prima data in cui ciò è fattibile.**

KPMG

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

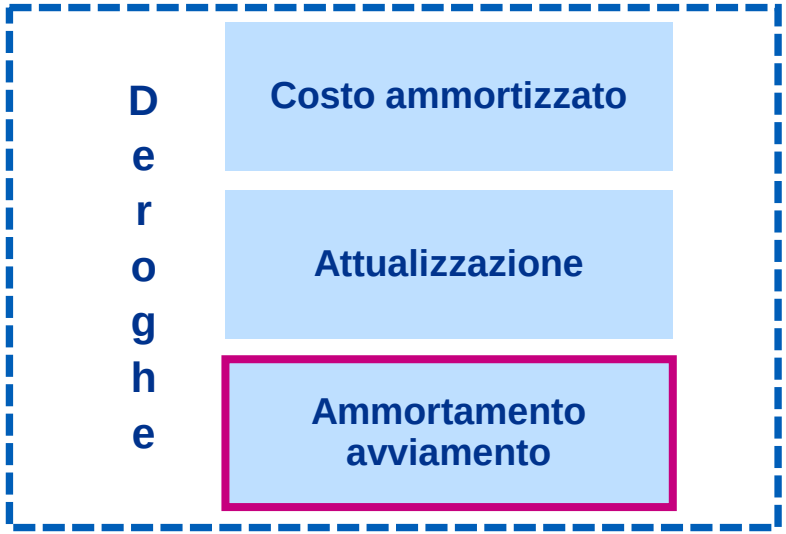
Regole di transizione

Applicazione e regole di transizione

— Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015 e già in parte declinate nei nuovi principi contabili sono applicabili retroattivamente ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio il 1° gennaio 2016.

— L'effetto pregresso è portato a rettifica del Patrimonio Netto di apertura al 1° gennaio 2015.

— Sarà necessario rideterminare i dati comparativi 2015.



© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

La nuova disciplina delle immobilizzazioni materiali, immateriali e delle partecipazioni (OIC 16, OIC 24, OIC 21)

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

Novità in tema di classificazione e contenuto delle voci

OIC 16.23 - 2014

Plusvalenze	Alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva della società	**A5 Altri ricavi e proventi**
Minusvalenze		**B14 Oneri diversi di gestione**
Plusvalenze	Alienazioni diverse da quelle derivanti dalla fisiologica sostituzione dei cespiti	**E20 "proventi"**
Minusvalenze		**E21 "oneri"**

OIC 16.27 - 2016

Plusvalenze	Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di cespiti sono iscritte nel conto economico	**A5 Altri ricavi e proventi**
Minusvalenze		**B14 Oneri diversi di gestione**

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

OIC 24 Immobilizzazioni immateriali

Novità in tema di classificazione e contenuto delle voci

OIC 24.17 - 2015		OIC 24.24 - 2016
L'articolo 2424 codice civile prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione: […] **2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;** […]	New	L'art. 2424 del codice civile prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione: […] **2) costi di sviluppo;** […]

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

La nuova disciplina delle immobilizzazioni materiali, immateriali e delle partecipazioni (OIC 16, OIC 24, OIC 21)

OIC 24 Immobilizzazioni immateriali

Disposizioni di prima applicazione	Soddisfano i requisiti new OIC 24	Non soddisfano i requisiti new OIC 24
Costi di pubblicità prima del 1° gennaio 2016	Riclassifica in BI1 Costi di impianto e di ampliamento	Effetti retroattivi OIC 29
Costi di ricerca prima del 1° gennaio 2016	Restano iscritti nella voce BI2 *Costi di Sviluppo*	Effetti retroattivi OIC 29

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

OIC 24 Immobilizzazioni immateriali

Ammortamento avviamento

— L'avviamento è ammortizzato con un criterio sistematico per un **periodo massimo di cinque anni.**

— Sono tuttavia **consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni.** […]qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai cinque anni.

[OIC 24.92]

New

— L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua **vita utile.**

— Nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo **non superiore a dieci anni.**

— Il periodo di ammortamento non può comunque superare i **venti anni.**

[OIC 24.66/70]

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

OIC 21 Partecipazioni

Principali novità

Eliminato il paragrafo

Nel caso di dividendi da società controllate, la loro rilevazione può essere anticipata all'esercizio di maturazione dei relativi utili se il bilancio è stato approvato dall'organo amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante.

Inoltre, le società controllanti, a condizione che abbiano pieno dominio sull'assemblea della controllata, possono anticipare la rilevazione del dividendo anche sulla base della proposta di distribuzione deliberata dagli amministratori della controllata, antecedente alla decisione degli amministratori della controllante che approvano il progetto di bilancio.

KPMG

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Grazie

Luca Magnano San Lio
Partner, Audit

lmagnano@kpmg.it

kpmg.com/it

kpmg.com/socialmedia

kpmg.com/app

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver consultato un professionista ed aver minuziosamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2016 KPMG S.p.A. è una società per azioni di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International.