

## BILANCIO

---

### **La bozza del nuovo OIC 28 sulle poste del patrimonio netto in bilancio**

di Luca Mambrin

A seguito delle **novità** introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE, l'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la versione aggiornata (in bozza ed in consultazione fino al 31 agosto) dell'**OIC 28** dedicato alla **rilevazione in bilancio** delle poste del **patrimonio netto**.

La principali **modifiche** apportate al principio contabile OIC 28 hanno riguardato **l'eliminazione di quei passaggi non strettamente pertinenti** alla redazione del bilancio e una **sostanziale riorganizzazione e revisione** degli aspetti contabili rimanenti relativi prevalentemente alla classificazione e contenuto delle voci di patrimonio netto e alla rilevazione e movimentazione delle voci di patrimonio netto in occasione di operazioni tra società e soci.

Le operazioni tra società e soci possono infatti far sorgere **dei crediti o dei debiti** verso gli stessi. La società iscrive un **credito** verso soci quando i soci assumono **un'obbligazione nei confronti della società** (ad esempio, quando il socio sottoscrive un aumento di capitale sociale); mentre iscrive **un debito verso soci quando assume un'obbligazione nei confronti dei soci** (ad esempio, quando l'assemblea dei soci delibera la riduzione del capitale sociale per recesso di un socio). Nella bozza del nuovo OIC viene poi riportato un **elenco non esaustivo delle principali operazioni tra società e soci**, ed i relativi **effetti contabili**, quali ad esempio, l'aumento di capitale sociale attraverso conferimenti in denaro o a seguito della conversione di un prestito obbligazionario convertibile, o i casi di riduzione del capitale sociale per recesso del socio, per morosità del socio o in caso di mancato rispetto in tema di acquisto di azioni della controllante.

Ulteriore **novità** contenuta nella bozza del nuovo OIC 28 riguarda l'inserimento nelle voci che compongono il patrimonio netto della *"Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi"* (A.VII) che accoglie le **variazioni di fair value** degli **strumenti finanziari** derivati generate nell'ambito **di coperture di flussi finanziari attesi**.

Come previsto dall'articolo 2426, comma 1, numero 11-bis, del codice civile: *"le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati per la copertura di flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positivi, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite"*.

Per l'iscrizione e la movimentazione di tale riserva viene dedicato un principio contabile dall'OIC denominato "Strumenti finanziari derivati".

Nella bozza della nuova versione dell'OIC 28 viene proposta una **tabella** da riportare in nota integrativa in riferimento alle informazioni da fornire, ai sensi del numero *quater* dell'articolo 2427-bis comma 1 del codice civile, sulla **riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi**.

All'inizio dell'esercizio precedente	Incremento per variazione di <i>fair value</i>	Decremento per variazione di <i>fair value</i>	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio precedente
All'inizio dell'esercizio corrente	Incremento per variazione di <i>fair value</i>	Decremento per variazione di <i>fair value</i>	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio corrente

La nuova versione dell'OIC 28 recepisce anche **le novità legislative** relative all'articolo 2357-ter del codice civile, ai sensi del quale **le azioni proprie non sono più iscritte nell'attivo patrimoniale** della società con contropartita una riserva indisponibile di patrimonio netto, ma **direttamente a riduzione del patrimonio netto attraverso una riserva negativa**, la "Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio" (voce A.X).

Pertanto, nella nuova versione dell'OIC 28, **l'acquisto** (e **la vendita**) di azioni proprie è considerato come un **decremento (o incremento) di patrimonio netto**.

Nel caso in cui l'assemblea decida di **annullare** le azioni proprie in portafoglio, la società, a seguito della delibera assembleare, deve **stornare** la **voce A.X "Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio"** e contestualmente **ridurre il capitale sociale per il valore nominale delle azioni annullate**. L'eventuale differenza tra il valore contabile della riserva e il valore nominale delle azioni annullate è **imputata ad incremento o decremento del patrimonio netto**.

Nel caso in cui l'assemblea decida di **alienare** le azioni proprie, l'eventuale **differenza** tra il valore contabile della voce A.X "Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio" e il **valore di realizzo** delle azioni alienate deve essere imputata ad **incremento o decremento di un'altra voce del patrimonio netto**.

Poiché con riferimento alle azioni proprie non è stata prevista una disciplina transitoria, le novità del D.Lgs. 139/2015 vanno applicate anche alle operazioni già in essere al **1° gennaio 2016**, i cui effetti sono quindi da rilevare retroattivamente ai sensi **dell'OIC 29**.

*Per approfondire i nuovi OIC vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:*

Master di specializzazione  
**NUOVI PRINCIPI CONTABILI OIC E  
LE NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.LGS. 139/2015**

