

Newsletter n. 13/2015

Novità in materia di bilancio d'esercizio

In attuazione della direttiva comunitaria 2013/34/UE, il DLGS 139 del 18 agosto 2015 (di seguito "Decreto"), pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015, ha apportato importanti novità in tema di redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati.

Il legislatore è intervenuto modificando ed integrando alcune norme del Codice Civile e del DLGS 127/1991, al fine di allineare la normativa vigente, in tema di bilanci, alle disposizioni previste dalla direttiva comunitaria.

Più in particolare, gli interventi normativi riguardano:

- i documenti che compongono il bilancio;
- i principi di redazione del bilancio;
- il contenuto dello Stato patrimoniale e del Conto economico;
- i criteri di valutazione;
- il contenuto della Nota integrativa;
- la relazione di revisione.

Documenti che compongono il bilancio:

Argomento	Descrizione	Norma
Rendiconto finanziario	<p>Modificando l'art. 2423 del c.c., viene previsto l'obbligo di redigere il Rendiconto finanziario per le imprese di maggiori dimensioni (ovvero quelle imprese che non rispettano i limiti per rientrare tra le micro imprese o per la redazione del bilancio abbreviato), stabilendo espressamente che il bilancio d'esercizio è formato da Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa e Rendiconto finanziario. Tale modifica trova giustificazione nella rilevanza informativa del Rendiconto (OIC 10).</p> <p>Il decreto prevede l'inserimento del nuovo art. 2425 – ter c.c., che disciplina il contenuto del Rendiconto finanziario.</p> <p>Per effetto di tale disposizione, dal Rendiconto risultano, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio; - i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci. <p>Sono esonerati dalla redazione del Rendiconto finanziario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435 – bis¹ c.c.; - le c.d. "micro imprese", cioè le società che non superano i limiti di cui al nuovo art. 2435 – ter c.c.². 	art. 6 commi 2 - 7

¹ Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità

² Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435 – bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Principi di redazione del bilancio:

Argomento	Descrizione	Norma
Principio della sostanza sulla forma	Viene modificato l'art. 2343 – bis c.c., eliminando l'inciso che prevede che la valutazione delle voci deve essere fatta, tra l'altro tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato. Il legislatore ha chiarito, con il nuovo comma 1 – bis, che la valutazione delle voci deve essere invece fatta tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto, secondo quanto prescritto nei principi generali della direttiva comunitaria.	art. 6 comma 3
Principio di rilevanza	Nell'art. 2423 c.c. viene introdotto il principio di rilevanza in virtù del quale "non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti, al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta". Tuttavia, l'introduzione del nuovo principio prevede che in Nota integrativa vengano illustrati i criteri con i quali sono stati dati attuazione ai principi di rilevanza. Inoltre, viene espressamente previsto che il criterio della rilevanza non mette in discussione gli obblighi relativi alla corretta tenuta della contabilità.	art. 6 comma 2 lett. b), comma 9 lett. b), d) ed h)

Contenuto dello Stato patrimoniale e del Conto economico:

Argomento	Descrizione	Norma
SP e CE	<p>Vengono modificati gli artt. 2424 (contenuto dello Stato patrimoniale) e 2425 (contenuto del Conto economico) c.c., prevedendo specifiche voci di dettaglio relative ai rapporti intercorsi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti (c.d. imprese sorelle).</p> <p><u>Nell'attivo dello SP:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - è stata modificata la voce B.III.1.d) che ora accoglie le partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti; - è stata aggiunta la voce B.III.1.d) – bis che accoglie le altre partecipazioni; - è inserita la nuova voce B.III.2.d) "Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti", mentre i crediti verso altri sono rilevati nella successiva voce B.III.2.d – bis) "Crediti verso altri"; - è stata inserita la nuova voce C.II.5) "Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti", mentre i crediti tributari sono rilevati nella successiva voce C.II.5 – bis) "Crediti tributari", le imposte anticipate devono essere indicate nella voce C.II.5 – ter) "Imposte anticipate" e i crediti verso altri sono dettagliati nella voce C.II.5 – quater) "Crediti verso altri"; inoltre - è stata prevista la nuova voce C.III.3 – bis) "Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti". <p><u>Nel passivo dello SP:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - è stata inserita la nuova voce D.11 – bis) "Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti". <p><u>Tra i proventi e gli oneri finanziari del CE:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - viene modificata la voce C.15, che richiede ora, anche la separata indicazione dei proventi relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime; - viene modificata la voce C.16.a), che richiede ora, anche la separata indicazione degli altri proventi relativi a imprese sottoposte a controllo; - è stata inserita la voce D.18.d), che prevede rettifiche di valore di attività finanziarie di strumenti finanziari derivati; - vengono eliminate le partite straordinarie, e più in particolare l'intera classe "E) Proventi e oneri 	art. 6 commi 4 - 6

	straordinari". I relativi importi andranno riallocati nella gestione caratteristica, in coerenza con l'impostazione IAS.	
Conti d'ordine	Vengono eliminate le disposizioni relative ai conti d'ordine. Parallelamente, viene stabilito che la relativa informativa (su impegni, garanzie e passività potenziali) deve essere fornita nella Nota integrativa.	art. 6 comma 4

Criteria di valutazione:

Argomento	Descrizione	Norma
Azioni proprie	Viene modificato il trattamento contabile delle azioni proprie, allineandolo alla prassi internazionale, prevedendo che le azioni proprie siano iscritte in bilancio in diretta riduzione del Patrimonio netto, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo.	art. 6 commi 1 - 4 - 5
Strumenti finanziari derivati	<p>Il Decreto stabilisce che gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value. Per gli strumenti derivati utilizzati per la di copertura dei rischi, la norma prevede un regime differenziato a seconda che la copertura si riferisca al fair value di elementi presenti in bilancio oppure a flussi finanziari attesi o operazioni programmate. Ferma restando la valutazione al fair value del derivato, nel primo caso le variazioni possono essere imputate direttamente a Conto economico, nel secondo caso, in assenza di elementi da valutare in bilancio, gli effetti della valutazione sono rilevati in una apposita riserva positiva o negativa di Patrimonio netto. Tale riserva è imputata al Conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura.</p> <p>Il Decreto, inoltre, stabilisce che non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura. Le riserve di patrimonio, che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura di flussi attesi o programmati non rilevano ai fini delle determinazione del Patrimonio netto per le seguenti fattispecie: limiti all'emissione di obbligazioni, distribuzione degli utili ai soci, passaggio di riserve a capitale, riduzione del capitale per perdite e riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale.</p>	art. 6 commi 4 - 6 - 8 - 9 - 10
Criterio del costo ammortizzato	Viene introdotto il metodo del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli. In particolare, viene modificato l'art. 2426 comma 1 n. 1 c.c., che stabilisce che le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione e disciplina i criteri per la determinazione del costo, aggiungendo la disposizione in base alla quale le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono	art. 6 commi 4 - 8

	<p>rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile.</p> <p>I principi contabili internazionali, ed in particolare lo IAS 39, definiscono il costo ammortizzato quale il valore a cui una attività/passività è stata valutata alla rilevazione iniziale, al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dell'ammortamento complessivo (utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza), al netto di qualsiasi svalutazione effettuata per deterioramento (impairment test) o per inesigibilità.</p> <p>La disciplina transitoria prevede che le novità in esame si applicano solo per le nuove operazioni, per le operazioni pregresse si utilizzano le regole precedenti.</p>	
Metodo del Patrimonio netto	<p>Il decreto, modificando l'art. 2426 comma 1 n. 4 c.c., stabilisce che quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del Patrimonio netto riferito alla data di acquisizione o risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata, può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella Nota integrativa.</p>	art. 6 comma 8
Costi di ricerca e pubblicità	<p>Viene modificata la disciplina dei costi di ricerca e pubblicità, prevedendo che gli stessi non sono più capitalizzabili nell'attivo di Stato patrimoniale. Si attendono indicazioni in merito al periodo transitorio, con riferimento al trattamento degli importi iscritti in bilancio sino al 2014.</p>	art. 6 commi 4 - 8 - 9
Costi di sviluppo	<p>Modificando l'art. 2426 comma 1 n. 5 c.c., il legislatore ha previsto che tali costi sono ammortizzabili secondo la loro vita utile.</p> <p>Nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.</p>	art. 6 comma 8
Avviamento	<p>Modificando l'art. 2426 comma 1 n. 6 c.c., il legislatore ha previsto che l'avviamento sia ammortizzabile secondo la sua vita utile.</p> <p>Nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni.</p> <p>Inoltre, in Nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.</p>	art. 6 comma 8

<p>Poste in valuta</p>	<p>Viene sostituito l'art. 2426 comma 1 n. 8 – bis, che disciplina i criteri di valutazione delle poste in valuta. La modifica prevede che "le attività e passività monetarie in valuta sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio, i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al Conto economico e l'eventuale utile netto è accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo. Le attività e passività in valuta non monetarie devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto".</p>	<p>art. 6 comma 8</p>
------------------------	--	---

Contenuto della Nota integrativa:

Argomento	Descrizione	Norma
Rapporti con amministratori e sindaci	Vengono completate le informazioni esposte in Nota integrativa e relative ai rapporti economici esistenti tra la società e gli amministratori e società ed sindaci. Con l'attuale disposizione vengono indicati, non solo i compensi spettanti agli amministratori e sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, ma anche le eventuali anticipazioni e crediti concessi, precisando, altresì, il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate.	art. 6 comma 9
Fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio	All'interno dell'art. 2427 comma 1 c.c., viene inserito il n. 22 – quater, che prevede di indicare in Nota integrativa ogni nuova informazione riguardante la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Specularmente viene abrogato l'obbligo di evidenza nella Relazione sulla gestione.	art. 6 commi 9 - 11
Bilancio consolidato	L'aggiunta dei nuovi numeri 22 – quinquies e 22 – sexes, prevede che vengano indicati il nome e la sede legale dell'impresa, che redige il bilancio consolidato del gruppo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia dello stesso.	art. 6 comma 9
Destinazione degli utili o copertura delle perdite	La Nota integrativa dovrà indicare le proposte di destinazione degli utili o copertura delle perdite.	art. 6 comma 9
Ordine delle informazioni	Le informazioni in Nota integrativa dovranno essere presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello Stato patrimoniale e nel Conto economico.	art. 6 comma 9

Relazione dell'organo di revisione:

Argomento	Descrizione	Norma
Relazione dell'organo di revisione	Viene ampliata sia la nozione, sia il contenuto del giudizio di coerenza espresso, in raccordo a quanto previsto dell'art. 35 della Direttiva 2013/34/UE. In particolare, per effetto delle modifiche, nella relazione del revisore si esprime, accanto al giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, anche una valutazione sulla sua conformità alle norme di legge.	art. 10

Ai sensi dell'art. 12 comma 1 del Decreto, le nuove disposizioni entreranno in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicheranno ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

In ordine all'applicabilità di alcuni criteri di valutazione del bilancio, il successivo comma 2 sancisce che essi possono non trovare applicazione alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

Si attendono, tuttavia, interventi da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità, al fine di aggiornare i principi contabili nazionali sulla base delle nuove disposizioni previste dal decreto e di gestire il periodo transitorio.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 28 ottobre 2015

Dott. Antonino Fiorentino
antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

