

Bilancio 2016, tutte le novità

Latina 31 marzo 2017

***a cura di Andrea Bonghi
ODCEC Pistoia***



I recenti interventi normativi

NUOVE NORME RILEVANTI SUL BILANCIO

- LEGGE 69 DEL 27 MAGGIO 2015;
- D.LGS. 139 DEL 18 AGOSTO 2015:
- D.L. 244/2016 – c.d. milleproroghe

LEGGE 69 DEL 27 MAGGIO 2015

Articolo 2621

False comunicazioni sociali.

In vigore dal 14/06/2015

Modificato da: Legge del 27/05/2015 n. 69 Articolo 9

Fuori dai casi previsti dall'[art. 2622](#), gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, al fine di conseguire per se' o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione e' imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della societa' o del gruppo al quale la stessa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore, sono puniti con la pena della reclusione da uno a cinque anni.

La stessa pena si applica anche se le falsita' o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla societa' per conto di terzi.

False comunicazioni sociali

Articolo 2621 bis

Fatti di lieve entita'.

In vigore dal 14/06/2015

Modificato da: Legge del 27/05/2015 n. 69 Articolo 10

Salvo che costituiscano piu' grave reato, si applica la pena da sei mesi a tre anni di reclusione se i fatti di cui all'[articolo 2621](#) sono di lieve entita', tenuto conto della natura e delle dimensioni della societa' e delle modalita' o degli effetti della condotta.

Salvo che costituiscano piu' grave reato, si applica la stessa pena di cui al comma precedente quando i fatti di cui all'[articolo 2621](#) riguardano societa' che non superano i limiti indicati dal secondo comma dell'[articolo 1 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267](#). In tale caso, il delitto e' procedibile a querela della societa', dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale.

Non punibilità per particolare tenuità

Articolo 2621 ter

In vigore dal 14/06/2015

Modificato da: Legge del 27/05/2015 n. 69 Articolo 10

Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'[articolo 131-bis del codice penale](#), il giudice valuta, in modo prevalente, l'entità dell'eventuale danno cagionato alla società, ai soci o ai creditori conseguente ai fatti di cui agli [articoli 2621](#) e [2621-bis](#)

Falso in bilancio valutativo: per le S.U. è ancora reato
Cassazione penale, SS.UU., sentenza 27/05/2016 n° 22474

Sussiste il reato di false comunicazioni sociali, con riguardo alla esposizione o alla omissione di fatti oggetto di valutazione, se, **in presenza di criteri di valutazione normativamente fissati o di criteri tecnici generalmente accettati, l'agente da tali criteri si discosti consapevolmente e senza darne adeguata informazione giustificativa**, in modo concretamente idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni.

D.LGS. 139 DEL 18 AGOSTO 2015

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 205 del 04/09/2015

Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge.

D.L. 244/2016 – c.d. milleproroghe

Proroga e definizione di termini.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2016

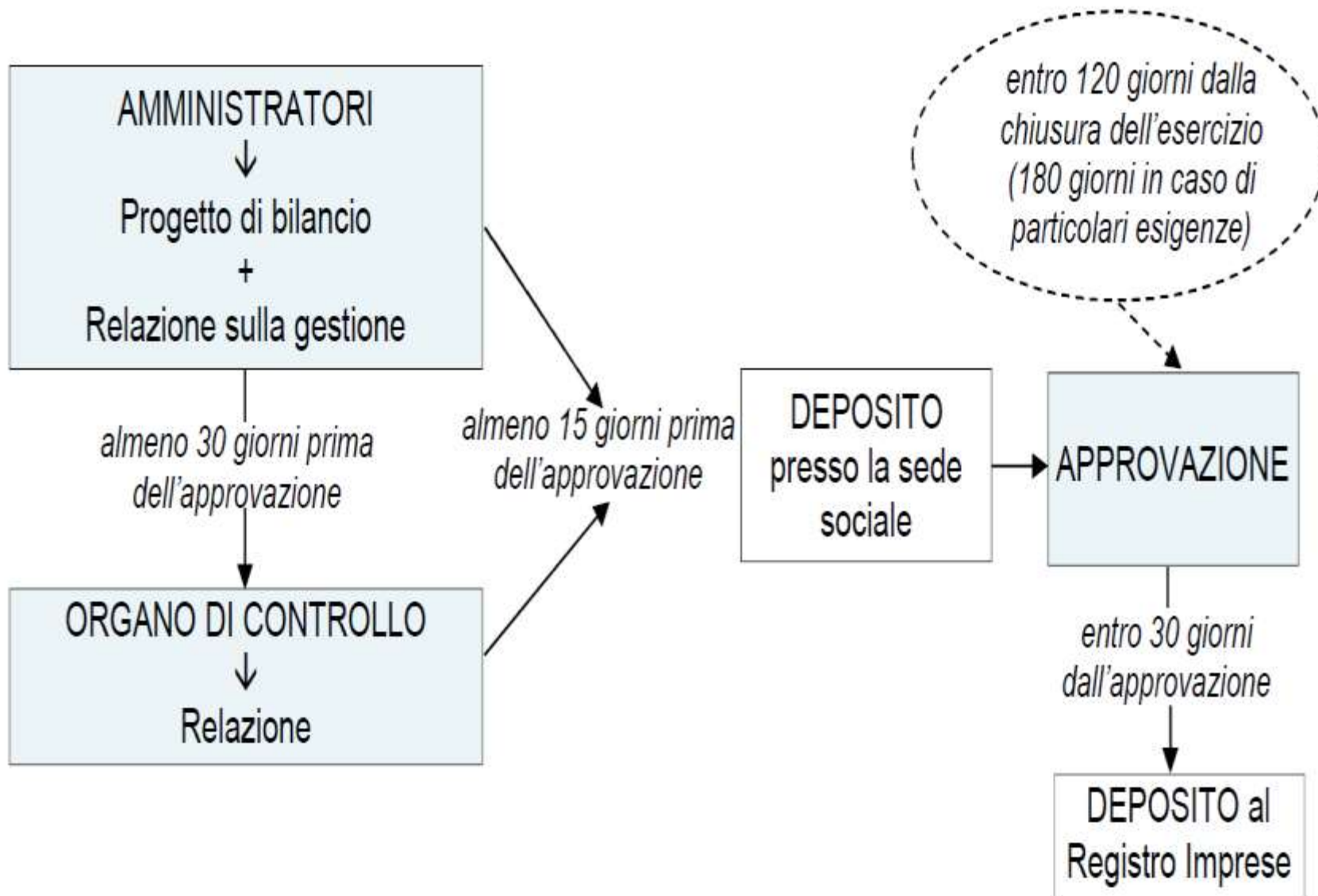
*Nota: Convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017
n. 19.*

Articolo 13 bis

**Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il
[decreto legislativo n. 139 del 2015](#).**

In vigore dal 01/03/2017

***Termini e modalità
di presentazione***



La procedura di approvazione – possibile proroga

Spa	Ai sensi dell'art. 2364, comma 2, C.c., gli amministratori devono convocare l'assemblea entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Lo statuto può prevedere un maggior termine, non superiore a 180 giorni, per le società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero qualora lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società.
Srl	Ai sensi dell'art. 2478-bis, C.c., gli amministratori devono "presentare" il bilancio "ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti ed alle condizioni previsti dal secondo comma dell'articolo 2364".

COMMERCIALISTI, PIU' TEMPO PER L'APPROVAZIONE DEI BILANCI 2016

Comunicato stampa

Roma, 16 gennaio 2017 – L'applicazione delle nuove disposizioni del dlgs 139/2015, che dà attuazione alla direttiva 34/2013/UE può rappresentare, in base anche alle conclusioni cui è pervenuta la "Commissione per lo studio dei principi contabili nazionali" presieduta dal prof. Gianfranco Capodaglio, una delle cause di differimento per l'approvazione del bilancio 2016 da parte dell'assemblea dei soci, in presenza di espressa previsione di statuto.

A tale proposito, si ricorda che l'art.2364, co.2, c.c. dispone che lo statuto può prevedere che l'approvazione del bilancio delle SpA (norma estesa alle Srl dall'art. 2478-bis, co.1, c.c.) possa avvenire entro 180 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio, anziché entro 120 giorni, qualora "lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società".

Il presupposto (normativo) del rinvio

Art. 12. Disposizioni finali, transitorie.

In vigore dal 19/09/2015

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal **1° gennaio 2016** e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.
2. Le modificazioni previste dal presente decreto all'[articolo 2426, comma 1, numeri 1\), 6\) e 8\), del codice civile](#), possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.
3. **L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'[articolo 9-bis, comma 1, lettera a\), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38](#), sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.**

Il presente decreto, munito del Sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Motivazioni alla base del rinvio bilancio 2016

Nuovi OIC Sono stati pubblicati sul sito il 22 dicembre 2016;

Si tratta di ben 20 principi;

Il raccordo con la normativa fiscale (parziale) si è avuta solo con l'inserimento in sede di conversione dell'articolo 13-bis al decreto legge milleproroghe (marzo 2017)

I nuovi 20 principi

22 dicembre 2016

OIC pubblica i principi contabili nazionali aggiornati

L'OIC pubblica i Principi contabili, aggiornati a seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015, che recepisce la Direttiva contabile 34/2013/UE. Con la pubblicazione del Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139 sulla Gazzetta Ufficiale del 4 settembre 2015 si è completato l'iter di recepimento della direttiva 34/2013/UE. Tale decreto ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito...

Altre motivazioni (Cndcec)

*“Il breve tempo concesso dal Legislatore, vincolato al rispetto della tempistica fissata dall’Unione Europea, ha ... già reso evidente a taluni operatori come **il tempo previsto per poter approvare il bilancio** nelle scadenze dettate dal codice civile **non sia sufficiente** per poter organizzare e stimare in maniera adeguata l’impatto derivante dall’applicazione delle nuove norme, stante inoltre che l’adozione interesserà a fini comparativi anche i dati dell’esercizio 2015”.*

Alla luce di ciò:

*“il Consiglio ritiene che, **qualora ricorrano le ... condizioni** (previsione di statuto e particolari esigenze relative alla struttura della società) **non sia improprio il ricorso all’art. 2364, c.c. (art. 2478-bis, c.c.) per l’approvazione del bilancio entro i 180 giorni**”;*

Procedura approvazione bilancio – altre informazioni

Ai sensi dell'art. 2381, comma 4, C.c. gli amministratori **non possono delegare la redazione del progetto di bilancio** al Comitato esecutivo ovvero ad uno o più consiglieri.

Per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015 attuativo della Direttiva n. 2013/34/UE, applicabili *“dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire”* dall'1.1.2016 (in generale, dal bilancio 2016) tra i **documenti che compongono il bilancio d'esercizio (ordinario)** è previsto il **Rendiconto finanziario** (in precedenza la relativa redazione era “raccomandata dai Principi contabili OIC”).

Le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata** ex art. 2435-bis, nonché le “micro-imprese” ex art. 2435-ter, **sono esonerate** dalla redazione del Rendiconto finanziario.

Approvazione bilancio – le date

Adempimenti amministratori		Spa Srl <u>con</u> organo di controllo		Srl <u>senza</u> organo di controllo	
		Approvazione bilancio		Approvazione bilancio	
		ad esempio 30.4.2017	ad esempio 29.6.2017	ad esempio 30.4.2017	ad esempio 29.6.2017
Redazione progetto di bilancio e Relazione sulla gestione (se necessaria)	entro i 30 gg precedenti l'assemblea	31.3.2017	30.5.2017	15.4.2017 (*)	14.6.2017 (*)
Comunicazione all'organo di controllo (se esistente) del bilancio e della Relazione sulla gestione				----	----
Deposito presso la sede sociale del bilancio, Relazione sulla gestione, Relazione del Collegio sindacale e dell'organo di revisione legale	durante i 15 gg precedenti l'assemblea	15.4.2017	14.6.2017	15.4.2017	14.6.2017
Convocazione dei soci	entro 8 gg precedenti l'assemblea (**)	22.4.2017	21.6.2017	22.4.2017	21.6.2017
Approvazione bilancio	entro 120 / 180 gg dalla chiusura dell'esercizio	30.4.2017	29.6.2017	30.4.2017	29.6.2017
Deposito bilancio al Registro Imprese	entro 30 gg dall'approvazione	30.5.2017	29.7.2017	30.5.2017	29.7.2017

La nuova struttura del bilancio

La nuova struttura del bilancio

Il bilancio si compone di:

- Stato Patrimoniale
- Conto Economico
- Rendiconto Finanziario
- Nota Integrativa

Nuovi prospetti Stato Patrimoniale e Conto Economico.

La nuova struttura del bilancio

COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

4. Il bilancio d'esercizio rappresenta un insieme unitario e inscindibile di documenti e, ai sensi dell'articolo 2423 del codice civile, è composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.
5. Il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico è disciplinato rispettivamente dagli articoli 2424 e 2425 del codice civile.
6. Il contenuto del rendiconto finanziario previsto dall'articolo 2425-ter del codice civile è disciplinato nell'OIC 10 "Rendiconto finanziario".
7. Il contenuto della nota integrativa è disciplinato dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile, da altre norme del codice civile diverse dalle precedenti e da specifiche norme di legge diverse dal codice civile.

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

8. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dal redigere il rendiconto finanziario e usufruiscono di semplificazioni nel redigere lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa.
9. Le società che applicano l'articolo 2435-bis del codice civile devono redigere il bilancio in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile.
10. Ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa se in calce allo stato patrimoniale riportano le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile e dalla redazione del rendiconto finanziario. Le micro-imprese, inoltre, usufruiscono delle semplificazioni in materia di presentazione di stato patrimoniale e conto economico previste dall'articolo 2435-bis del codice civile.
11. Le società che applicano l'articolo 2435-ter del codice civile devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-ter del codice civile.

Il decreto legislativo n. 139/2015, che ha recepito la Direttiva 2013/34/UE, ha modificato i seguenti articoli del Codice Civile:

Articolo	Titolo
2357-ter	Disciplina delle azioni proprie
2423	Redazione del bilancio
2423-bis	Principi di redazione del bilancio
2424	Contenuto dello Stato Patrimoniale
2424-bis	Disposizione relative a singole voci dello stato patrimoniale
2425	Contenuto del Conto Economico
2426	Criteri di valutazione
2427	Contenuto della nota integrativa
2427-bis	Informazioni relative al <i>fair-value</i> degli strumenti finanziari
2428	Relazione sulla gestione
2435-bis	Bilancio in forma abbreviata

Articolo	Titolo
2424-ter	Rendiconto finanziario
2435-ter	Bilancio delle micro-imprese

Parametri	Piccole società art. 2435-bis c.c. (euro)	Micro imprese art. 2435-ter c.c. (euro)
Totale attivo	4.400.000	175.000
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000	350.000
Dipendenti occupati in media (giornaliera) durante l'esercizio	50 unità	5 unità

Tali limiti devono essere rispettati per due esercizi consecutivi.

Dott. Andrea Bongi - Latina 31.3.2017

Le più importanti novità

Drivers	Ordinario	Abbreviato	Micro
Totale attivo	>4.400.000	<4.400.000	<175.000
Totale Ricavi	>8.800.000	<8.800.000	<350.000
Numero medio dipendenti	>50	<50	<5
Stato Patrimoniale	SI	SI	SI
Conto Economico	SI	SI	SI
Rendiconto Finanziario	SI	NO	NO
Nota Integrativa	SI	SI	NO
Relazione sulla Gestione	SI	NO	NO

Le più importanti novità

	Bilancio ordinario	Bilancio abbreviato	Micro-impresa
Eliminazione della possibilità di capitalizzazione di spese di ricerca e costi di pubblicità	✓	✓	✓
Obbligo redazione rendiconto finanziario	✓		
Eliminazione area straordinaria dal Conto Economico	✓	✓	✓
Introduzione principio di rilevanza	✓	✓	✓
Introduzione principio di prevalenza della sostanza dell'operazione	✓	✓	✓
Obbligo di iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al loro fair value	✓	✓	
Obbligo di valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato	✓		
Modifiche alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento	✓	✓	✓
Correzione criterio di valutazione poste in valuta	✓	✓	✓
Iscrizione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto	✓	✓	✓
Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico	✓	✓	✓
Eliminazione dei conti d'ordine	✓	✓	✓
Modifiche Nota integrativa	✓	✓	⊗

Il bilancio delle micro imprese nuovo art.2435-ter

- non redigono la Nota Integrativa e la Relazione sulla Gestione se indicano in calce allo Stato Patrimoniale quanto previsto dall'art. 2426 n. 9) e n. 16) e dall'art. 2428 n. 3) e 4).
- non redigono il Rendiconto Finanziario
- non applicano il criterio del costo ammortizzato e non valutano i derivati al *fair value*;

Le più importanti novità



COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA

Il bilancio 2016 non deve essere accostato a quello del 2015

Predisporre in via extracontabile il bilancio al 31 dicembre 2015 richiede un impegno e un costo molto elevato in contrasto con la Direttiva Ue

/ [Flavio DEZZANI](#)

Venerdì, 10 febbraio 2017

Rideterminazione dei dati comparativi da verificare per i bilanci 2016

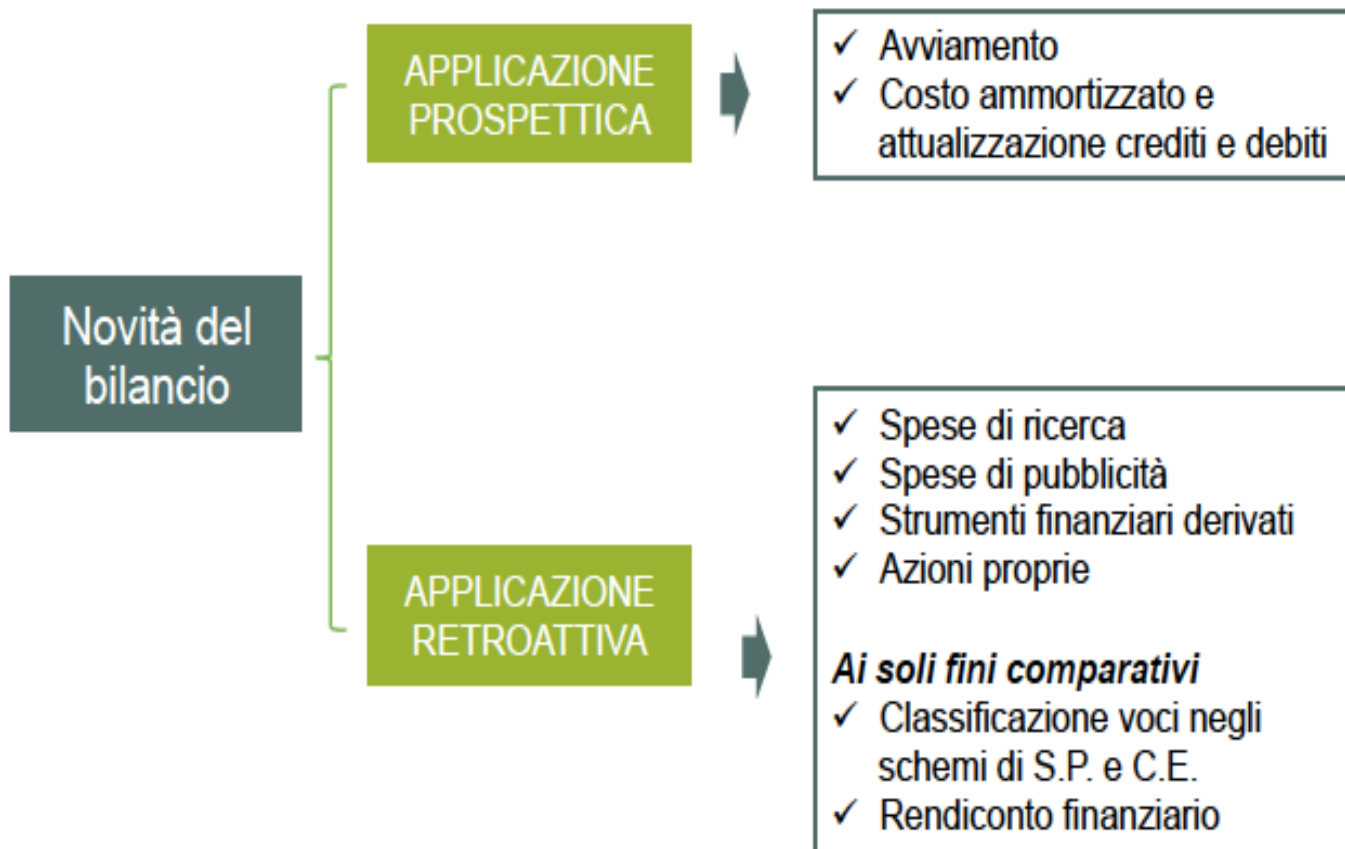
Se la ricostruzione dei dati 2015, dopo ogni ragionevole sforzo, risulta impossibile o troppo onerosa, l'informazione comparativa non è dovuta

/ [Raffaele MARCELLO](#)

Mercoledì, 15 febbraio 2017

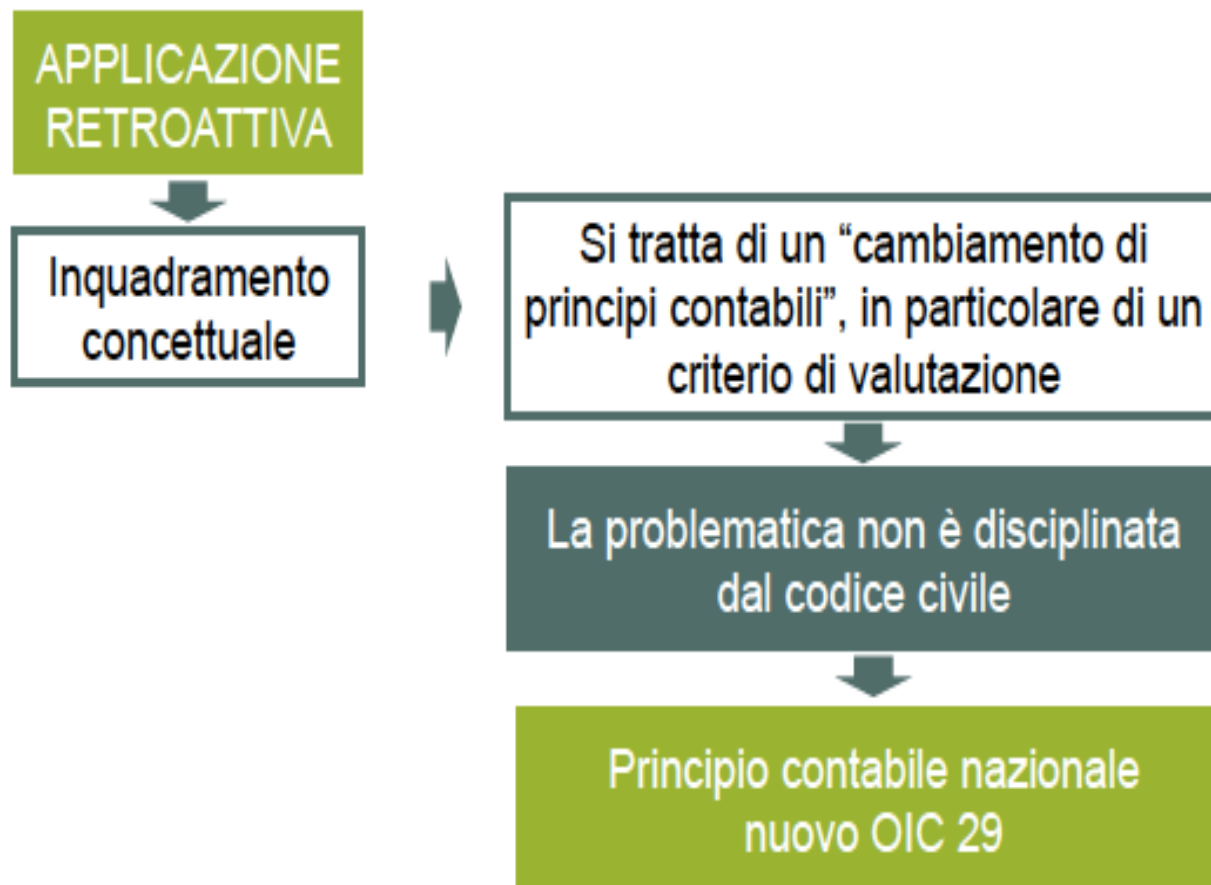
Le più importanti novità

COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA



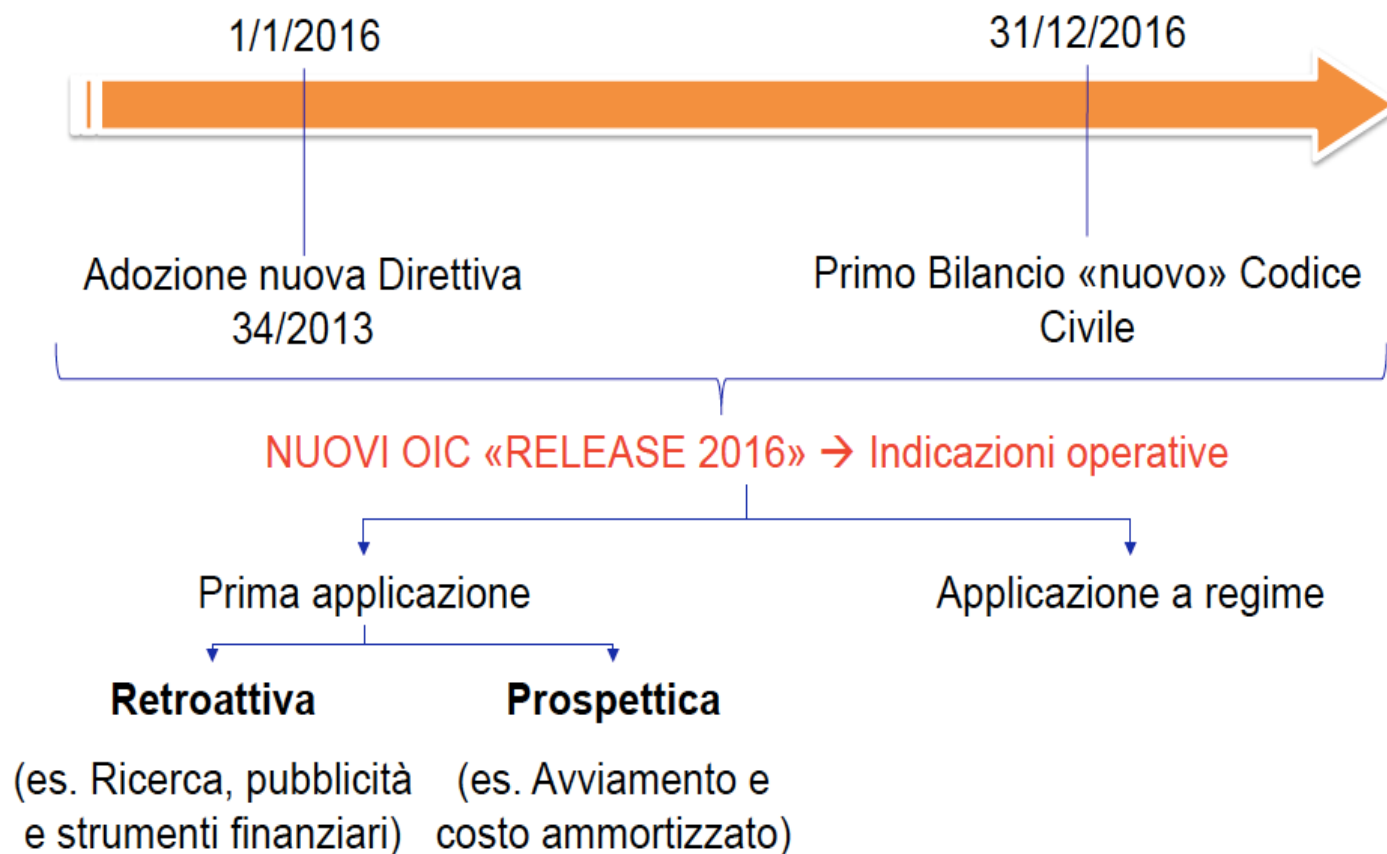
Le più importanti novità

COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA



Le più importanti novità

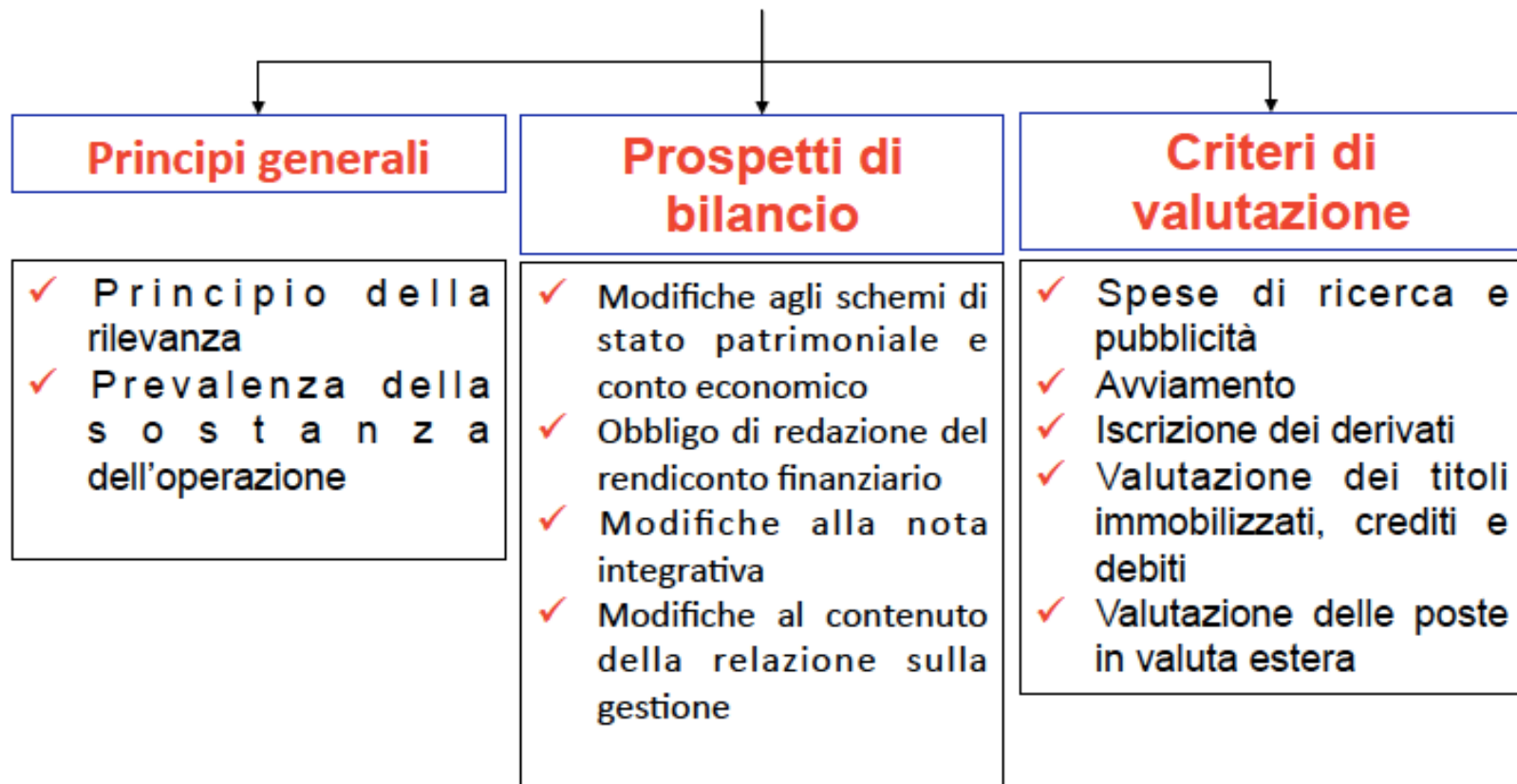
COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA



Le più importanti novità

COSA ACCADE A SEGUITO DELLA RIFORMA

MODIFICHE AL CODICE CIVILE IN TEMA DI BILANCIO



Le più importanti novità

Inserimento del **principio di rilevanza** (comma 3-bis, art. 2423 c.c.):

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

Applicazione del principio della rilevanza: Esempio n.1

Le disposizioni **dell'OIC 19 Debiti** in tema di informativa da rendere in nota integrativa sui criteri con cui la società ha dato attuazione al principio generale della rilevanza prevedono che: ***“Se ad esempio una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non attualizzare un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato, la società ai sensi di tale previsione normativa deve illustrare in nota integrativa le politiche di bilancio adottate”.***

Disposizioni analoghe sono contenute nell'OIC 15 Crediti.

Applicazione del principio della rilevanza: Esempio n.2

Le disposizioni **dell'OIC 20 Titoli di debito** in tema di informativa da rendere in nota integrativa prevedono che: ***“Se, ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per titoli di debito immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza di scarso rilievo, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate”***. E ancora: “Se, ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del costo ammortizzato decide di non utilizzarlo per i titoli non immobilizzati detenuti in portafoglio per un periodo inferiore ai 12 mesi, la società ai sensi di tale normativa illustra in nota integrativa le politiche contabili adottate”.

Applicazione del principio della rilevanza: Esempio n.3

Nell'OIC 16 Immobilizzazioni Materiali esempi di declinazione pratica del principio di rilevanza da illustrare in nota integrativa, sono rappresentati:

“dall’iscrizione in bilancio ad un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all’attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell’entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali, o l’utilizzo ai fini dell’ammortamento della metà dell’aliquota normale per i cespiti acquistati nell’anno, se la quota d’ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l’uso”.

Le più importanti novità

Inserimento del **criterio di prevalenza della sostanza economica sulla forma** (art. 2423-bis punto 1-bis):

“La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell’operazione o del contratto.”

Nonostante l’adozione della nuova previsione il leasing finanziario è ancora contabilizzato con il metodo patrimoniale (IAS 17 in corso di revisione).

Applicazione del principio della sostanza economica esempio 1

In base alle disposizioni dell'OIC 15 Crediti, in tema di applicazione del criterio del costo ammortizzato in presenza di attualizzazione, è previsto che: ***“Nel caso dei crediti finanziari, la differenza tra le disponibilità liquide erogate ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri, determinato (...) utilizzando il tasso di interesse di mercato, è rilevata tra gli oneri finanziari o tra i proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che la sostanza dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura. In tal caso, la società valuta ogni fatto e circostanza che caratterizza il contratto o l'operazione”.***

Applicazione del principio della sostanza economica esempio 2

In base alle disposizioni **dell'OIC 32 Strumenti finanziari** derivati, nell'ambito della disciplina dei derivati incorporati, il contratto ibrido è definito come un contratto composto da uno strumento finanziario derivato (derivato incorporato) e un contratto primario (contratto non derivato regolato a normali condizioni di mercato) e sono disciplinate le condizioni e le modalità di separazione dello strumento ibrido nelle sue componenti.

Nel dettaglio, sebbene il codice civile faccia riferimento esclusivamente a contratti primari di natura finanziaria: ***“in virtù del principio della sostanza dell'operazione o del contratto, anche nei casi in cui i contratti primari non abbiano natura finanziaria, in via analogica, si applicano le medesime regole di separazione previste per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari”***.

Applicazione del principio della sostanza economica esempio 3

Nella nuova versione dell'OIC 16 Immobilizzazioni Materiali sono state meglio formulate e chiarite le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali, secondo cui le stesse sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito, precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà. In ogni caso il principio stabilisce che

“se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici” e che comunque “nell’effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali”.

L'aggiornamento dei Principi Contabili dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 139/2015 (bilanci dal 1° gennaio 2016)

Numero documento	Titolo
OIC 9	Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali
OIC 10	Rendiconto finanziario
OIC 12	Composizione e schemi di bilancio d'esercizio
OIC 13	Rimanenze
OIC 14	Disponibilità liquide
OIC 15	Crediti
OIC 16	Immobilizzazioni materiali
OIC 17	Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
OIC 18	Ratei e risconti
OIC 19	Debiti
OIC 20	Titoli di debito
OIC 21	Partecipazioni
OIC 23	Lavori in corso su ordinazione
OIC 24	Immobilizzazioni immateriali
OIC 25	Imposte sul reddito

L'aggiornamento dei Principi Contabili dopo l'entrata in vigore del d.lgs. 139/2015 (bilanci dal 1° gennaio 2016)

Numero documento	Titolo
OIC 26	Operazioni, attività e passività in valuta estera
OIC 28	Patrimonio netto
OIC 29	Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
OIC 31	Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto
OIC 32	Strumenti finanziari derivati

Odcec + Confindustria

Si consideri che, al di là delle apposite disposizioni in materia di strumenti finanziari derivati, le rettifiche apportate al patrimonio netto in sede di prima applicazione possono avere conseguenze societarie anche importanti. Nella prassi, infatti, gli *“utili portati a nuovo”* potrebbero non essere capienti per assorbire l'effetto del cambiamento di criterio. Si ritiene, in mancanza di indicazioni specifiche, che, qualora gli *“utili portati a nuovo”* non siano capienti si debba seguire la sequenza di utilizzo di riserve prevista in caso di riduzione del capitale sociale per perdite. Pertanto, una società che, per esempio, riduce il capitale sociale in misura superiore a 1/3 dello stesso dovrà avviare le procedure degli artt. 2446 o 2482-bis, c.c., così come la società che vede diminuire il capitale sociale sotto il limite legale dovrà evidentemente adoperarsi per ricapitalizzare la società ex artt. 2447 o 2482-ter, c.c. L'impatto derivante sul patrimonio netto ha origine, se le disposizioni erano applicate correttamente, squisitamente contabile. Per tale motivo, gli amministratori non hanno responsabilità diretta per l'eventuale riduzione. Ciò premesso, laddove la nuova disciplina dovesse portare a una situazione quale quelle sopra richiamate (artt. 2446 o 2482-bis e/o artt. 2447 o 2482-ter c.c.), gli amministratori e, con le modalità previste, l'organo di controllo dovranno seguire le procedure specificamente previste dal codice civile.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

I - Immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

I - Immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;
- 2) costi di sviluppo;
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- 5) avviamento;
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;
- 7) altre.

I costi di pubblicità fino al 31/12/2015

I costi di pubblicità potevano essere capitalizzati ed iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale in presenza delle seguenti caratteristiche:

- essere oneri sostenuti in correlazione agli altri oneri pluriennali propriamente detti (costi di impianto e di ampliamento);
- avere la caratteristica della eccezionalità;
- essere collegati alla necessaria fase commerciale di lancio di un nuovo prodotto e non essere semplici costi di sostegno alla commercializzazione di prodotti già esistenti;
- essere relativi ad azioni dalle quali l'imprenditore ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici.

OIC 24 – versione 01/2015

46. I costi di pubblicità sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.

Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali.

OIC 24 – versione 01/2015

86. I costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità sono ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni.

Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica per la particolare tipologia di costi la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

I costi di ricerca e pubblicità dal 01/01/2016

il D.lgs 139/2015 ha modificato completamente la disciplina dei costi di pubblicità per i bilanci relativi agli esercizi con inizio dal 01/01/2016.

La novità consiste nell'eliminazione della possibilità di capitalizzare le spese sostenute per la ricerca e la pubblicità.

Il decreto ha soppresso dall'art. 2424, comma 1, lettera B.l. le parole “di ricerca e di pubblicità” cambiando così la composizione dell'attivo patrimoniale alla voce immobilizzazioni.

Dal 1° gennaio 2016 le spese di pubblicità e sviluppo diventeranno unicamente costi di esercizio non capitalizzabili, da includere nel conto economico.

OIC 24 – DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

100. I costi di pubblicità precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2015, se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento previsti ai paragrafi 41-43, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, dalla voce BI2 alla voce BI1 Costi di impianto e di ampliamento. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 ai soli fini riclassificatori.

I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

OIC 24 – DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

101. I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del D.lgs. 139/2015, continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ad essere iscritti nella voce **BI2 Costi di sviluppo** se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 49.

I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione previsti al paragrafo 49, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, **sono eliminati dalla voce BI2** dell'attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

I - Immobilizzazioni finanziarie:

1) partecipazioni in:

- a) imprese controllate;
- b) imprese collegate;
- c) imprese controllanti;
- d) altre imprese;

I - Immobilizzazioni immateriali:

1) partecipazioni in:

- a) imprese controllate;
- b) imprese collegate;
- c) imprese controllanti;
- d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- d-bis) altre imprese;

Nuovo articolo 2424 - stato patrimoniale

2) crediti:

- a) verso imprese controllate;
- b) verso imprese collegate;
- c) verso controllanti;
- d) verso altri;
- 3) altri titoli;
- 4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

2) crediti:

- a) verso imprese controllate;
- b) verso imprese collegate;
- c) verso controllanti;
- d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- d-bis) verso altri;
- 3) altri titoli;
- 4) strumenti finanziari derivati attivi;

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) verso clienti;
- 2) verso imprese controllate;
- 3) verso imprese collegate;
- 4) verso controllanti;
- 4-bis) crediti tributari;
- 4-ter) imposte anticipate;
- 5) verso altri.

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

- 1) verso clienti;
- 2) verso imprese controllate;
- 3) verso imprese collegate;
- 4) verso controllanti;
- 5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- 5-bis) crediti tributari;
- 5-ter) imposte anticipate;
- 5-quater) verso altri

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) partecipazioni in imprese controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo;
- 6) altri titoli.

III - Attivita' finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) partecipazioni in imprese controllanti;
- 3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) strumenti finanziari derivati attivi;
- 6) altri titoli.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disagio su prestiti.

D) Ratei e risconti.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

A) Patrimonio netto:

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

A) Patrimonio netto:

- I - Capitale.
- II - Riserva da soprapprezzo delle azioni.
- III - Riserve di rivalutazione.
- IV - Riserva legale.
- V - Riserve statutarie
- VI - Altre riserve, distintamente indicate.
- VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.
- VIII - Utili (perdite) portati a nuovo.
- IX - Utile (perdita) dell'esercizio.
- X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) per imposte, anche differite;
- 3) altri.

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) per imposte, anche differite;
- 3) strumenti finanziari derivati passivi;
- 4) altri.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

...

- 10) debiti verso imprese collegate;
- 11) debiti verso controllanti;
- 12) debiti tributari;
- 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 14) altri debiti.

D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

...

- 10) debiti verso imprese collegate;
- 11) debiti verso controllanti;
- 11-bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;**
- 12) debiti tributari;
- 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 14) altri debiti.

Nuovo articolo 2424 – stato patrimoniale

E) Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti.

E) Ratei e risconti

Nuovo articolo 2424 - scomparsa conti d'ordine

In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri **conti d'ordine**.

(Comma abrogato)

Nuovo articolo 2424-bis

n.d.

Nuovo comma:

Le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto, ai sensi di quanto disposto dal terzo comma dell'articolo 2357-ter

Nuovo articolo 2425 – conto economico

C) Proventi e oneri finanziari:

15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;

16) altri proventi finanziari:

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;

b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;

c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;

17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti;

17-bis) utili e perdite su cambi.

C) Proventi e oneri finanziari:

15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate **e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**

16) altri proventi finanziari:

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti **e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**

b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;

c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti **e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;**

17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti;

17-bis) utili e perdite su cambi

Nuovo articolo 2425 – conto economico

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

18) rivalutazioni:

- a) di partecipazioni;
- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

19) svalutazioni:

- a) di partecipazioni;
- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.

D) Rettifiche di valore di attività' e passività' finanziarie:

18) rivalutazioni:

- a) di partecipazioni;
- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
- d) di strumenti finanziari derivati;

19) svalutazioni:

- a) di partecipazioni;
- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.
- d) di strumenti finanziari derivati;

Nuovo articolo 2425 – conto economico - eliminazione area straordinaria

E) Proventi e oneri straordinari:

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Totale delle partite straordinarie (20-21).

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

22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

23) utile (perdite) dell'esercizio

Totale delle rettifiche (18 - 19).

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

20) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

21) utile (perdite) dell'esercizio

Conto economico – scomparsa area straordinaria

- **è applicabile a tutte le imprese**, comprese quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro - imprese;
- ha ripercussioni non solo sul bilancio 2016, ma anche su quello del 2015, in quanto ai fini comparativi l'art. 2423-ter, comma 5, C.c. dispone che

“per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'anno precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa”.

OIC 12 – motivazioni alla base delle decisioni assunte

La principale modifica apportata al principio contabile OIC 12 in conseguenza delle modifiche legislative ha riguardato l'eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria. Ciò ha comportato la **ricollocazione degli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate, quando è stato possibile** identificare ex ante, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione.

Per gli **oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) per cui non è stato possibile identificare** ex ante una classificazione sarà il redattore del bilancio, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, ad individuare la corretta classificazione.

N°	OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
	<i>Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda</i> ossia:	
1	oneri di ristrutturazioni aziendali	La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
2	componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito	La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) <i>proventi diversi dai precedenti</i> .
3	plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .

4	plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci: <i>C15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;</i> <i>C16b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;</i> <i>C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti</i>
5	plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
6	plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>

7	<i>Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito</i>	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio</i> e B14) <i>oneri diversi di gestione</i> .
8	<i>Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria</i>	Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

	<i>Soppravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia:</i>	
9	furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino);	I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>

10	perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari);	Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio. I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
11	liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
12	oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali;	Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14) <i>oneri diversi di gestione.</i>
13	oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.;	Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.
14	perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria;	Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14) <i>oneri diversi di gestione</i> e A5) <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i>
15	indennità varie per rotture di contratti.	Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.

IMPOSTE RELATIVE AD ESERCIZI PRECEDENTI

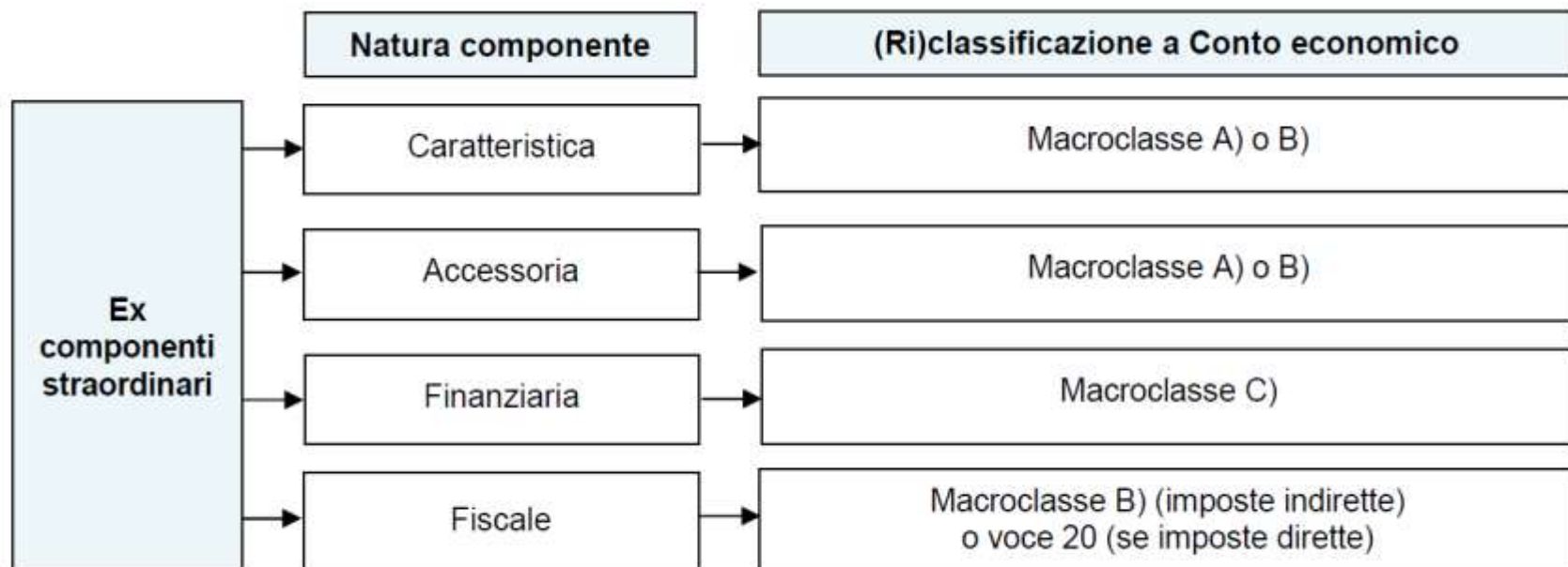
Oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori e la differenza positiva / negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte del quale era stato stanziato un fondo	Vanno inclusi nella voce 20 <i>“imposte sul reddito d’esercizio correnti, differite e anticipate”</i>
Oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori • differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte del quale era stato stanziato un fondo	Vanno indicati nella voce B.14 <i>“oneri diversi di gestione”</i>
• differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte del quale era stato stanziato un fondo	

CONTRIBUTI EROGATI IN OCCASIONE DI FATTI ECCEZIONALI

Contributi erogati in occasione di fatti eccezionali
(calamità naturali, terremoti, inondazioni)

Vanno inclusi nella voce A.5 “altri ricavi e proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio”

Scomparsa componenti straordinari – OIC 12



Indicazioni in nota integrativa per i componenti eccezionali

Art. 2427, comma 1, n. 13)			
Testo previgente		Nuovo testo	
13)	la composizione delle voci: “proventi straordinari” e: “oneri straordinari” del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile	13)	l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali

Nuovo articolo 2425-ter

Rendiconto finanziario.

In vigore dal 01/01/2016

Dal rendiconto finanziario risultano, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed 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 (1).

Il nuovo conto economico – OIC 12

A. Valore della produzione

B. Costi della produzione

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

C. Proventi e oneri finanziari

Totale proventi e oneri finanziari

D. Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie

Totale delle rettifiche

Risultato prima delle imposte (A – B +/- C +/- D)

20. Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

21. Utile (perdite) dell'esercizio

Nuovo 2426 comma 5

5) i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;

5) i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;

Nuovo articolo 2426 comma 6

6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. E' tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa

6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. **L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni.** Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento;

Nuovo articolo 2426 comma 8 – il costo ammortizzato

8) i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione

8) i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo;

Prima del costo ammortizzato

DEBITI, CREDITI E TITOLI ANTE D.LGS. 139/2015



Dal 1° gennaio 2016

DEBITI, CREDITI E TITOLI *POST* D.LGS. 139/2015

DEBITI	⇒	- BILANCIO ORDINARIO → COSTO AMM.TO ATTUALIZZATO - BILANCIO ABBREVIATO O MICRO IMPRESE → VALORE NOMINALE
CREDITI	⇒	- BILANCIO ORDINARIO → COSTO AMM.TO ATTUALIZZATO + PRESUMIBILE VALORE REALIZZO - BILANCIO ABBREVIATO O MICRO IMPRESE → PRESUMIBILE VALORE REALIZZO
TITOLI	⇒	- BILANCIO ORDINARIO → COSTO AMM.TO ATTUALIZZATO - BILANCIO ABBREVIATO O MICRO IMPRESE → PRESUMIBILE VALORE REALIZZO

Effetti principali del costo ammortizzato

- 1- non si ripartisce più i costi di transazione in base al semplice aspetto temporale (amm.to di imm.ni immateriali o costi per servizi) ma sulla base del criterio del tasso effettivo e dei flussi finanziari ottenendo non più un componente di costo fisso ma variabile;
- 2- non ho più un debito al valore nominale ma ho un debito già ridotto dei costi di transazione ripartiti sull'intero periodo;
- 3- i costi di transazione ripartiti sono contabilizzati come interessi passivi (virtuali);

Altri effetti dell'utilizzo del costo ammortizzato

Sui conti economici:

Il finanziamento acceso genera due tipi di interessi passivi:

- quelli **effettivi** che vengono addebitati dal finanziatore sulla base delle condizioni del finanziamento e del relativo piano di ammortamento;
- quelli **virtuali** che si basano sulla ripartizione in base al tasso effettivo dei costi di transazione;

Debiti al costo ammortizzato – OIC 19

16. L'art. 2426, comma 2, del codice civile prescrive che **per la definizione di costo ammortizzato si fa riferimento ai principi contabili internazionali** adottati dall'Unione europea. Lo IAS 39 (par. 9), adottato dall'Unione europea e in vigore al momento della pubblicazione di questo principio, ricomprende i debiti tra le passività finanziarie e fornisce le seguenti definizioni con riferimento al criterio del costo ammortizzato di attività e passività finanziarie.

Costo ammortizzato definizione - OIC 19

17. “Il costo ammortizzato di un’attività o passività finanziaria è il valore a cui l’attività o la passività finanziaria è stata valutata al momento della rilevazione iniziale al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall’ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell’interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l’uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità”.

Il criterio dell'interesse effettivo

18. “**Il criterio dell'interesse effettivo** è un metodo di calcolo del costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria (o gruppo di attività o passività finanziarie) e di ripartizione degli interessi attivi o passivi lungo il relativo periodo”.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

91. L'articolo 12 comma 2 del D.lgs. 139/2015 prevede che le modificazioni previste all'articolo 2426, comma 1, numero 8, codice civile (criterio del costo ammortizzato) **“possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio”**.

Qualora si usufruisca di tale facoltà **la società applica il costo ammortizzato esclusivamente ai debiti sorti successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 e dell'esercizio della facoltà occorre farne menzione in nota integrativa.**

Quando può non applicarsi il costo ammortizzato

42. Il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato ai debiti se gli effetti sono irrilevanti rispetto al valore determinato in base ai paragrafi 54-57.

Generalmente gli effetti sono irrilevanti se i debiti sono a breve termine (ossia con scadenza inferiore ai 12 mesi).

Esoneri dal costo ammortizzato

54. Nel bilancio in forma abbreviata redatto ai sensi dell'art. 2435-bis del codice civile e nel bilancio delle micro-imprese redatto ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile, i debiti **possono** essere valutati al valore nominale senza applicare il criterio di valutazione del costo ammortizzato e l'attualizzazione.

Costo ammortizzato – esempio OIC 19

Prestito obbligazionario con facoltà di rimborso anticipato:

Il 1° gennaio 20X0 la società emette un prestito obbligazionario del valore nominale di €1.000 sotto la pari con un disagio di emissione di €15 e sostenendo spese di emissione del prestito (spese legali e commissioni) per €5. Le obbligazioni danno diritto a ricevere interessi al tasso di interesse nominale del 2% annuo con pagamento al 31 dicembre di ogni anno. Il rimborso della quota capitale del prestito è previsto per il 31 dicembre dell'anno 20X4 con facoltà di rimborso anticipato per l'emittente a partire dal 31 gennaio 20X2

Calcolo del costo ammortizzato in sede di rilevazione iniziale

Nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non si discosti significativamente dai tassi di mercato, il prestito obbligazionario sarà iscritto nel passivo al valore di € 980 (1.000-15-5) in sede di rilevazione iniziale.

È possibile dimostrare che per ripartire gli interessi nominali, il disaggio di emissione (€ 15) e i costi di transazione iniziali (€ 5) lungo la durata del prestito a un tasso di interesse costante da applicarsi al valore contabile del prestito all'inizio del periodo, deve essere utilizzato un tasso di interesse effettivo del 2,4296% annuo.

Il tasso di interesse effettivo del 2,4296% è il tasso interno di rendimento che attualizza esattamente i flussi finanziari futuri nel periodo 20X0-20X4 al valore contabile netto rilevato in sede di rilevazione iniziale pari a € 980,00:

$$980 = 20/(1,024296)^1 + 20/(1,024296)^2 + 20/(1,024296)^3 + 20/(1,024296)^4 + 1.020/(1,024296)^5$$

Esercizio	Valore contabile del debito all'inizio dell'esercizio	Interessi passivi calcolati al tasso di interesse effettivo	Flussi finanziari in uscita per cedole interessi passivi e rimborso capitale	Valore contabile del debito alla fine dell'esercizio
	<i>a</i>	<i>b = a x 2,4296%</i>	<i>c</i>	<i>d = a + b + c</i>
20X0	980,00	23,81	(20,00)	983,81
20X1	983,81	23,90	(20,00)	987,71
20X2	987,71	24,00	(20,00)	991,71
20X3	991,71	24,10	(20,00)	995,81
20X4	995,81	24,19	(1.020,00)	0,00

Costo ammortizzato – l'attualizzazione

49. Il tasso di interesse di mercato è il tasso che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile di finanziamento con termini e condizioni comparabili a quella oggetto di esame.
50. Qualora il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato, il tasso di interesse di mercato deve essere utilizzato per attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal debito. In tal caso, il valore di iscrizione iniziale del debito è pari al valore attuale dei flussi finanziari futuri più gli eventuali costi di transazione come definiti al paragrafo 20. Il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali (da confrontare con il tasso di mercato) include le commissioni contrattuali tra le parti dell'operazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza e non comprende i costi di transazione come definiti al paragrafo 20; tuttavia, se le commissioni contrattuali tra le parti e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza non sono significativi, il tasso desumibile dalle condizioni contrattuali dell'operazione può essere approssimato dal tasso di interesse nominale.

Il processo di attualizzazione



Quali debiti/crediti si devono attualizzare

Casi più frequenti:

- crediti verso clienti o altri > 12 mesi;
- debiti verso fornitori o altri finanziatori > 12 mesi;
- finanziamenti infruttiferi dei soci;

NB: le differenze vanno in conto economico come **interessi virtuali** calcolati al tasso di mercato

Esempio di attualizzazione (Odcec+Confindustria)

Presa, per esempio, una società che ha ricevuto un finanziamento infruttifero dalla propria controllante di 200.000 il 1° gennaio 2014 da restituire il 31 dicembre 2018, avremmo che il valore contabile di tale posta al 1° gennaio 2016 con le previgenti disposizioni risulta pari al suo importo nominale (200.000).

Applicando le previsioni proprie del costo ammortizzato e considerando un tasso di mercato per un prestito similari pari al 5%, avremmo che il valore del debito al 1° gennaio 2016 è pari a 172.768*. Ne risulta che con data 1° gennaio 2016 dovremo effettuare una scrittura del tipo:

Prestiti verso controllante	a	Utili portati a nuovo		27.232	
-----------------------------	---	-----------------------	--	--------	--

* Il valore è dato da: $200.000 / (1,05)^5 * (1,05)^2 = 172.768$.

I derivati – definizione OIC 32

11. Un *derivato* è uno strumento finanziario o un altro contratto che possiede le seguenti tre caratteristiche:
- a) il suo valore varia come conseguenza della variazione di un determinato tasso di interesse, prezzo di strumenti finanziari, prezzo di merci, tasso di cambio, indice di prezzo o di tasso, *rating* di credito o indice di credito o altra variabile, a condizione che, nel caso di una variabile non finanziaria, tale variabile non sia specifica di una delle controparti contrattuali (a volte chiamato il sottostante);
 - b) non richiede un investimento netto iniziale o richiede un investimento netto iniziale che sia minore di quanto sarebbe richiesto per altri tipi di contratti da cui ci si aspetterebbe una risposta simile a variazioni di fattori di mercato;
 - c) è regolato a data futura.

Articolo 2426 n.11-bis – i derivati

11-bis) gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value. Le variazioni del fair value sono **imputate al conto economico** oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una **riserva positiva o negativa di patrimonio netto;**

tale riserva e' 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. Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura; si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura. 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 dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalita' di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite;**

Il fair value – OIC 32

12. Il *fair value* è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

Derivati e stato patrimoniale – OIC 32

26. La classificazione prevista per l'attivo dello stato patrimoniale è la seguente:
- tra le “*Immobilizzazioni finanziarie*” nella voce B) III 4) *strumenti finanziari derivati attivi*;
 - tra le “*Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*” nella voce C) III 5) *strumenti finanziari derivati attivi*.
27. La classificazione prevista per il passivo dello stato patrimoniale è la seguente:
- nel “*Patrimonio netto*” nella voce A) VII - *riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi*;
 - tra i “*Fondi per rischi e oneri*” nella voce B) 3) – *strumenti finanziari derivati passivi*.

Tre tipologie di derivati

1 derivati speculativi: non finalizzati alla copertura di un rischio bensì alla ricerca di un profitto (poco frequenti);

2 derivati di copertura di un valore: tipico caso copertura magazzino dal rischio oscillazione prezzi;

3 derivati di copertura di flussi finanziari: tipico caso copertura di un finanziamento a tasso variabile x renderlo a tasso fisso;

Tre tipologie di effetti in bilancio

1. Gli **speculativi** si valutano al fair value e danno luogo a svalutazioni o rivalutazioni da indicare in conto economico alle voci D18 o D19;
2. I derivati **di copertura** di somme o di flussi si valutano al fair value e danno luogo a variazioni solo nello stato patrimoniale attraverso i valori dell'attivo/passivo e la nuova riserva: **VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.**