



TeamSystem Review

n. 220

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione fiscale

POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO, la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.

LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.

Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:

- 1. USER EXPERIENCE:** è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.
- 2. MOBILITÀ:** usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.
- 3. PRODUTTIVITÀ:** strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.
- 4. MODULARITÀ:** un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.
- 5. WORKFLOW:** lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.
- 6. CLOUD:** riduce costi e rischi di gestione.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Arrivati i nuovi Principi contabili da applicare nel bilancio 2014	2
Oic 12: composizione e schemi del bilancio d'esercizio	8
La redazione del bilancio in forma abbreviata	13
Cambiamenti di Principi contabili e di stime e correzione di errori secondo il nuovo Oic 29	20

Scadenzario

Scadenze del mese di maggio	27
-----------------------------	-----------

Arrivati i nuovi Principi contabili da applicare nel bilancio 2014

Finalmente sono stati approvati e pubblicati i nuovi Principi contabili italiani formulati dall'Oic. La pubblicazione dei rinnovati 19 Principi contabili, terminata con l'ultimo rilascio di agosto, ha definito un nuovo set di riferimento per la redazione dei conti individuali e consolidati predisposti secondo le regole contabili italiane, andando a fare ordine sui documenti emessi negli ultimi anni e creando un corpo di Principi contabili moderni, per la prima volta rivisti nel medesimo periodo. È evidente che in parte si risente dell'influenza dei Principi contabili internazionali, riferimento ormai ineludibile per ogni standard contabile, ma si conferma anche il solco della tradizione italiana della cultura del costo storico e della riluttanza ai concetti di valore di mercato (fair value). Per facilitare gli operatori e incentivare lo studio dei nuovi documenti o, meglio ancora, la corrente consultazione, sono stati introdotti cambiamenti formali di presentazione dei Principi che sono stati schematizzati, con un ordine uniforme e una numerazione per paragrafi, come d'uso per altri Principi contabili, quali gli Ifrs.

Prime considerazioni e quadro generale

La nota saliente di questa nuova fase dei Principi contabili nazionali è che si può dire che siano il primo *corpus* di Principi nato in un tempo ove le grandi imprese e le società di matrice internazionale applicano i Principi contabili internazionali e su questi di recente la professione e la dottrina si sono maggiormente focalizzati. Questo ritorno di interesse ad occuparsi della prassi nazionale pare oltremodo opportuna per dare ordine sul fatto che quando un Principio contabile italiano si esprime su un argomento ed una tipologia di operazione, il confronto con altre prassi e *standard* contabili non serve se non per finalità di comparazione di cultura della materia.

Il progetto di rinnovamento dei Principi nasce con l'obiettivo di tenere in debito conto:

- gli sviluppi della normativa civilistica e della migliore prassi contabile nazionale degli ultimi anni;
- l'evoluzione regolamentare e dottrinale internazionale, anche affermatasi a seguito della diffusione dei Principi contabili internazionali;
- l'esperienza maturata direttamente dagli operatori che in certa misura hanno indirizzato i lavori di riesame attraverso il processo di consultazione;
- il desiderio di semplificare apportando interventi sulla struttura dei Principi al fine di rendere agevole la lettura e facilitare futuri aggiornamenti ed integrazioni.

Come si potrà facilmente desumere da quanto già precedentemente detto, i nuovi Principi devono essere applicati dalle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile, già a partire dalle chiusure al 31 dicembre 2014. Per le società che dovessero chiudere un bilancio prima della data di entrata in vigore, è possibile avvalersi di un'adozione anticipata per i soli Principi Oic 15 (Crediti), Oic 20 (Titoli di debito) e Oic 21 (Partecipazioni e azioni proprie), i primi che siano stati approvati.

Gli effetti derivanti dall'applicazione dei nuovi Oic, quando questi abbiano apportato cambiamenti e modifiche rispetto i Principi precedenti, sono da rilevare in accordo all'Oic 29:

"Cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

Le principali modifiche

Il progetto di riformulazione ed ammodernamento dei Principi contabili, partendo da una rinnovata veste formale, introduce elementi di novità, di ispirazione dai Principi contabili internazionali, forni-

sce precisazioni e chiarimenti su temi presenti nella precedente versione, elimina alcune alternative contabili.

Le principali modifiche che possono avere anche impatti rilevanti sui bilanci sono numerose e si possono ripartire in sintesi in tre gruppi:

- cambiamenti di Principi di rilievo;
- altri cambiamenti di Principi o precisazioni fornite in merito a Principi precedenti;
- diverse classificazione nelle voci di bilancio.

Per quanto riguarda i cambiamenti di rilievo evidenziamo:

- l'ammortamento deve essere calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati, nel presupposto che in tale lasso temporale il bene è pur sempre soggetto ad obsolescenza tecnica ed economica (Oic 16);
- è ora consentita la possibilità di capitalizzare gli oneri finanziari relativi a finanziamenti generici in proporzione alla durata del periodo di costruzione (Oic 16);
- ai fini della eventuale svalutazione delle immobilizzazioni sono ora forniti degli indicatori "base" di perdita di valore (*impairment indicator*) che devono essere verificati ad ogni data di riferimento del bilancio;
- in relazione a brevetti, diritti di sfruttamento di opere, marchi, licenze e concessioni, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali solo il costo pagato inizialmente, mentre il pagamento di corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi di produzione o vendite dovranno essere imputati al Conto economico;
- la cancellazione dei crediti, a seguito di un operazione di cessione con cui si intende trasferire il rischio di insolvenza al cessionario, è consentita solo nel caso siano trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti al credito oggetto di smobilizzo (Oic 15);
- al ricorrere di determinate condizioni (esistenza di un contratto vincolante tra le parti, risultato della commessa stimato attendibilmente, diritto al corrispettivo che matura con ragionevole certezza con l'esecuzione dei lavori, non vi sono incertezze relative a condizioni contrattuali o fattori esterni che rendano dubbia la capacità dei contraenti di adempiere le proprie obbligazioni) diventa obbligatorio utilizzare il metodo della percentuale di completamento per la valutazione delle commesse ultrannuali, mentre prima era una alternativa preferita (Oic 23);
- non è più consentito predisporre il rendiconto finanziario in termini di capitale circolante netto, ma l'unico schema ammesso è quello in termini di liquidità (Oic 10);
- con l'introduzione del Principio Oic 29 relativo ai cambiamenti di Principi, di stime contabili e correzione di errori è stata profondamente riformulata la disciplina degli effetti del cambiamento dei Principi contabili adottati, che vengono rilevati al Conto economico privilegiando il metodo retroattivo, limitando l'applicazione del metodo prospettico a casi molto specifici, quando non sia possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento del principio o quando tale determinazione risulti eccessivamente onerosa;
- per ogni evento anche sfavorevole in capo ad un investimento partecipativo si deve procedere ad una valutazione del valore aggiornato della partecipazione ed eventualmente poi a rilevare una perdita di valore; pertanto, un aumento di capitale mediante rinuncia del credito, una riduzione del capitale sociale per perdita, la distribuzione di dividendi o il mancato esercizio del diritto di opzione, non determinano automaticamente la rilevazione di una svalutazione ma sono indicatori di perdita o indizi che richiedono una attenta valutazione del valore della partecipazione. Da evidenziare che nel processo valutativo della partecipazione acquistano dignità e riconoscimento anche i benefici futuri che si prevede affluiranno all'economia del partecipante e quindi può sostenere il valore contabile anche la capacità della partecipata di generare in futuro flussi finanziari distribuibili (Oic 21).

Le novità per bilancio consolidato ed il metodo del patrimonio netto

Le novità in tema di consolidato sono numerose anche se la maggior parte di esse sviluppano e chiariscono passaggi dei Principi precedenti in relazione alla modalità di determinazione della dif-

ferenza di consolidamento ora basata su un approccio di partenza dai valori contabili ed alla funzionalità dell'eventuale fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri, precisando tempi e modi del suo rigiro a Conto economico tra i componenti straordinari.

La plusvalenza o minusvalenza determinata in caso di cessione parziale del controllo deve essere imputata al Conto economico consolidato, mentre prima era anche consentita la rilevazione diretta a patrimonio netto.

Aumenta la focalizzazione nel rilevare gli effetti di entrata ed uscita nell'area di consolidamento alla data esatta dell'operazione, sia quindi per quanto riguarda la determinazione della differenza di consolidamento che per la determinazione del valore di carico residuo della partecipazione in caso di cessione parziale con perdita di controllo.

I beni in *leasing* potevano essere rappresentati nel bilancio consolidato in alternativa o con il metodo finanziario o con il metodo patrimoniale, mentre ora viene raccomandato come metodo principale il metodo finanziario in quanto tecnicamente da preferire. Rimane, comunque, ammesso contabilizzare le operazioni di *leasing* finanziario con il metodo patrimoniale, fornendo adeguate informazioni in nota integrativa consolidata come peraltro previsto dall'art.2427 n.22.

Gli effetti derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono essere rilevati a Conto economico, sia per quanto riguarda le valutazioni dei risultati delle partecipazioni che le altre variazioni eventualmente intervenute nel periodo nel patrimonio netto della partecipata stessa.

Viene, quindi, privilegiata sempre una rappresentazione economica di ogni variazione nell'investimento partecipativo qualunque natura essa abbia.

Addirittura l'imputazione a Conto economico è richiesta anche nel caso in cui si adotti il passaggio dal metodo del costo al metodo del patrimonio netto, con una rilevazione tra i componenti straordinari in coerenza a quanto espresso dal nuovo Oic 29 per quanto riguarda le modalità di rilevazione degli effetti derivanti dal cambio di principi contabili adottati.

Altri cambiamenti e precisazioni fornite

I cambiamenti che si possono ritenere di minore impatto e le precisazioni fornite sono comunque veramente numerosi, di seguito viene fornito un sunto limitato a quelli di generale interesse:

- il valore del terreno deve essere sempre scorporato, anche se mediante l'utilizzo di stime (Oic 16);
- per la determinazione della stima del valore recuperabile da utilizzare per verificare la tenuta del valore delle immobilizzazioni in presenza di indicatori base di perdita di valore sono previste due distinte metodologie, un metodo *standard* per le *large companies* ed un metodo semplificato per le *small companies* (Oic 9);
- sono ora precisate le condizioni in cui è necessario riclassificare nell'attivo circolante i beni in precedenza immobilizzati (Oic 16);
- l'ammortamento di beni complessi costituiti da componenti deve essere imputato separatamente sulla base delle differenti vite utili salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo (Oic 16);
- sono state precisate le modalità per la capitalizzazione dei costi di addestramento e qualificazione del personale: soltanto quando assimilabili ai costi di *start-up* e sostenuti in relazione ad una attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività (Oic 24);
- le spese di migliorie su beni di terzi in caso di acquisto del bene vengono riclassificate tra le immobilizzazioni materiali ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene (Oic 24);
- in caso di trasferimento di una attività ad altro comparto per un cambio di destinazione (es. da attività circolante ad attività immobilizzata), fattispecie che dovrebbe comunque avvenire "in circostanze presumibilmente rare", la riclassifica è rilevata in base al valore risultante dall'applicazione dei criteri valutativi previsti nel portafoglio di provenienza (Oic 20 e Oic 21);
- in caso di mancato esercizio del diritto di opzione si deve valutare se l'effetto diluizione possa generare una perdita durevole, mentre in precedenza era previsto un obbligo a procedere alla svalutazione (Oic 21);

- chiarito che la distribuzione di dividendi da parte di una partecipata genera proventi finanziari a cui segue, ove del caso, una rettifica del valore della partecipazione (Oic 21);
- sono stati meglio definiti i criteri per la determinazione del costo degli strumenti finanziari immobilizzati, ma soprattutto introdotti alcune prassi ormai note, quali l'accettazione di tecniche valutative (modelli interni) per la valutazione dei titoli non quotati, la normalizzazione dei rendimenti in caso di clausole *step up* o *step down*, le necessità di informativa in bilancio in caso di titoli strutturati (Oic 20);
- nel caso di una cessione di titoli dopo la chiusura dell'esercizio, il prezzo di vendita rappresenta il valore di realizzo da assumere a riferimento per la valutazione dei titoli a fine anno (Oic 20);
- la rilevazione del ricavo di una operazione di vendita a rate con riserva di proprietà si rileva nel momento della consegna del bene dal momento che la proprietà assolve solo ad una funzione di garanzia mentre la totalità di rischi e benefici sono immediatamente trasferiti (Oic 15);
- introduce aggiornamenti dettati da modifiche legislative eliminando i riferimenti al disinquinamento fiscale e riformulando la disciplina delle perdite fiscali riportabili a nuovo (Oic 25);
- disciplina in modo organico la rilevazione della fiscalità differita derivante da: i) operazioni che hanno effetto sul Conto economico; e ii) operazioni che non hanno effetto sul Conto economico; (es. operazioni straordinarie, rivalutazione di attività, riserve in sospensione di imposta); per la rilevazione delle imposte anticipate relative a differenze temporanee o anche a perdite fiscali è stata rafforzata la condizione della ragionevole certezza del loro futuro recupero in un periodo di tempo ragionevole sempreché vi sia la prova attraverso la proiezione dei risultati fiscali previsti e documentazione di dettaglio che verifichi tempi e modi del recupero degli importi iscritti; il nuovo Oic precisa, in discontinuità con la prassi ad oggi rilevata, che per le imposte anticipate non vada fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo (Oic 25);
- introduce nuove disposizioni in merito alla rilevazione e funzionamento dei fondi per resi su prodotti, alla rilevazione dei fondi recupero ambientale, all'utilizzo dei fondi e al trattamento dei fondi eccedenti; sono stati, inoltre, disciplinati in maniera esplicita le seguenti tipologie di fondi rischi ed oneri: fondo di indennità per cessazione di rapporti di agenzia e per patto di non concorrenza, fondo di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, fondi rischi di eventuali contestazioni da parte di terzi, fondi rischi per garanzie prestate (Oic 31);
- l'attualizzazione dei fondi rischi ed oneri non è più ammessa come invece era consentito in precedenza per tener conto del fenomeno inflattivo (Oic 31);
- in tema di patrimonio netto razionalizza l'esemplificazione fatta in tema di riserve iscrivibili nella voce A.VII "Altre riserve", fornisce una definizione precisa di "Riserve di utili" e "Riserve di capitali", precisa che i "Versamenti in conto futuro aumento di capitale" sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili, fornisce precisazioni in tema di rinuncia al credito del socio e utilizzi di riserve (che non transita da CE) (Oic 28);
- viene riformulata la disciplina relativa alla conversione delle poste in valuta estera alla data del bilancio ai sensi del disposto dell'art.2426, n.8-*bis* (es. l'approccio seguito è basato sulla distinzione tra poste monetarie e poste non monetarie (Oic 26);
- conti d'ordine - si è precisato di non procedere alla rappresentazione tra i conti d'ordine iscritti in calce allo Stato patrimoniale di quegli accadimenti che siano già stati oggetto di rilevazione nello Stato patrimoniale, nel Conto economico e/o nella Nota integrativa per evitare duplicazioni informative. Chiarito che sono iscritti nei conti d'ordine gli impegni che per loro natura e ammontare (singolarmente o cumulativamente) possono incidere in modo rilevante sulla Situazione patrimoniale e finanziaria della società, e quindi la cui conoscenza sia utile per valutare tale situazione. I beni di terzi sono rilevati nei conti d'ordine nel momento in cui la società ne assume la custodia e quindi su di essa gravano non solo gli oneri relativi alla custodia e i rischi connessi al perimento del bene ma anche alla responsabilità di custodia. Se in sede di rilevazione iniziale, il rischio di risarcimento danni è da considerarsi già probabile, la società iscrive fin da subito un fondo rischi ed oneri (Oic 22);

- precisato che nel caso in cui la società violi una clausola contrattuale prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento del bilancio, con la conseguenza che il debito diventa immediatamente esigibile, essa classifica il debito come esigibile entro l'esercizio, a meno che tra la data di chiusura dell'esercizio e prima della data di formazione del bilancio, non intervengano nuovi accordi contrattuali che legittimano la classificazione come debiti a lungo termine (Oic 19);
- la classificazione delle scadenze dei debiti va effettuata considerando la scadenza contrattuale o legale, tenendo anche conto di fatti ed eventi previsti nel contratto che possono determinare una modifica alla scadenza originaria, avvenuti entro la data di riferimento del bilancio. Il Principio precisa, quindi, che nel caso in cui la società violi una clausola contrattuale prevista per un debito a lungo termine entro la data di riferimento del bilancio, con la conseguenza che il debito diventa immediatamente esigibile, essa classifica il debito come esigibile entro l'esercizio, a meno che tra la data di chiusura dell'esercizio e prima della data di formazione del bilancio, non intervengano nuovi accordi contrattuali che legittimano la classificazione come debiti a lungo termine (Oic 19);
- nel caso in cui un prestito a breve termine venga sostituito con un prestito a lungo termine fra la data di riferimento del bilancio e la data di predisposizione del bilancio, il debito deve continuare ad essere classificato come esigibile entro l'esercizio successivo, mentre in precedenza poteva essere classificato come a lungo termine (Oic 19);
- per i debiti commerciali è stata rivista la disciplina dello scorporo degli interessi passivi impliciti nel costo di acquisizione di beni o anche prestazioni di servizi, applicabile quando la dilazione è superiore ai dodici mesi e il valore nominale dei debiti eccede significativamente il valore di mercato del bene acquisito (Oic 19);
- nel caso di estinzione anticipata di un debito, la differenza tra l'ammontare residuo del debito e l'esborso complessivo relativo all'estinzione è rilevata nel Conto economico tra i proventi/oneri finanziari (Oic 19);
- l'assegnazione di azioni proprie della partecipata in caso di aumento gratuito di capitale non comporta per la partecipante la rilevazione di proventi da dividendi (Oic 21).

Le riclassifiche nelle voci di bilancio

L'intento dei chiarimenti relativi alle classificazioni nelle voci del bilancio è finalizzato a creare comportamenti omogenei tra gli operatori considerato che alcune delle indicazioni ora fornite erano di fatto già adottate nel mercato:

- i costi relativi all'acquisto a titolo di licenza d'uso di *software* applicativo ed i costi di *know how* tutelato giuridicamente vanno classificati nella voce B.I.3. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno;
- nel caso di trasformazione di un credito da breve a lungo si procede alla esposizione in B.III.2 senza effettuare attualizzazioni anche senza la corresponsione di interessi espliciti;
- i crediti o debiti verso imprese soggette a comune controllo sono rilevati normalmente tra i crediti verso altri o debiti verso altri, mentre se di importo rilevante sono evidenziati separatamente;
- le spese inerenti alla cessione di titoli o partecipazioni si rilevano separatamente nel Conto economico, senza che siano considerate quindi nel computo della *plus/minusvalenza* derivante dal realizzo;
- la perdita probabile in una commessa deve essere rilevata a riduzione dei lavori in corso di ordinazione, solo l'eccedenza eventuale deve essere rilevata in uno specifico fondo rischi. Precedentemente era consentita la rilevazione interamente al fondo rischi. I costi pre-operativi di una commessa non sono più capitalizzabili tra le altre immobilizzazioni immateriali, ma devono essere inclusi nei costi di commessa e partecipare al margine della commessa stessa in funzione dello stato avanzamento lavori.

Il Principio sulle immobilizzazioni immateriali Oic 24 non ancora emesso

Attenzione a quanto indica il nuovo Principio sulle immobilizzazioni immateriali, in via di approvazione a breve, che prescrive un ammortamento dell'avviamento massimo in cinque anni, al mas-

simo è accettabile in dieci solo quando vi siano adeguati supporti quali analisi tecnico economiche per documentare la recuperabilità in tale arco di tempo più allungato. Nello stesso Principio si prevede che i marchi non possano essere ammortizzati in un periodo superiore a dieci anni.

Alcune riflessioni generali e il nuovo ruolo dell'Organismo Italiano di Contabilità (Oic)

Come detto tale complessiva revisione ha permesso un forte adeguamento alla moderna prassi dei Principi contabili esistenti, recependo anche taluni previsioni dei Principi contabili internazionali qualora offrano prospettive condivise e consolidate nella pratica nel mercato.

Alcune nuove indicazioni sono di certo sostanziali e rilevanti, le metodologie indicate dall'Oic 9 per la determinazione delle svalutazioni per perdita di valore delle immobilizzazioni, ora maggiormente prescrittive e precise, un maggior *focus* sulla corretta valutazione degli attivi, dalle partecipazioni alle rimanenze, fino ad un adeguamento delle norme riguardanti la rilevazione delle imposte anche anticipate in un quadro fiscale che ha registrato rilevanti evoluzioni negli ultimi anni.

Anche sulla base di questi nuovi Principi appare evidente che l'influenza del contesto generale di mercato, ove le perdite di valore degli attivi, la misurazione di valori prudenziali del minore tra valore di costo e valore di mercato e la recuperabilità delle imposte anticipate, pervade e connota la maggior parte dei bilanci.

L'aspetto saliente però è che anche in Italia vi è ora un *Board* professionale, riconosciuto dalla legge, deputato all'emanazione di Principi contabili di generale applicazione in Italia, che da qui in avanti si dovrà preoccupare di percorrere le esigenze del mercato e della prassi e non solo di osservare i comportamenti contabili degli operatori. In questa direzione vanno letti i progetti di nuovi Principi in lavorazione sui temi del passaggio dal bilancio Ifrs a quello redatto secondo Principi contabili nazionali, sui conferimenti di beni in natura e di crediti, sui certificati ambientali.

Di fatto l'emissione del nuovo corpo dei Principi contabili nazionali rivisti è il primo atto dell'Oic, fondazione di diritto privata, nella sua nuova veste di organismo deputato all'emissione dei Principi contabili professionali in Italia.

Infatti in data 20 agosto 2014 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la L. n.116/14, di conversione del D.L. n.91/14, che riconosce il ruolo e le funzioni dell'Oic.

Tale legge integra il D.Lgs. n.38/05 con gli articoli 9-*bis* e 9-*ter*, ove è affermato che l'Oic, istituto nazionale per i Principi contabili:

- a) emana i Principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei Principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'*International Accounting Standards Board* (IASB), con l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui sopra, l'Oic si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Oic 12: composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Il nuovo Principio contabile Oic 12, da applicare a partire dai rendiconti chiusi al 31 dicembre 2014, ha come oggetto la composizione e gli schemi del bilancio d'esercizio, costituito, ai sensi dell'art.2423 cod.civ., dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa. Il documento ha lo scopo di definire i criteri per la presentazione dei documenti di bilancio, con particolare riguardo alla loro struttura e contenuto. Il nuovo Oic 12 incorpora il precedente Documento Interpretativo n.1 sempre in riferimento alla classificazione nel Conto economico di costi e ricavi.

Premessa

Il 5 agosto 2014 è stata pubblicata la nuova edizione del Principio Contabile Oic 12 – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio, le cui disposizioni si applicano a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2014.

Il bilancio d'esercizio rappresenta un insieme unitario e inscindibile di documenti, composto, ai sensi dell'art.2423 cod.civ., da:

- Stato patrimoniale;
- Conto economico;
- Nota integrativa;

di cui l'Oic 12 si premura di definire contenuto e struttura, a integrazione delle norme previste dal cod.civ..

In particolare, i riferimenti civilistici sono rappresentati dalle seguenti disposizioni:

- l'art.2423-ter cod.civ., che disciplina la struttura dello Stato patrimoniale e del Conto economico, prevedendo una serie di disposizioni relative all'ordine di presentazione, alla suddivisione, raggruppamento, aggiunta, adattamento e comparazione delle voci negli schemi;
- gli artt.2424 e 2425 cod.civ., che disciplinano il contenuto rispettivamente di Stato patrimoniale e di Conto economico;
- gli artt.2427 e 2427-bis cod.civ., che disciplinano il contenuto della Nota integrativa.

Nella nuova versione è stata stralciata la parte dedicata al rendiconto finanziario, ora trattato in un Principio contabile *ad hoc*, l'Oic 10, mentre è stato "inglobato" il Documento Interpretativo n. 1 del precedente Oic 12, dedicato alla classificazione dei costi e ricavi nel Conto economico.

Ambito applicativo

L'Oic 12 si applica alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del Codice Civile, e quindi:

- alle società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni, nonché alle società cooperative;
- alle società in nome collettivo e in accomandita semplice, quando tutti i soci illimitatamente responsabili siano società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni;
- ai consorzi con attività esterna e alle società consortili.

Il nuovo Principio contabile inoltre raccomanda, rispetto al precedente, l'applicazione dei contenuti anche alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice diverse da quelle sopra indicate, e agli imprenditori individuali che svolgono attività commerciale, anche se per questi soggetti non vi è un obbligo di legge in tal senso.

Stante le loro dimensioni, per tali soggetti sono previste le semplificazioni definite dall'art.2435-bis cod.civ. per il bilancio in forma abbreviata.

Schema di Stato patrimoniale

Nel richiamare lo schema obbligatorio di cui all'art.2424 cod.civ., e presentato nell'Appendice A dell'Oic 12, il nuovo Principio contiene maggiori precisazioni in merito alla suddivisione, il raggruppamento e la comparazione delle voci.

In particolare, viene evidenziato che, nel caso in cui un elemento dell'attivo o del passivo ricada sotto più voci dello schema, la relativa iscrizione deve essere effettuata nella voce che il redattore del bilancio ritiene possa essere più rilevante rispetto alle esigenze conoscitive degli utilizzatori del bilancio, salvo i casi in cui i singoli principi contabili non prevedano uno specifico trattamento.

Per quanto riguarda la classificazione delle poste, è importante ricordare che la classificazione degli elementi dell'attivo è effettuata principalmente sulla base del criterio di destinazione (art.2424-bis, co.1 cod.civ. *"gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni"*), quella delle voci del passivo sulla base della natura delle fonti di finanziamento, distinguendo tra mezzi propri e mezzi di terzi.

In calce allo Stato patrimoniale devono, inoltre, essere fornite le informazioni di cui all'art.2424, co.3, cod.civ. relative ai conti d'ordine, che rappresentano annotazioni di memoria, la cui disciplina è contenuta nel Principio contabile Oic 22 a essi dedicato.

Schema di Conto economico

Avendo incorporato il precedente Documento Interpretativo n. 1, i principi di classificazione dei costi e ricavi sono ora dettagliatamente contenuti nell'ambito della nuova versione dell'Oic 12.

Innanzitutto, lo schema di Conto economico, con forma espositiva scalare e classificazione dei costi per natura, è invariato in quanto definito nell'art.2425 cod.civ., e permette di evidenziare cinque risultati intermedi, come si evince dallo schema sotto riportato.

A. Valore della produzione	Attività caratteristica e accessoria	Attività ordinaria
B. Costi della produzione		
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)		
C. Proventi e oneri finanziari	Attività finanziaria	
Totale proventi e oneri finanziari		
D. Rettifiche di valore di attività finanziarie		
Totale delle rettifiche	Attività straordinaria	Attività straordinaria
E. Proventi e oneri straordinari		
Totale delle partite straordinarie		
Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D +/- E)		
22. Imposte sul reddito dell'esercizio		
23. Utile (perdita) dell'esercizio		

Lo schema di Conto economico è basato sulla distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria. L'attività ordinaria è formata dall'attività:

- caratteristica: costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa per lo svolgimento della gestione. Tali operazioni danno origine a componenti positivi e negativi di reddito che identificano l'attività economica svolta dall'impresa, per la quale la stessa è finalizzata. Laddove la gestione caratteristica sia costituita da più categorie di attività, è necessario fornire in Nota integrativa un'adeguata informativa;
- accessoria: costituita da operazioni che generano proventi, oneri, *plus/minusvalenze* da cessione, che fanno parte dell'attività ordinaria ma non rientrano in quella caratteristica né in quella finanziaria. Ne sono esempi i canoni di locazioni di immobili civili di proprietà di una società industriale o le *plus/minusvalenze* da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi. La distinzione tra attività caratteristica e quella accessoria non può essere definita a priori, essendo strettamente correlata al settore di attività nel quale l'impresa svolge la sua attività principale;

- finanziaria: costituita da operazioni che generano proventi, oneri, *plus/minusvalenze* da cessione, svalutazioni e ripristini di valore, tutti relativi a titoli, partecipazioni, conti bancari, crediti iscritti nelle immobilizzazioni, finanziamenti di qualsiasi natura attivi e passivi e utili e perdite su cambi. L'attività straordinaria include, invece, i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria dell'impresa.

Il nuovo Principio contabile a tal proposito chiarisce che sono straordinari i proventi e gli oneri che derivano da:

a) eventi accidentali ed infrequenti;

b) operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria dell'impresa;

coordinandosi, peraltro, con la definizione di attività straordinaria contenuta nell'Oic 29 dedicato ai *"Cambiamenti di principi, di stime contabili, correzione di errori"*.

In ogni caso, la straordinarietà dell'evento o dell'operazione è determinata in funzione della loro natura in relazione all'ordinaria attività dell'impresa.

Nell'ambito dell'analisi delle singole voci di costo e ricavo, contenuta nel Principio contabile Oic 12, con riferimento alla distinzione tra attività ordinaria e straordinaria, è precisato ad esempio che le plusvalenze derivanti da alienazioni di beni strumentali relative alla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa, vanno classificati nella voce A5) Altri ricavi e proventi (e quindi nell'ambito dell'attività ordinaria); se non ricorrono queste condizioni, e ad esempio si tratta di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva, la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata nella voce E.20 del Conto economico (nell'ambito pertanto dell'attività straordinaria).

A commento dello schema di Conto economico, il Principio contabile contiene un'analisi di carattere generale sul contenuto delle singole voci di costo e ricavo, rimandando per maggiori dettagli e singoli esempi agli specifici principi contabili.

Quale novità si osserva che, a commento del contenuto della voce B12) Accantonamento per rischi, il nuovo Principio contabile specifica che gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria) dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi. La medesima definizione è peraltro contenuta nella nuova versione dell'Oic 31 dedicato ai *"Fondi per rischi ed oneri e al Trattamento di fine rapporto"*.

Gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria saranno quindi iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del Conto economico, diverse dalla voce B12 e dalla B13, mentre gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria saranno iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del Conto economico.

Ad esempio, un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari va rilevato nella gestione finanziaria nella voce C17 o C17 *bis*, mentre nel caso di una ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari nella voce E21.¹

La voce B12 assume, pertanto, natura del tutto residuale, dovendo accogliere solo gli accantonamenti per rischi non riconducibili ad altra voce della macroclasse B.

La Nota Integrativa

L'ultimo documento del bilancio analizzato è la Nota Integrativa: la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico non dipendono, infatti, soltanto dagli importi evidenziati nello Stato patrimoniale e nel Conto economico, ma da una puntuale ed esaustiva informativa in grado di integrare e far comprendere appieno i suddetti valori.

La Nota integrativa fornisce, infatti:

¹ Ove l'ammontare dell'accantonamento fosse significativo, sarà necessario creare una sottovoce specifica di CE. In ogni caso si dovrà dare chiara indicazione nella Nota integrativa degli stanziamenti effettuati.

- un commento esplicativo dei dati presentati nello stato patrimoniale e nel Conto economico, che per loro natura sono sintetici e quantitativi (funzione esplicativa);
- un'evidenza delle informazioni di carattere qualitativo che per la loro natura non possono essere fornite dagli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico. La Nota integrativa contiene, in forma descrittiva, informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite dagli schemi di bilancio (funzione integrativa).

Il contenuto della Nota integrativa è prescritto dalle seguenti norme:

- l'art.2427 cod.civ. -*"Contenuto della nota integrativa"*;
- l'art.2427-bis cod.civ. *"Informazioni sul fair value degli strumenti finanziari"*;
- l'art.2423 cod.civ. *"Redazione del bilancio"* del Codice Civile, che stabilisce, al co.3, una prescrizione generale riguardante le informazioni complementari.
- altre norme del codice civile diverse dalle precedenti (si pensi ad esempio all'art.2497-bis, co.4 cod.civ. che prevede che *"la società deve esporre, in apposita sezione della nota integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento"*);
- altre disposizioni diverse dal codice civile. Gli stessi Principi contabili Oic richiedono di fornire informazioni ulteriori in Nota integrativa. Si pensi all'Oic 6, dedicato alla ristrutturazione del debito e rinegoiazione dei debiti o all'Oic 25 in tema di imposte sul reddito, che richiede una serie di prospetti e di informative supplementari, anche in tema di consolidato e trasparenza fiscale. L'elenco completo di tali riferimenti normativi è contenuto nell'Appendice A dell'Oic 12.

Il nuovo Principio contabile prescrive, inoltre, che le informazioni in Nota integrativa relative alle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico devono essere presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello Stato patrimoniale e nel Conto economico.

Richiede, infine, che l'illustrazione dei criteri di valutazione adottati dall'impresa, ai sensi dell'art.2427 n.1 cod.civ., avvenga in modo chiaro ma sintetico e con riferimento alle principali voci di bilancio, ovvero a quelle che hanno rilievo nella rappresentazione della situazione patrimoniale - finanziaria ed economica dell'impresa.

È importante, in ogni caso, non limitare l'informativa al riferimento ai criteri indicati nell'art.2426 cod.civ., ma è necessario esplicitare la scelta fatta dalla società tra eventuali più criteri di valutazione ammessi dalla norma. Ad esempio, con riferimento alle partecipazioni di controllo o collegamento iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, la Nota integrativa deve illustrare se tali partecipazioni sono state valutate al costo o con il metodo del patrimonio netto.

Allegati

La nuova versione dell'Oic 12 è corredata da copiose appendici:

- a) Appendice A – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica, che riporta il testo delle norme del codice civile relative alla presentazione dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa. In tale Appendice sono state inoltre riportate alcune norme civilistiche riferite ai consorzi;
- b) Appendice B – Semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata;
- c) Appendice C – Informativa sugli strumenti finanziari partecipativi. L'articolo 2427 n.19 cod.civ. prevede, infatti, che siano esplicitati in Nota integrativa il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative. L'Appendice si occupa di definire quelle tipologie di strumenti finanziari detti partecipativi, emessi per remunerare coloro (soci o terzi) che apportano opere o servizi, definiti dagli artt.2346, co.6, e 2349, co.2 cod.civ., che costituiscono fattispecie particolari rispetto alla tradizionale partecipazione al capitale di rischio (azioni, quote) o al capitale di credito (obbligazioni);
- d) Appendice D – Operazioni di locazione e compravendita con retrolocazione finanziaria, dove viene definita la normativa, data la definizione di leasing e indicate le informazioni che devono essere fornite tanto nella nota integrativa del locatario che in quella del locatore;

- e) Appendice E – Operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, nel quale vengono descritti gli effetti sul bilancio del venditore a pronti e dell'acquirente a pronti e vengono specificate le informazioni da riportare nella Nota integrativa;
- f) Appendice F – Informativa sull'attività di direzione e coordinamento di società. L'articolo 2497-bis, co.4 cod.civ. prevede, infatti, che *"la società deve esporre, in apposita sezione della nota integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento"*; informativa che risponde all'esigenza di conoscenza dei soci e dei creditori sociali su quello che è il valore e la composizione del patrimonio a garanzia della responsabilità del soggetto che esercita l'attività di direzione e coordinamento. Nell'Appendice viene, pertanto, commentata la normativa ed approfondita l'informativa richiesta.
- g) Appendice G – Informativa relativa a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio, che identifica le parti correlate, definisce le caratteristiche e la tipologia delle operazioni con parti correlate e disciplina l'informativa richiesta per gli accordi fuori bilancio.
- h) Nel richiamare inoltre l'informativa limitata richiesta nei bilanci redatti in forma abbreviata, nell'Appendice G è precisato che vanno descritte solo le operazioni rilevanti intraprese con le seguenti parti correlate:
- i maggiori azionisti, che l'Appendice G precisa siano gli azionisti di controllo (di diritto e di fatto ai sensi dell'art.2359 cod.civ.) ed è ragionevole ritenere che siano inclusi anche quelli che possono influenzare in misura notevole l'andamento della società (che detengono quindi partecipazioni di collegamento);
 - i membri degli organi di amministrazione;
 - i membri degli organi di controllo: collegio sindacale e/o revisore
- i) Appendice H – Motivazioni delle scelte operate nel Principio contabile, in cui sono illustrate le motivazioni di alcune disposizioni contenute nell'Oic 12.
- Nella nuova versione dell'Oic 12 sono, invece, state eliminate le appendici relative all'informativa per area geografica e all'analisi dei movimenti nelle voci di patrimonio netto in quanto trattate da altri principi specifici.

La redazione del bilancio in forma abbreviata

Come noto, il bilancio di esercizio delle società di capitali deve essere redatto secondo le disposizioni di cui agli artt. 2423 e ss. cod.civ.; nel contempo costituisce un dato obiettivo quello secondo cui il tessuto economico nazionale è composto per la maggior parte da società di medio piccole dimensioni. Tale fenomeno è ben noto anche al Legislatore il quale ha conseguentemente introdotto – anche in ottemperanza a indicazioni comunitarie – la facoltà di poter redigere il bilancio di esercizio in forma abbreviata secondo quanto previsto dall'art.2435-bis, che ci si appresta a commentare, dapprima individuando i soggetti a cui sono indirizzate le semplificazioni in oggetto e, successivamente, analizzando nel merito tali semplificazioni.

Campo di applicazione soggettivo

A prescindere dai limiti numerici e dimensionali, che saranno analizzati di seguito, è appena il caso di ricordare che il primo requisito necessario per poter accedere alla predisposizione del bilancio in forma abbreviata riguarda le caratteristiche "intrinseche" della società, la quale non deve:

- aver emesso titoli negoziati in mercati regolamentati;
- soggiacere alla disciplina dei bilanci Ias;
- essere attratta nelle discipline speciali relativi a i bilanci a schema obbligatorio imposti a particolari settori produttivi;
- appartenere al novero delle imprese pubbliche per le quali non vale in rinvio alla disciplina del codice civile.

I limiti dimensionali

Una volta riscontrato positivamente il requisito soggettivo, possono redigere il bilancio in forma abbreviata le società che nel primo esercizio o successivamente per due esercizi successivi non superino 2 dei seguenti limiti dimensionali¹:

1. totale dell'attivo dello Stato patrimoniale 4.400.000.
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni 8.800.000.
3. numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio 50.

Quanto alla fattispecie contraria, è appena il caso di ricordare che le società che, ricorrendo i presupposti sopra indicati, redigono il bilancio in forma abbreviata, sono obbligate a redigerlo in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo superino 2 dei limiti summenzionati (art.2435-bis ultimo comma).

Ciò premesso, si rendono dovute le seguenti precisazioni.

L'attivo di Stato patrimoniale è pari alla somma delle voci A, B, C e D, senza considerare i valori esposti nei conti d'ordine.

Va, inoltre, chiarito che:

- le azioni proprie ed i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti sono iscritti tra le attività;
- le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine sono iscritte nello Stato patrimoniale del venditore;
- i beni detenuti in virtù di contratti di *leasing* finanziario non sono compresi nell'attivo;
- vige il divieto di compenso di partite (eccezion fatta per quelle previste dalla legge).

Quanto ai ricavi delle vendite e delle prestazioni, la voce di riferimento è la A1 di Conto economico, che è destinata ad accogliere i ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto di resi, sconti², abbuoni e premi,

¹ Tali limiti sono soggetti a frequenti adeguamenti per tener conto del mutato potere di acquisto della moneta e dell'evoluzione della struttura industriale del nostro Paese.

² Secondo l'Oic 12 (nella versione recentemente rivisitata) gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi. Gli sconti

nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (art.2425-bis, co.1 cod.civ.). Tutte le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili o eventi o operazioni straordinarie sono rilevate alla voce E21 (oneri straordinari) (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 (proventi straordinari).

Sono compresi nella voce A1 anche i ricavi derivanti dall'eventuale vendita (occasionale) di materie, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella produzione. Si tratta, infatti, anche in questa ipotesi di ricavi della gestione caratteristica.

Quanto al numero di dipendenti, il riferimento è alla legislazione civilistica la quale annovera i dirigenti, i quadri, gli impiegati e gli operai. Non influiscono su tale grandezza coloro che collaborano con la società ad altro titolo (es. rapporti di lavoro "para subordinato").

La media è quella giornaliera, sulla base dell'esempio che segue:

Esempio

Numero dipendenti	Giorni	Media	
48	110	48x110 =	5.280
50	170	50x170 =	8.500
52	85	52x85 =	4.420
TOTALE NUMERI			18.200
MEDIA GIORNALIERA		18.200/365 =	49,86
In questo caso la media è inferiore a 50 unità			

I limiti temporali

Ciò premesso, il passo successivo dell'analisi consiste nell'individuare l'esercizio a partire dal quale la società ha la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata oppure, essendosi - per il passato - avvalsa della facoltà della redazione in tale forma, è obbligata a passare alla redazione del bilancio in forma ordinaria³.

Su tale punto, che in buona sostanza rappresenta la questione di merito più importante della presente materia, non si nasconde l'esistenza di diverse teorie; ad ogni buon conto, quella che sembra prevalere - anche in considerazione del fatto che la redazione del bilancio in forma abbreviata sottrae informazioni ai potenziali fruitori del bilancio - è di natura prudenziale, in maniera tale per cui:

- l'accesso a tale facoltà è consentito a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati i limiti per la seconda volta;
- viceversa, ai fini dell'obbligo di reazione in forma ordinaria, si suggerisce di provvedere sin dal bilancio relativo all'esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti.

Si consideri, ad esempio la seguente situazione:

Anno	Totale attivo	Ricavi di vendita	N. dipendenti
2011	4.000.000	6.500.000	40
2012	4.500.000	7.000.000	45
2013	5.000.000	8.500.000	52
2014	5.500.000	9.000.000	57

- il bilancio relativo all'esercizio 2012 è stato redatto in forma abbreviata sussistendone i presupposti (superamento di un solo limite, mentre nel precedente esercizio non risultava superato alcun limite);

di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio. L'articolo 2425-bis, co.1 non si riferisce agli sconti di natura finanziaria (ad esempio, gli sconti di cassa o pronta cassa per pagamento in contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17.

³ L'individuazione dell'esercizio in cui la società si può avvalere della facoltà di redazione del bilancio in forma abbreviata, oppure è obbligata a passare all'ordinario, ha formato oggetto di uno specifico documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, pubblicato il 26 novembre 2012 ("La redazione del bilancio delle società di minori dimensioni: disposizioni normative e criticità").

- il bilancio relativo all'esercizio 2013 è stato redatto in forma abbreviata in quanto, pur essendosi verificato il superamento di due limiti, la fattispecie non risulta integrata in quanto si tratta del primo esercizio di "sconfinamento";
- in merito al bilancio relativo all'esercizio 2014, in ossequio al principio di prudenza, l'opinione dominante ne prevede l'obbligo di redazione in forma ordinaria (secondo esercizio consecutivo di superamento di due limiti).

Si consideri ora la seguente situazione:

Anno	Totale attivo	Ricavi di vendita	N. dipendenti
2011	5.800.000	7.250.000	55
2012	5.500.000	7.000.000	52
2013	4.500.000	6.500.000	48
2014	4.300.000	6.200.000	45

- il bilancio relativo all'esercizio 2012 è stato redatto in forma ordinaria in quanto risultavano superarti 2 limiti (come del resto risultavano superati nel precedente esercizio);
- il bilancio relativo all'esercizio 2013 è stato egualmente redatto in forma ordinaria in quanto tale esercizio rappresenta il primo anno di mancato sfioramento di due limiti;
- il bilancio relativo all'anno 2014, dovrà anch'esso essere redatto in forma ordinaria in quanto, pur essendo in presenza del secondo esercizio consecutivo di mancato superamento di due limiti, l'opinione prudenziale, precedentemente illustrata, postula che la facoltà decorra dall'esercizio successivo al biennio di mancato superamento dei limiti. Quindi, solamente il bilancio relativo all'esercizio 2015 potrà essere redatto in forma abbreviata.

Le semplificazioni previste per lo Stato patrimoniale

Lo Stato patrimoniale può essere redatto nei termini che seguono:

- possono essere indicate solamente le voci contrassegnate nell'art.2424 cod.civ. con lettere maiuscole e numeri romani; essendo contestualmente prevista la facoltà di omissione delle poste contrassegnate dai numeri arabi e da lettere minuscole;
- le voci A (crediti verso soci per versamenti ancora dovuti) e D (ratei e risconti) possono essere ricomprese nella voce CII (crediti);
- dalle voci BI (immobilizzazioni immateriali) e BII (immobilizzazioni materiali) devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni, considerato che nella Nota integrativa non è prevista la movimentazione delle immobilizzazioni;
- la voce E (ratei e risconti) del passivo può essere compresa nella voce D (debiti) del passivo;
- nelle voci CII (crediti) dell'attivo e D (debiti) del passivo devono essere separatamente indicati i crediti ed i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

Per quanto riguarda i conti d'ordine, non essendo prevista nessuna esclusione essi, sussistendone i presupposti, devono essere necessariamente evidenziati.

Lo Stato patrimoniale in forma abbreviata assume quindi la seguente configurazione.

ATTIVO

B) Immobilizzazioni

I – Immobilizzazioni immateriali

(meno) Fondi ammortamento

(meno) Fondi di svalutazione

II – Immobilizzazioni materiali

(meno) Fondi ammortamento

(meno) Fondi di svalutazione

III – Immobilizzazioni finanziarie

C) Attivo circolante

I- Rimanenze

II – Crediti con separata indicazione:

crediti esigibili entro l'esercizio successivo
crediti esigibili oltre l'esercizio successivo
crediti verso soci per versamenti ancora dovuti
ratei e risconti con separata indicazione del disaggio su prestiti
III- Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
IV Disponibilità liquide

PASSIVO

A) Patrimonio netto

I - Capitale
II - Riserva da sovrapprezzo azioni
III - Riserve da rivalutazione;
IV Riserva legale
V Riserve statutarie
VI Riserva da azioni proprie in portafoglio
VII Altre riserve distintamente indicate
VIII Utili (perdite) portati a nuovo
IX Utile (perdita) dell'esercizio

B) Fondi per rischi ed oneri

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

D) Debiti con separata indicazione:

I - debiti esigibili entro l'esercizio successivo
II - Debiti esigibili oltre l'esercizio successivo
III - Ratei e risconti con separata indicazione dell'aggio sui prestiti.

Le semplificazioni previste per il Conto economico

Nello schema di Conto economico le seguenti voci possono essere raggruppate tra loro:

- voci A2 e A3;
- voci B9 (c), B9 (d), B9 (e);
- voci B10 (a), B10 (b), B11(c);
- voci C16 (b), C16 (c);
- voci D18 (a), D18 (b), D18 (c);
- voci D19 (a), D19 (b), D19 (c).

Nel Conto economico redatto in forma abbreviata, inoltre, nella voce E.20 (proventi con separata indicazione di quelli iscrivibili nella voce A.5), non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E.21 (oneri con separata indicazione delle minusvalenze da alienazione, i cui effetti non sono iscrivibili nella voce B14 e delle imposte relative a precedenti esercizi), non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative ad esercizi precedenti.

Il Conto economico in forma abbreviata assume quindi la seguente configurazione:

A) Valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 2 e 3) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati, finiti e lavori in corso su ordinazione
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Totale valore della produzione

B) Costi della produzione:

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
- 7) per servizi;
- 8) per godimento di beni di terzi;
- 9) per il personale:
 - a) salari e stipendi;
 - b) oneri sociali;
- c+d+e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili, altri costi
- 10) ammortamenti e svalutazioni:

- a+b+c) ammortamento e svalutazioni delle immobilizzazioni
d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
12) accantonamenti per rischi;
13) altri accantonamenti;
14) oneri diversi di gestione.

Totale costi della produzione

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).

C) Proventi e oneri finanziari:

- 15) proventi da partecipazioni:
in imprese controllate
in imprese collegate
in altre imprese
16) altri proventi finanziari:
a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni:
verso imprese controllate e collegate
verso imprese controllanti
verso altre imprese
b+c) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni e nell'attivo circolante;
d) proventi diversi dai precedenti:
da imprese controllate e collegate
da imprese controllanti
da altre imprese
17) interessi e altri oneri finanziari:
verso imprese controllate
verso imprese collegate
verso società controllanti
altri oneri finanziari verso altri
17-bis) utili e perdite su cambi.

Totale (15 + 16 - 17+ - 17 bis).

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

- 18) rivalutazioni:
19) svalutazioni:

E) Proventi e oneri straordinari:

- 20) proventi
21) oneri

Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D + - E);

- 22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;
23) utile (perdita) dell'esercizio.

Quanto ai contenuti degli schemi contabili si segnala infine che deve essere obbligatoriamente indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente e che, in caso di non comparabilità, le voci dell'esercizio precedente devono essere adattate. La non comparabilità, l'adattamento o l'impossibilità di quest'ultimo devono essere segnalati e commentati nella Nota integrativa (art.2423-ter, co.5 cod.civ.).

Le semplificazioni previste per la Nota integrativa

La forma abbreviata consente di indicare solo quelle notizie che sono ritenute imprescindibili per tutte le società, indipendentemente dalla loro dimensione.

A tal riguardo è data facoltà di omettere le seguenti indicazioni:

- la differenza, tra costi correnti a fine esercizio e costi determinabili secondo criteri Lifo o Fifo o media ponderata per i beni fungibili (art.2426, n.10 cod.civ.);
- la movimentazione delle immobilizzazioni (art.2427 n.2 cod.civ.);

- la composizione delle voci: “costi di impianto e di ampliamento” e: “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento (art.2427 n.3 cod.civ.);
- il dettaglio dei “ratei e dei risconti”, il dettaglio della voce “altri fondi”, nonché il dettaglio della voce “altre riserve” (art.2427 n.7 cod.civ.);
- il dettaglio dei conti d’ordine (art.2427 n.9 cod.civ.);
- la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche (art.2427 n.10 cod.civ.);
- la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, (art.2427 n.12 cod.civ.);
- la composizione dei proventi ed oneri straordinari (art.2427 n.13 cod.civ.);
- le informazioni relative alla fiscalità differita ed anticipata (art.2427 n.14 cod.civ.);
- il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria (art.2427 n.15 cod.civ.);
- l’ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci (art.2427 n.16 cod.civ.);
- il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l’esercizio (art.2427 n.17 cod.civ.);
- il “fair value” e le informazioni sull’entità e la natura di ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati (art.2427-bis co.1, n.1 cod.civ.).

Sono, inoltre, previste le seguenti semplificazioni:

- le informazioni richieste dall’art.2427, co.1, n.22-bis cod.civ. (*rectius* operazioni con parti correlate), possono limitarsi alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo⁴;
- le informazioni richieste dall’art.2427, co.1 n.22-ter cod.civ. (accordi non risultanti da Stato patrimoniale), possono limitarsi alla natura ed all’obiettivo economico, senza necessità di ulteriori specificazioni⁵.

Il contenuto minimo della Nota integrativa lo si ricava per differenza e contiene le seguenti informazioni (si fa riferimento al corrispondente numero dell’art.2427 cod.civ.).

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;

3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali;

4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell’attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;

5) l’elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l’importo del patrimonio netto, l’utile o la perdita dell’ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;

6) l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;

6-bis) eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell’esercizio;

6-ter) l’ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l’obbligo per l’acquirente di retrocessione a termine;

7-bis) il dettaglio delle voci di patrimonio netto;

8) l’ammontare degli oneri finanziari capitalizzati nell’esercizio;

11) l’ammontare dei proventi da partecipazioni, diversi dai dividendi;

16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella Nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l’importo totale dei corrispettivi

⁴ Secondo la versione rivisitata per principio contabile Oic 12, nella nozione di “maggiori azionisti”, vi rientrano gli azionisti di controllo ed è ragionevole ritenere che siano inclusi anche quelli che possono influenzare in misura notevole l’andamento della società, in base alla definizione di “parti correlate”

⁵ Tuttavia, il summenzionato Oic 12, pur prendendo atto di tale limitazione di informativa, ritiene in ogni caso opportuno che tale una valutazione relativa agli effetti patrimoniali, finanziari ed economici debba comunque essere fatta al fine di accertare la significatività e quindi la conseguente necessità di informativa.

spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;

18) le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono;

19) il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative;

19-bis) i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori

20) le informazioni relative ai *"patrimoni destinati ad uno specifico affare"*;

21) l'ammontare dei finanziamenti dedicati ad uno specifico affare;

22) la riclassificazione delle operazioni di "locazione finanziaria", adottando il metodo finanziario.

22-bis) operazioni realizzate (direttamente o indirettamente) con i maggiori azionisti ovvero con i membri degli organi di amministrazione e controllo, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato;

22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Devono, inoltre, essere riportate in Nota integrativa le informazioni dell'art.2427-bis, co.1, n.2, il quale richiede per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro *fair value*, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art.2359 e delle partecipazioni in *joint venture* l'indicazione di:

- a) il valore contabile e il *fair value* delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività;
- b) i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

Va infine evidenziato che il Cndcec ritiene che qualora la società si sia avvalsa di una delle forme di moratoria previste per le pmi, e qualora la società si avvalga della facoltà di omettere la Relazione sulla gestione, nella Nota Integrativa occorra fornire una adeguata informazione; ciò in quanto può risultare cruciale per una corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e dell'andamento economico.

Esonero dalla redazione della Relazione sulla Gestione

Non devono presentare la Relazione sulla Gestione le società che, in conformità all'art.2435-bis co.7 cod.civ., rispettando i limiti previsti per il bilancio abbreviato, indicano in Nota integrativa le seguenti informazioni:

- il numero e il valore nominale delle azioni proprie, delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Si ritiene che, le informazioni della relazione sulla gestione, qualora cruciali per una corretta rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria e dell'andamento economico, debbano essere riportate nella Nota integrativa.

Va, infine, segnalato che nell'eventualità in cui la società opti per la redazione della relazione sulla gestione, questa deve essere predisposta integralmente così come previsto dall'art.2428 cod.civ., non avendo il Legislatore previsto alcuna specifica semplificazione.

Cambiamenti di Principi contabili e di stime e correzione di errori secondo il nuovo Oic 29

In data 5 agosto 2014 l'Oic ha pressoché completato la pubblicazione dei nuovi Principi contabili al termine del lungo processo di rivisitazione ed aggiornamento dei Principi contabili applicabili in caso di redazione del bilancio secondo le norme del codice civile. Il presente contributo fornisce una prima lettura critica del rinnovato "Principio Oic 29 – Cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi ed operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (agosto 2014)". La problematica dei cambiamenti di principio e di stima contabile, così come la correzione di errori, non è del tutto infrequente e richiede attenzione per determinare le conseguenze contabili sia in termini di esposizione in contabilità e nei prospetti di bilancio che in termini di informativa aggiuntiva da fornire in Nota integrativa e/o nella Relazione sulla Gestione. Il rinnovato Oic 29, così come la precedente versione del luglio 2005, tratta anche degli eventi successivi alla data del bilancio e degli eventi connessi ad operazioni straordinarie, che non sono commentati nel presente contributo.

Premessa

Nell'ambito del progetto generale di aggiornamento dei Principi contabili, il cui corpus complessivo risaliva al luglio 2005, anche l'Oic 29 - *Cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi ed operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* è stato oggetto di rivisitazione. Nello specifico, il Principio in esame non è stato rivoluzionato ma ne è stata rivista l'esposizione in ottica di maggior chiarezza ed è stato aggiornato per garantirne il coordinamento con gli altri principi che sono stati a loro volta oggetto di aggiornamento. La modifica più importante rispetto alla precedente versione riguarda la limitazione dell'utilizzo del metodo prospettico per la rilevazione degli effetti dei cambiamenti di principio solo ad alcune specifiche casistiche.

Definizioni ed ambito applicativo

Il principio Oic 29 è applicabile ai bilanci preparati in conformità alle norme del codice civile e, quindi, con riferimento ai Principi contabili nazionali: in linea di massima, il trattamento contabile previsto dall'Oic 29 non differisce per molte parti dal corrispondente Principio internazionale, che peraltro prevede la peculiarità, tipica della contabilità di impostazione anglo-sassone, di consentire o richiedere in specifiche situazioni di modificare il bilancio dell'esercizio precedente ("restatement"), concetto nel nostro sistema meno applicabile anche per le rilevanti implicazioni di natura legale (approvazione, deposito, effetti derivati sulla dichiarazione dei redditi) che rendono tale criterio ostico. L'esperienza mostra che anche in bilanci redatti con Principi contabili nazionali si sono verificati casi di riemissione del bilancio dell'esercizio precedente, ma si è trattato di situazioni molto particolari.

L'Oic 29 esamina le seguenti situazioni (Oic 29, par.1):

- cambiamenti di Principi contabili;
- cambiamenti di stime contabili;
- correzioni di errori;
- eventi e operazioni straordinari;
- fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

La sopracitata partizione prevista dall'Oic 29 e le numerose esemplificazioni presentate sono un utile punto di riferimento applicativo che dovrebbe evitare di interpretare in modo errato il trattamento contabile da seguire, in particolare in presenza di errori e di eventi straordinari e successivi alla data del bilancio che più si prestano a incertezze.

Il presente contributo analizza e commenta i primi tre aspetti (cambiamenti di Principi contabili, di stime contabili e correzioni di errori) per la loro interconnessione logica.

Cambiamenti di Principi contabili

L'articolo 2423-*bis*, co.1, n.6 c.c. statuisce tra i postulati del bilancio la continuità di applicazione dei Principi contabili, quale cardine per assicurare la comparabilità dei bilanci nel tempo. Peraltro, il medesimo articolo al comma 2 consente eventuali deroghe al principio della continuità di applicazione in casi eccezionali, di cui si dovrà dare motivazione ed effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato dell'esercizio.

La norma non specifica cosa si intenda per casi eccezionali: si tratta di eccezionalità nella natura della fattispecie o nella frequenza dell'accadimento?

Altresì la norma non chiarisce come trattare sotto un profilo contabile le conseguenze del cambio di Principio.

Anche l'Oic 29 non approfondisce quali possano essere le tipologie di casistiche di eccezionalità che giustificano il cambiamento di un Principio contabile. È certo che il cambiamento di Principio contabile non deve essere un modo per dissimulare una politica di bilancio per incidere forzosamente sul risultato dell'esercizio o sul livello del patrimonio netto.

Si definisce come cambiamento di Principio contabile la variazione da un esercizio all'altro del Principio contabile adottato per la rappresentazione di un certo evento o classe di eventi (Oic 29, par.5), dove si definiscono come Principi contabili *"quei principi, ivi inclusi le procedure ed i metodi di applicazione, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori di bilancio"* (Oic 29, par.6).

L'accezione di Principio include, quindi:

- sia la nozione di criterio (ad esempio il minore fra costo e mercato o costo storico piuttosto che il valore corrente per varie classi di attività oppure la valutazione delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione in base al costo accumulato o al ricavo maturato in funzione dello stato di avanzamento oppure le spese di R&D possono essere spese nell'esercizio o capitalizzate ed ammortizzate lungo la loro vita utile residua);
- che il metodo applicato all'interno del criterio (ad esempio il costo di acquisto delle rimanenze può essere determinato con il metodo Lifo, Fifo, medio, *retail method*, e altri, ove accettati dallo specifico Principio contabile applicabile, l'ammortamento delle immobilizzazioni, a parità di vita utile residua, può essere calcolato a quote costanti o a quote decrescenti, nei casi in cui tale metodologia sia ammissibile).

Quanto detto chiaramente distingue il cambiamento di criterio dal caso di cambiamento di stima all'interno del medesimo criterio e metodo, di cui si dirà appresso.

L'importanza sotto un profilo di rappresentazione in bilancio della costanza di applicazione dei Principi contabili, come già accennato, risiede nel fatto che il cambiamento di principio può comportare effetti significativi sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto sia in termini di valore assoluto che di comparabilità dei bilanci con quello dell'esercizio precedente. Tanto più che tali effetti non sono la conseguenza di eventi ed accadimenti economici o finanziari di un determinato periodo ma rappresentano un mero dato "creato" contabilmente.

La determinazione dell'effetto e la sua rappresentazione in bilancio si presenta articolata.

Quanto alla identificazione, l'effetto economico del cambio di Principio è rappresentato dalla *"differenza dei valori determinati secondo il nuovo principio e quelli determinati secondo il Principio precedente"* (Oic 29, par.15).

L'effetto del cambiamento deve essere rilevato a Conto economico nell'esercizio in cui lo stesso viene deciso: la determinazione e applicazione può avvenire in modo retroattivo o in modo prospettico. Applicazione retroattiva significa che nell'esercizio di cambio di Principio, come indicato nell'Oic 29, l'effetto del cambiamento deve essere considerato sotto un duplice aspetto:

- l'effetto cumulativo sul patrimonio netto iniziale conseguente al cambio di Principio, e
- l'effetto dell'esercizio conseguente al diverso principio utilizzato rispetto all'esercizio precedente, come se avessi sempre applicato anche nel passato il nuovo Principio (Oic 29, par.12).

In altre parole, se ho fondati motivi per passare dalla valutazione delle partecipazioni in società collegate e controllate in base al criterio del costo alla valutazione secondo il "metodo del patrimonio netto", l'effetto determinato in modo retroattivo sul Conto economico del cambio deriverà da una duplice componente:

- l'effetto derivante dal diverso criterio alla data di chiusura dell'esercizio precedente (effetto iniziale cumulato) che non rappresenta un componente di competenza dell'esercizio in cui si effettua il cambio, e
- l'effetto che si genera nell'esercizio in conseguenza del diverso criterio applicato nell'esercizio rispetto a quello applicato nell'esercizio precedente.

L'applicazione in modo prospettico, invece, comporta la determinazione del solo effetto a partire dall'esercizio in cui viene applicato per la prima volta il nuovo Principio, senza applicarlo perciò agli eventi ed operazioni rilevati in esercizi precedenti che continuano ad essere riflessi in bilancio in base al Principio precedentemente applicato (Oic 29, par.12).

L'Oic 29, par.13, indica che il metodo retroattivo rappresenta il metodo principale da applicarsi nella generalità dei casi. Infatti, il metodo prospettico può essere applicato alle sole seguenti situazioni, specificatamente identificate al par.13:

1. non sia ragionevolmente possibile determinare l'effetto pregresso;
2. la determinazione dell'onere pregresso sia eccessivamente onerosa¹.

Come già indicato, l'effetto del cambiamento di Principio va contabilizzato a Conto economico: nel caso generale dell'applicazione retroattiva l'effetto iniziale cumulato (rappresentato dalla differenza del patrimonio netto iniziale con il nuovo Principio applicato al passato e il patrimonio netto iniziale risultante dal bilancio ultimo approvato) va iscritto nei componenti straordinari di Conto economico mentre l'effetto dell'esercizio rientra nel risultato ordinario ed evidenzia una discontinuità nella comparazione con l'esercizio precedente, cui si supplisce con l'informativa in Nota integrativa. L'esempio riportato nell'Oic 29, paragrafo 17 (che si riprende in quanto esaustivo), serve a chiarire come va contabilizzato ed esplicitato l'effetto del cambiamento di Principio contabile, nel caso assai frequente di variazione del criterio di valutazione delle rimanenze di magazzino dal metodo Lifo al Fifo. La società ABC ha storicamente applicato il criterio Lifo e in sede di redazione del bilancio per l'anno N decide di passare con valide motivazioni al metodo Fifo. I dati di riferimento sono i seguenti (prescindendo per semplicità dagli effetti fiscali).

	RIMANENZE ANNO N-1	RIMANENZE ANNO N	VARIAZIONE RIMANENZE
Valutazione Lifo	800	1.000	200
Valutazione Fifo	1.100	1.400	300
Differenza	300	400	100

Per effetto del cambio di criterio la variazione delle rimanenze che incide sul Conto economico ammonta complessivamente a 600, pari alla differenza tra il valore delle rimanenze iniziali valutate a Lifo e quelle finali valutate a Fifo. Tale valore però è la risultante del duplice effetto del cambio di criterio che può così essere scomposto.

Differenza Fifo-Lifo ad inizio anno	300
Variazione rimanenze valutate a Lifo	200
Maggior variazione con valutazione Fifo	100
Totale variazione rimanenze anno	600

L'effetto cumulato all'inizio dell'esercizio, rappresentato dalla differenza di valutazione secondo il metodo Lifo adottato in precedenza e la nuova valutazione effettuata con il metodo Fifo riferita alla

¹ Tale impostazione è coerente con gli Ifrs sia relativamente ai casi di cambio di Principi contabili che nella fattispecie di prima applicazione dei principi Ifrs in caso di transizione dai principi nazionali a quelli internazionali.

chiusura del bilancio precedente, pari a 300, dovrà essere contabilizzato nei Proventi e Oneri Straordinari (voce E.20 del Ce), e se significativo in una apposita sottovoce specifica "Provento (Onere) da cambio di Principio contabile"², mentre nel risultato ordinario ("Differenza tra valore e costi della produzione") dell'anno N sarà esposta la variazione delle rimanenze (voci A2 e B11 a seconda della tipologia di rimanenze per le quali è stato variato il principio di valutazione) pari a 300 che rappresenta la variazione inizio/fine anno N secondo il metodo Fifo. Tuttavia, dato che nel Conto economico dell'esercizio precedente la variazione delle rimanenze era la risultante dell'applicazione del metodo Lifo, per consentire una corretta comparazione, in Nota integrativa sarà indicato che l'effetto del cambiamento di criterio sul risultato ordinario dell'anno N è di 100.

Le scritture contabili saranno, pertanto, le seguenti.

Rimanenze (voce C.I.1. e/o C.I.4. di S.P.) a	Rimanenze finali (conto di C.E.)	1.400	1.400
Rimanenze iniziali	a Proventi straordinari	300	300

Si precisa che l'effetto sulle rimanenze iniziali che è contabilizzato in coerenza con il metodo retroattivo costituisce una scrittura di assestamento propria dell'anno e non cambia il valore originario delle rimanenze iniziali riflesso nelle scritture di apertura che corrisponde a quello risultante dalle scritture di chiusura dell'anno -1.

Il bilancio dell'esercizio, con riferimento alle rimanenze ed all'esempio in oggetto, si presenterà nel modo seguente (sempre prescindendo dagli effetti fiscali del cambiamento di principio).

Stato patrimoniale chiuso al 31/12

C.I.1. (o C.I.3.) – Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo (e/o prodotti finiti e merci)	1.400		
.....			
Totale		Totale	

Conto economico Anno

.....	
B.11. Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (e/o A.2. Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti)	300
.....	
Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)	300
E.20. Proventi (straordinari)	
a) Effetto della variazione del Principio contabile di valutazione delle rimanenze	300
Totale delle partite straordinarie	300
.....	

Nel caso, invece, di applicazione del cambio di Principio con effetto prospettico, non vi saranno modifiche ai valori esistenti all'inizio dell'esercizio che continueranno ad essere trattati secondo il precedente principio e conseguentemente i risultati degli esercizi futuri continueranno ad essere influenzati anche dal vecchio Principio fin tanto che non si manifesteranno fatti e circostanze modificative degli stessi (Oic 29, par.18). È perciò evidente la ragione per cui il metodo prospettico è solo un metodo alternativo da applicarsi in specifiche limitate circostanze, come indicato in precedenza. Anche la Nota integrativa deve dare evidenza della decisione e degli effetti del cambiamento di criterio. In particolare, come già accennato, l'art.2423-bis, co.1, n.6 c.c. prevede che "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro" salvo il ricorso a deroghe in casi eccezionali in cui "la Nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della Situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico" come richiesto dal medesimo art.2423-bis al co.2.

Conseguentemente nella Nota integrativa, nel commento ai criteri di valutazione dovrà essere data chiara ed esaustiva ragione delle motivazioni che giustificano il cambio di Principio contabile

² Il Principio Oic 29 non richiede espressamente la separata indicazione dell'effetto nei componenti straordinari del cambio di principio, tuttavia ciò sembra allo scrivente ragionevole per coerenza e chiarezza.

e dovrà essere indicato il nuovo Principio applicato. Il Principio Oic sembra suggerire di inserire un apposito paragrafo che potrebbe essere intitolato "Cambiamento ..." (ad esempio *"nel metodo di valutazione delle rimanenze di magazzino"*), soluzione certamente auspicabile.

Inoltre, l'Oic 29, paragrafo 21, precisa la tipologia di informazione da fornire relativamente al cambiamento di criterio in termini di:

- modalità di applicazione del nuovo Principio (retroattivo o prospettico, ove consentito);
- effetto sulle componenti ordinarie del risultato dell'esercizio per non aver applicato il medesimo criterio dell'esercizio precedente (nel caso di applicazione retroattiva);
- effetto, se ragionevolmente determinabile, che si sarebbe avuto sulle componenti del risultato dell'esercizio precedente, se il nuovo Principio fosse stato applicato anche in precedenza (nel caso di applicazione prospettica);
- effetti sulle voci di Stato patrimoniale interessate dal cambio, nonché sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo ed al netto dell'effetto fiscale, ove applicabile.

Cambiamenti di stime contabili

Casistica diversa, come già accennato, è rappresentata dal caso di cambiamento di una qualche stima applicata nella determinazione di una voce di bilancio di attività, passività, costi o ricavi, a parità di Principio contabile (Oic 29, par.25).

Il cambiamento di stima è un fatto frequente anche nella considerazione che la gran parte del bilancio è frutto di stime e congettura, che per loro natura sono soggettive. Le dipendono dalla conoscenza dei fatti al momento della loro effettuazione ovvero da eventi futuri. Correttamente l'Oic 29, par.26, richiama questo fondamentale concetto e ribadisce che il processo di stima è *"un processo intrinseco alla formazione del bilancio"* (Oic 29, par.29).

I cambiamenti di stime possono dipendere da elementi presenti alla data di redazione del bilancio ovvero dall'evolversi di eventi successivamente alla redazione del bilancio. La stima dei costi di produzione o dei costi indiretti da allocare ai prodotti dipende da criteri e metodologie presenti alla data del bilancio mentre la stima del valore di realizzo di un credito dipende da eventi futuri, quali la solvibilità del debitore che può variare. Gli esempi sono molteplici. È cambio di stima:

- la rideterminazione della vita utile residua di una immobilizzazione o di una classe di immobilizzazioni;
- la decisione di azzerare il valore di una immobilizzazione precedentemente rilevata perché sono venute meno le attese di utilizzo;
- la rideterminazione del valore di recupero delle rimanenze per effetto dell'obsolescenza perché può essere cambiato il mercato o la tecnologia;
- la rideterminazione dei fondi rischi per cause legali in conseguenza dell'evoluzione del procedimento giudiziario.

La stima cambia perché sono disponibili ulteriori e più precise informazioni o perché la maggiore esperienza consente un affinamento del processo di stima e della stima stessa.

Da quanto detto appare evidente che il cambio di stima non va confuso con il cambio di Principio contabile: anzi spesso un cambio di Principio contabile porta in sé anche un cambio di stime.

Il cambio di stima rappresenta, perciò, un normale e ricorrente processo tipico della redazione del bilancio e conseguentemente i relativi effetti economici rappresentano un componente ordinario del risultato dell'esercizio che come tali vanno rilevati nello specifico esercizio (Oic 29, par.37), senza particolare evidenziazione, nella voce di Conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima. In generale, tra l'altro, il cambiamento di stima non comporta la rilevazione di un componente straordinario né rappresenta la correzione di un errore precedente (Oic 29, par.36).

Il cambiamento di stima, trattandosi di un affinamento di una stima precedente, normalmente spiega i suoi effetti nel singolo esercizio.

Vi sono però casi in cui il cambio di stima spiega i suoi effetti anche in esercizi successivi: si pensi ad esempio al caso della ridefinizione della vita residua di una immobilizzazione. Il conseguente cambio di aliquota sarà applicabile all'esercizio in cui si cambia la stima e in quelli successivi.

Per quanto detto il cambio di stima è attività ordinaria di redazione di bilancio e di per sé non richiede una particolare informativa in Nota integrativa: in tal senso l'art.2427 c.c. nulla richiede in proposito.

L'Oic 29, paragrafo 41, richiede che sia data un'informativa esaustiva in Nota integrativa quando il cambiamento di stima derivi da fatti straordinari: si pensi, ad esempio, al cambio della stima della vita utile residua di un'immobilizzazione o di una classe di immobilizzazioni.

In tali casi la Nota integrativa dovrà illustrare:

- le ragioni del cambiamento;
- il criterio di determinazione degli effetti del cambio di stima e il metodo utilizzato nella determinazione;
- l'effetto del cambiamento e la relativa incidenza fiscale.

Correzioni di errori

Come detto in precedenza, il processo di redazione del bilancio è per la gran parte frutto di stime e congetture, oltre che la risultante di complessi ed elaborati calcoli e valutazioni. Ne consegue che si possono verificare errori in tale processo ed è logico e naturale che l'errore venga rettificato quando esso diventa noto.

L'Oic 29 al paragrafo 42 definisce l'errore contabile come *"una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio o di una informazione fornita in nota integrativa"*.

L'errore può riguardare:

- la mancata applicazione del Principio contabile richiesto da una determinata fattispecie;
- ovvero la sua non corretta applicazione sotto un profilo metodologico;
- ovvero un errore di calcolo;
- ovvero un'errata valutazione di informazioni e fatti;
- o essere conseguenza di una negligenza nella raccolta delle informazioni disponibili per la corretta contabilizzazione dell'evento.

Naturalmente, anche se non lo richiama espressamente, l'Oic 29 tratta degli errori commessi in buona fede. È pur vero però che anche la sistemazione di errori commessi in modo doloso segue lo stesso *iter* contabile, salvo le diverse eventuali implicazioni legali e giuridiche per gli amministratori, i sindaci e i revisori.

Data la definizione di errore, la correzione di un errore non va confusa né con il cambio di Principio contabile né con il cambio di una stima (Oic 29, par.43).

Altresì l'errore va considerato alla luce del fatto che il bilancio, come detto, è frutto di stime e deve rappresentare *"in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio"* (art.2423, co.2 c.c.): ne consegue che l'errore assume rilevanza se e in quanto esso sia significativo.

Come richiama l'Oic 29, paragrafo 45, non esiste una regola per definire e misurare la significatività dell'errore, che può essere relativa in relazione ad una molteplicità di considerazioni.

Ne consegue che anche la rilevazione ed il trattamento dell'errore contabile è frutto di valutazione da parte degli amministratori e rappresenta una materia delicata, anche per le implicazioni fiscali che ne potrebbero derivare.

L'errore, sia che riguardi i prospetti di bilancio che la Nota integrativa, va rilevato nell'esercizio in cui viene individuato o diventano note le informazioni precedentemente non considerate. Se significativo, l'effetto dell'errore sarà contabilmente rilevato rettificando la voce patrimoniale a suo tempo oggetto dell'errore, imputando l'effetto nella voce *"E. Proventi ed Oneri Straordinari"* (voci E.20 e E.21), creando la sottovoce *"componenti di reddito di esercizi precedenti"*, come indicato espressamente dall'Oic 29, par.46. Sempre se significativo, dovrà essere data informativa in Nota integrativa circa la correzione dell'errore, con riferimento a (Oic 29, par.49):

- *"la natura dell'errore commesso"*
- *l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della stessa con riferimento agli esercizi precedenti inficiati dall'errore, qualora determinabile e significativo"*

- *per ogni voce dello stato patrimoniale e del Conto economico deve essere indicato l'importo "corretto" della voce corrispondente del precedente esercizio".*

Considerazioni finali

La gestione in bilancio dei cambiamenti di Principi contabili e di stime è materia assai delicata che coinvolge in maniera rilevante gli amministratori, ma anche il Collegio sindacale e il revisore legale. Il cambio di un Principio contabile, come indicato, deve essere adeguatamente motivato e ne deve essere data ampia informativa in Nota integrativa con i relativi effetti. Vale la pena di menzionare che il cambio di Principio contabile, per gli effetti che può avere sul risultato dell'esercizio, si presta facilmente a politiche di bilancio, e quindi massima deve essere la vigilanza degli organi di controllo per evitare aree grigie.

L'esperienza insegna che spesso, invece, il cambio di Principio contabile con uno che consente temporaneamente di migliorare il risultato non è infrequente e le giustificazioni che vengono date sono assai improbabili, quando non risibili, e non sono adeguatamente analizzate e commentate dagli organi di controllo.

Se il cambio da Lifo a Fifo, al di là di consentire di portare a Conto economico l'eventuale "riserva Lifo", peraltro ormai scarsamente significativa dato il lungo periodo di inflazione modesta, trova spesso giustificazione nella complessità, anche informatica, ed onerosità di gestire una procedura conforme al criterio Lifo previsto dalla normativa fiscale italiana, altri cambiamenti sono difficilmente spiegabili.

Come motivare in presenza di risultati negativi l'allungamento delle vita utile delle immobilizzazioni, senza un'adeguata e seria perizia tecnica che supporti tale fatto? Come motivare, al manifestarsi di un trend economico negativo, la decisione di capitalizzare le spese di pubblicità o di ricerca e sviluppo, quando prima venivano spese nell'esercizio di sostenimento?

Sono solo esempi, ma purtroppo non infrequenti nel panorama delle aziende sia medio-piccole ma anche di dimensioni rilevanti.

In queste situazioni svolge un ruolo fondamentale il professionista, sia esso sindaco o revisore, nello svolgere correttamente la propria funzione a tutela dei terzi, ma anche degli amministratori stessi. Considerazioni analoghe possono essere svolte in relazione ai cambi di stime che rappresentano un'area ancora più suscettibile di comportamenti incerti, pure in presenza di una sostanziale buona fede dei redattori del bilancio.

Scadenze del mese di maggio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 15 gennaio 2014 al 15 febbraio 2014, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

venerdì 15 maggio

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00 emesse nel mese precedente.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

lunedì 18 maggio

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 aprile.

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile, codice tributo 6004 e primo trimestre 2015, codice tributo 6031.

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2014, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale dal 16 marzo devono versare la terza rata utilizzando il codice tributo 6099.

La scadenza riguarda sia i contribuenti tenuti a presentare la dichiarazione in via autonoma che gli altri contribuenti tenuti alla dichiarazione unificata. Per questi ultimi il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di aprile, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti

Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla prima rata del contributo sul minimale di reddito per l'anno 2014 (primo trimestre).

Versamento del premio Inail

Per i soggetti che hanno optato per il pagamento rateale, scade oggi il termine per il versamento della seconda rata del premio Inail relativo al saldo 2014 e all'acconto 2015, così come risulta dall'autoliquidazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

mercoledì 20 maggio

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di aprile da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

lunedì 25 maggio

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate, rispettivamente, nel mese o trimestre precedente.

lunedì 1 giugno

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori a progetto e associati in partecipazione relativi al mese di aprile.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di aprile.

Comunicazione di acquisto da operatori di San Marino

Scade oggi il termine, con riferimento al mese di aprile, per la comunicazione in forma analitica delle operazioni con operatori san marinesi annotate sui registri Iva.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.05.2015.

LYNFA Studio

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

- 1.** erogare servizi ai Clienti
- 2.** gestire e sviluppare lo Studio

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con centinaia di posti di lavoro.

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

- 1.** i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
- 2.** servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
- 3.** funzionalità che incrementano la produttività come il workflow e l'anagrafica unica;
- 4.** servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per il tuo Studio

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** ti permettiamo di offrire ai tuoi clienti il servizio di emissione, inoltro e archiviazione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione. E naturalmente potrai anche gestire eventuali tue parcelle emesse nei confronti della PA.

Due appositi moduli - uno per le parcelle/fatture dello studio ed uno per il programma di fatturazione c/terzi - consentono, inoltre, di emettere in automatico i documenti di vendita nel formato XML corretto.

1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?

Ti basta accedere al sito dedicato al servizio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODOTTA IN MODO TRADIZIONALE?

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare

l'utilità di compilazione manuale e inserire "intestazione" e "corpo" del tuo documento.

La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi.

Ora ti basta un click sul pulsante "Invia fattura" ed hai terminato.

3. COSA SUCCEDDE ORA AL TUO DOCUMENTO?

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.