

Art. 2427 c.c.
D.Lgs. 139/2015
Oic 12

Marco Rescigno

L'eliminazione della sezione straordinaria e l'informativa in nota integrativa

Per effetto del recepimento in Italia della Direttiva 2013/34/UE, a partire dal 1° gennaio 2016 nei bilanci redatti secondo le norme nazionali del codice civile, **non sono più presenti** nello schema di conto economico i **proventi e gli oneri della sezione straordinaria**.

La modifica introdotta non ha rappresentato una novità assoluta, essendo **già prevista per le società** tenute all'applicazione dei **principi contabili internazionali Ias/Ifrs**, i quali non consentono la presentazione separata nel conto economico delle componenti straordinarie in quanto correlate al normale rischio d'impresa. L'Organismo Italiano di Contabilità ha elaborato, nel frattempo, una nuova edizione dell'Oic 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio" (documento emesso nel dicembre 2016, ulteriormente emendato nel dicembre 2017), per tener conto delle modifiche introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. 139/2015.

Le modifiche apportate

Le precedenti norme contabili si basavano sul principio in base al quale l'**attività ordinaria** era costituita dall'**attività caratteristica o tipica dell'impresa** (costituita da operazioni normalmente svolte dall'impresa in modo continuativo finalizzate alla gestione dell'impresa stessa), insieme all'**attività accessoria** (riferita a operazioni che generano componenti di reddito diversi da quelli tipicamente svolti e di quelli di natura finanziaria) e a quella **finanziaria** (che include quelle operazioni che, pur facendo parte dell'attività ordinaria, davano origine a proventi, oneri, plusvalenze, minusvalenze da cessioni, svalutazioni e ripristini di valore di titoli, partecipazioni, crediti iscritti nelle immobilizzazioni e finanziamenti di

Tra le principali modifiche introdotte dal D.Lgs. 139/2015, recepite nella versione recentemente emendata dal principio Oic 12, si rileva l'**eliminazione della sezione straordinaria** del conto economico con conseguente **riallocazione delle voci** in altre sezioni dello schema. Congiuntamente, le modifiche hanno riguardato anche l'art. 2427 c.c., relativo all'informativa di nota integrativa, con l'indicazione dell'**importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo** di entità e incidenza eccezionali.

qualsiasi natura attivi e passivi e utili e perdite su cambi).

Secondo le **regole contabili previgenti**, l'attività ordinaria si contrapponeva a quella straordinaria. L'**attività straordinaria** includeva proventi e oneri che derivavano da **eventi o operazioni** che simultaneamente avevano natura **casuale, accidentale e infrequente** e le **operazioni** connesse a tali eventi o operazioni erano **estranee all'attività ordinaria dell'impresa**, intesa come attività effettivamente esercitata dalla stessa.

L'Oic 12 (versione del 2014), par. 32, indicava che lo schema di conto economico «è basato sulla distinzione tra attività ordinaria e straordinaria» e che «l'attività ordinaria è formata dall'attività caratteristica, dall'attività accessoria e dall'attività finanziaria». Inoltre, al par. 38, si precisava che la straordinarietà dell'evento o dell'operazione «è determinata in funzione della loro natura in relazione alla ordinaria attività della società. Restano conseguentemente esclusi, gli eventi che, pur accidentali e non ricorrenti nel loro verificarsi o nel loro ammontare, sono connessi alla ordinaria attività della società».

Dalla definizione del termine "**straordinario**" indicata nel previgente Oic 12 discendeva che, al fine di considerare una componente di reddito come tale, non era sufficiente l'eccezionalità (frequenza dell'accadimento) o l'anormalità quantitativa dell'importo, ma occorreva che la fonte della componente di red-

dito fosse **derivante da operazioni o eventi non connessi alla gestione ordinaria tipica, accessoria o finanziaria**.

Nel recepire le modifiche introdotte con il D.Lgs. 139/2015 inerenti l'eliminazione dell'area straordinaria, l'Oic 12 nella versione novellata precisa che con le classi A (Valore della produzione) e B (Costi della produzione) si confrontano i «*componenti positivi, relativi alla gestione caratteristica e alla gestione accessoria, costituenti il valore della produzione con i costi della produzione classificati per natura*».

La modifica apportata agli schemi ha comportato, inevitabilmente, anche una **ridefinizione del concetto di attività caratteristica e attività accessoria**, prevedendo, al par. 43, che «*l'attività caratteristica identifica i componenti positivi di reddito generati da operazioni che si manifestano in via continuativa e nel settore rilevante per lo svolgimento della gestione, e che identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dalla società, per la quale la stessa è finalizzata*».

La scelta effettuata nell'Oic 12 è stata quella di **mantenere comunque la distinzione tra attività caratteristica e non caratteristica**, nonostante non sia espressamente prevista dal codice civile e risulti particolarmente difficile operare delle standardizzazioni delle singole realtà aziendali. Tale distinzione permette, **dal lato ricavi**, di **distinguere** i componenti che devono essere classificati nella **voce A1** (Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizio) e **A5** (Altri ricavi e proventi).

Infatti, nella voce A1 vengono iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività caratteristica, mentre nella voce A5 vengono iscritti quei componenti positivi che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come aventi natura accessoria. Diversamente, **dal lato costi**, tale distinzione **non può operare**, in quanto il criterio classificatorio del conto economico normativamente previsto è **quello per natura**.

Nella sezione "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" dell'attuale Oic 12 è indicato un **utile confronto**, a cui si rimanda, tra **trattamento contabile** di alcune **fattispecie di costo e ricavo straordinario**, secondo la precedente versione e le nuove regole.

In merito, si ritiene opportuno evidenziare che, per quanto concerne le **imposte relative all'esercizio precedente**, l'allegato dell'Oic 12 indica che:

- › **quelle dirette relative agli esercizi precedenti**, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), nonché la differenza positiva o negativa derivante dalla **definizione di un contenzioso** a fronte del quale era stato stanziato un fondo, sono classificati nella **voce 20 – Imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite ed anticipate**;
- › quelle **indirette** relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), nonché la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte del quale era stato stanziato un fondo, sono classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella **voce B14) Oneri diversi di gestione**. La **differenza positiva** derivante dalla definizione di un contenzioso è classificata nella voce **A5) Altri ricavi e proventi**.

L'informativa in nota integrativa

Oltre all'eliminazione nello schema di conto economico delle voci relative ai componenti straordinari, è stata modificata anche l'**informativa** richiesta dall'art. 2427, comma 1, n. 13 c.c. che, a partire dal 1° gennaio 2016, deve contenere «**l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali**»¹. L'obiettivo della nuova informativa è quello di **consentire al lettore** del bilancio di apprezzare il risultato economico **privo di elementi che, per l'eccezionalità** della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo. L'Oic 12 fornisce alcuni esempi di elementi di ricavo o costi che potrebbero presentare le **caratteristiche di eccezionalità** per entità o incidenza, quali:

- › picchi non ripetibili nelle vendite e negli acquisiti;
- › cessioni di attività immobilizzate;
- › ristrutturazioni aziendali;
- › operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda).

Si sottolinea che la diversa informativa ad oggi richiesta nella nota integrativa (elementi di costo e ricavo eccezionali) **non è da ricondurre alla contestuale eliminazione dell'area straordinaria** del conto economico. La tipolo-

¹ La precedente versione dell'art. 2427 al punto 13 indicava che doveva essere indicata la composizione delle voci 'proventi straordinari' e 'oneri straordinari' del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile".

gia di informazioni che devono essere indicate nelle note **è ora più ampia** e non coincide con i proventi e oneri straordinari così come intesi nella precedente norma contabile. La sezione straordinaria del vecchio schema di conto economico includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all'attività ordinaria.

Diversamente, così come specificato dall'Oic 12, il **concetto di eccezionalità** richiamato dal codice civile **pre-scinde** dall'appartenenza del fatto aziendale **all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria**.

I singoli elementi di ricavo o di costo dell'attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del conto economico, **l'importante è che si dia evidenza separata in nota integrativa** di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale.

Pertanto, così come sottolineato dall'Oic 12, la norma non può essere interpretata come un recupero nella nota integrativa di quegli elementi di ricavo o costo che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione degli oneri e proventi straordinari.

Alcune considerazioni conclusive

L'eliminazione dell'area straordinaria di conto economico, e la contestuale diversa informativa ad oggi richiesta in nota integrativa relativamente ai costi e ricavi "eccezionali", permettono alcune brevi riflessioni, considerando che l'Oic 12 sottolinea che l'informativa di nota integrativa **non deve riportare solo quella definita di "puro accounting"** (volta a spiegare il contenuto delle voci), ma anche informativa utile a valutare **l'andamento dell'azienda**.

La classificazione dei proventi e oneri, in precedenza allocati nell'area straordinaria del conto economico e oggi ricompresi nel valore e costi della produzione (classe A e B del conto economico), **non sempre** può permettere **un'immediata e reale comprensione della redditività** operativa dell'impresa e il calcolo di indici di bilancio o risultati economici comunemente utilizzati.

Si pensi, ad esempio, ad una società che ha posto in essere un'importante **ristrutturazione aziendale**, con

conseguente sostenimento di costi di incentivo all'esodo del personale e costi legali riferiti alla ristrutturazione realizzata. Tali **componenti negativi** sono oggi da classificare nella **voce relativa al costo del personale** (costi per incentivi all'esodo) o nei costi per **prestazioni di servizi** (costi per prestazioni legali). Ciò determina un'"alterazione" ad esempio del **margine operativo lordo e dei conseguenti indici di bilancio** (si pensi al ROI).

Considerare e interpretare correttamente tali elementi, anche nell'ambito della sezione della relazione sulla gestione, specificando chiaramente che alcune componenti di reddito (nel nostro esempio i costi di ristrutturazione) **non devono essere considerate nella determinazione degli indicatori di redditività** che misurano andamenti dei risultati della gestione, è ad oggi più che mai doveroso e obbligatorio nei confronti dei lettori che, su tali informazioni di natura gestionale, basano decisioni e informazioni (si pensi agli istituti di credito).

Inoltre, la lettura congiunta con l'informativa ad oggi richiesta in nota integrativa relativamente agli elementi di entità e incidenza eccezionali consentirà di comprendere meglio anche aspetti legati all'**andamento prospettico dell'azienda**, in quanto la *disclosure* dell'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità e incidenza eccezionali consente all'utilizzatore del bilancio di depurare il conto economico da quegli elementi che, avendo carattere di eccezionalità, non rientrano nelle normali previsioni dell'impresa e quindi difficilmente potranno ripetersi negli anni successivi.

Si potrà individuare con più facilità il cd. "**reddito normalizzato**" a consuntivo e formulare previsioni più attendibili sui futuri andamenti economici con evidenti vantaggi nel caso, ad esempio, di *due diligence*, valutazioni d'azienda o nei rapporti con gli istituti di credito per le informazioni che solitamente sono fornite in occasione di richieste di finanziamento. ●