



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Latina



Bilancio 2016, tutte le novità



a cura di
Fabrizio Giovanni Poggiani
ODCEC Pistoia

***Criticità per la predisposizione dei
bilanci 2016***

Termini di presentazione dei bilanci

L'Espresso Venerdì 17 Gennaio 2017 Anno XLV - Anno 13 - Numero 14 - Supplemento al n. 4 del 7.1.15 - 1600 - DKK 1600 12 mesi ordinari con L'Espresso Oggi € 13,95 (concorso pag. 3)		1601-1602 - CDS 130 - €2,00** Pagata € 2,20	
INTEGRATO a soli € 96 al mese TUTTO INCLUSO • Segreteria ed altre gestioni • Consulenza ed assistenza • Assistenza ad appuntamenti • Pranzo Assistenti per sempre Vai su www.espressointegrato.it		La Camusso, se conoscesse i dati, avrebbe scoperto che i voucher corrispondono allo 0,3% delle paghe Hanno collaborato a pag. 3	
INTEGRATO a soli € 96 al mese TUTTO INCLUSO • Segreteria ed altre gestioni • Consulenza ed assistenza • Assistenza ad appuntamenti • Pranzo Assistenti per sempre Vai su www.espressointegrato.it		Italia Oggi QUOTIDIANO ECONOMICO, GIURIDICO E POLITICO	
CITIZEN IN BOUTIQUE Specializzazioni forensi appese alla parola del Consiglio di stato Intervista a pag. 35		Bilanci prorogabili al 30 giugno <i>Per la Commissione di studio dei dottori commercialisti le modifiche in vigore sui rendiconti 2016 consentono lo slittamento di due mesi di approvazione e deposito</i>	
SUPPERE LE BOZZE Società di capitali, onlus e consolidati Modelli al debutto Pagine 1 a pag. 37		LA RUSSIA È COME UN GATTO: DIVENTA PERICOLOSA SOLO SE LA SI STRINGE ALL'ANGOLO di Francesco Mattosson UNIONI CIVILI	
PROF A DINARICA Guide spirituali islamiche nelle carceri Intervista a pag. 32		DUE BUONE Per la stampa tedesca, Obama è un gescheiterte, cioè un fallito Intervista a pag. 39	
		E-COMMERCE Amazon promette a Trump centomila nuovi posti di lavoro Intervista a pag. 37	

Presentazione dei bilanci

Bilanci 2016 tra vecchie e nuove scadenze				
Adempimento	Soggetto obbligato	Scadenza	Bilancio chiuso al 31 dicembre 2016	
			Termine ordinario (120 gg.)	Termine prorogato (180 gg.)
Predisposizione progetto di bilancio	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (comma 1, art. 2428 c.c.)	1/4/2017 (anche se cade di sabato)	30/5/2017
Predisposizione relazione sulla gestione			(sarebbe il 31/3/2017 ma il 30/4/2017 cade di domenica)	
Consegna del progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Collegio sindacale				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Revisore Contabile				
Deposito progetto di bilancio e allegati, relazioni degli organi di controllo presso la sede sociale	Organo amministrativo + Organo di controllo	Entro 15 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (comma 1, art. 2429 c.c.)	18/4/2017	14/6/2017
Assemblea per approvazione del bilancio	Organo amministrativo (convocazione)	Entro 120 o 180 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale (termine variabile sulla base dell'esercizio sociale della società)	1/6/2017 (il 30/4/2017 è domenica)	29/6/2017
Deposito del bilancio approvato presso il Registro delle Imprese	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio (comma 1, art. 2435 c.c.)	31/5/2017	31/7/2017 (sabato)

Bilanci 2016 tra vecchie e nuove scadenze				
Adempimento	Soggetto obbligato	Scadenza	Bilancio chiuso al 31 dicembre 2016	
			Termine ordinario (120 gg.)	Termine prorogato (180 gg.)
Predisposizione progetto di bilancio	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (comma 1. art. 2429 c.c.)	1/4/2017 (anche se cade di sabato) (sarebbe il 31/3/2017 ma il 30/4/2017 cade di domenica)	30/5/2017
Predisposizione relazione sulla gestione				
Consegna del progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Collegio sindacale				
Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Revisore Contabile				
Deposito progetto di bilancio e allegati, relazioni degli organi di controllo presso la sede sociale	Organo amministrativo + Organo di controllo	Entro 15 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (comma 1. art. 2429 c.c.)	16/4/2017	14/6/2016
Assemblea per approvazione del bilancio	Organo amministrativo (convocazione)	Entro 120 o 180 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale (termine variabile sulla base dell'esercizio sociale della società)	1/5/2017 (il 30/4/2017 è domenica)	29/6/2017
Deposito del bilancio approvato presso il Registro delle Imprese	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio (comma 1. art. 2435 c.c.)	31/5/2017	31/7/2017 (il 29/7/2017 è sabato)

Presentazione dei bilanci



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

L'applicazione delle nuove disposizioni del d.lgs. 139/2015 può rappresentare una delle cause di differimento, in presenza di espressa previsione di statuto

L'attuale quadro è reso, peraltro, più complesso dalla mancanza del correlato disposto fiscale, senza del quale non è possibile determinare imposte correnti e fiscalità differita. La pubblicazione delle norme fiscali potrebbe, in aggiunta, portare a ulteriori sforzi interpretativi, ad oggi non quantificabili.

Per quanto detto, il Consiglio ritiene che, qualora ricorrano le sopra richiamate 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.

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

- Colpevole ritardo nell'emanazione delle regole definitive.
- Regole complesse.
- Necessità di sforzi interpretativi.
- Interventi sul D.P.R. n. 917/1986.
- Insufficienza dei richiami alle regole IAS di cui al D.M. n. 48/2009.
- Impatti sul principio di competenza e sui requisiti di certezza e di determinabilità dei componenti di reddito.
- Riflessi sull'agevolazione A.C.E. e delle imputazioni dirette al patrimonio.
- Il problema dell'adozione del costo ammortizzato per la valutazione dei debiti, crediti e titoli immobilizzati.

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

Abolizione dell'area straordinaria e riclassificazione proventi/oneri nell'area ordinaria, con effetti su:

- imponibile Irap;
- determinazione del R.O.L.;
- plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza;
- parametri per l'operatività delle società di comodo.

Criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei debiti e dei crediti commerciali:

- le nuove regole possono determinare lo scorporo della parte finanziaria inclusa nel costo o nel ricavo;
- ne consegue l'emersione/trasformazione di interessi passivi/minori costi e di interessi attivi/minori ricavi.



Effetti «trasformazione» in interessi passivi e attivi:

- irrilevante ai fini Irap;
- rilevante ai fini del R.O.L.

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

Finanziamenti e costi di transazione:

- le componenti relative, ad esempio, alle spese per perizie o di istruttoria, sono ora classificati come interessi, con conseguente iscrizione nella stessa voce del conto economico per l'intero periodo di durata del prestito;
- divieto, quindi, di «capitalizzazione» dei costi di transazione, con conseguente irrilevanza ai fini Irap e impatto, invece, ai fini del R.O.L.

Nuovi criteri per la correzione di errori contabili «rilevanti»:

- fino al 2015 dovevano transitare nell'area straordinaria. Dal 2016, invece, la contabilizzazione interessa il patrimonio netto;
- non si hanno effetti negativi ai fini della deducibilità fiscale, poiché gli importi così emergenti si considerano virtualmente transitati nel conto economico.

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

Precedente capitalizzazione delle spese di pubblicità e di ricerca:

- con il bilancio 2016 è obbligatorio stornare dalle immobilizzazioni gli importi ivi iscritti negli anni precedenti, con riflesso contabile sul patrimonio netto;
- l'operazione non determina alcuna deducibilità ai fini fiscali;
- prosegue il calcolo degli ammortamenti derivanti dagli anni precedenti.



Grave sottovalutazione dell'impatto di tale operazione sul patrimonio netto (*rectius*: possibile generazione di un deficit patrimoniale – riflessi ex articoli 2446 e 2447 per le S.r.l.; 2482-bis e 2482-ter per le S.p.a.).

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

Determinazione base imponibile	Regola	• Differenza aggregati A) e B) – Valore e costo della produzione ex art. 2425 C.C. • Dal 2016: «inquinamento» per effetto soppressione area straordinaria.
Eccezioni	Art. 5 D. Lgs. 446/1997	• Oltre a quelle già previste, sono irrilevanti le componenti negative e positive derivanti dai trasferimenti di azienda e di rami di azienda.
Componenti straordinarie	Regola	• Se contabilizzate nell'area ordinaria e se per esse non è prevista l'esclusione con una specifica norma, rilevano ai fini Irap.
Tabella OIC 12		L'OIC 12 contiene una guida per la corretta classificazione contabile delle voci «straordinarie», con distinzione fra quelle che confluiscono nella gestione caratteristica rispetto a quelle aventi natura finanziaria (queste ultime irrilevanti ai fini Irap).

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

L'art. 2434-bis, C.c., in merito all'invalidità della delibera di approvazione del bilancio richiama le "azioni" di cui agli artt. 2377 e 2379, ossia l'annullabilità e la nullità. In particolare:

Annullabilità	È collegabile alle delibere che non sono prese in conformità della legge o dello statuto e può essere fatta valere entro 90 giorni dall'iscrizione / deposito della stessa presso il Registro delle Imprese, da parte dei soci assenti, dissenzienti o astenuti, nonché degli amministratori, Consiglio di sorveglianza o Collegio sindacale. I soci per poter proporre l'azione di annullabilità devono possedere un numero di azioni aventi diritto di voto che rappresentano, anche congiuntamente, il 5% del capitale sociale. Con riferimento al caso specifico della delibera di approvazione del bilancio d'esercizio l'annullabilità può essere collegata a vizi procedurali.
Nullità	Si manifesta in caso di mancata convocazione dell'assemblea, mancanza del verbale e di impossibilità o illiceità del relativo oggetto e l'impugnazione può essere richiesta da chiunque vi abbia interesse nei 3 anni successivi l'iscrizione / deposito della delibera presso il Registro delle Imprese. Con riferimento al caso specifico della delibera di approvazione del bilancio d'esercizio la nullità può essere collegata a vizi di contenuto del bilancio o di illiceità dell'oggetto della delibera.

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

MANCATA CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA

La sanzione amministrativa prevista dall'art. 2631 del Codice civile sarà irrogata dalle Camere di Commercio in quanto, per effetto del d.lgs. n. 113/1998 tutte le funzioni di accertamento, di contestazione ed irrogazione di sanzioni precedentemente svolte dall'UPICA(Uffici provinciali per l'industria, il commercio, e l'artigianato) sono ora svolte dalle Camere di Commercio.

Così si è espresso il Ministero dello Sviluppo Economico - Dipartimento registro delle imprese - in merito alla sussistenza in capo alle stesse di poteri di accertamento, di contestazione e di irrogazione di sanzioni nelle ipotesi di omessa convocazione assembleare (art. 2631 c.c.)

La giurisprudenza di legittimità si era già espressa in tal senso (Cassazione, 9 dicembre 2005, n. 27293 e sentenza 20 marzo 2007, n. 6559).

IL CHIARIMENTO

Il dubbio era se, in tema di applicazioni di sanzioni amministrative, dovessero essere i prefetti a irrogare le sanzioni (art. 2, D.P.R. n. 571/1982) o le camere di commercio.

I tecnici del Ministero dello Sviluppo Economico, Dipartimento registro delle imprese hanno precisato che l'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 689/1981, individua la competenza del prefetto, in tema di applicazioni delle sanzioni amministrative in mancanza di un ufficio periferico al quale siano demandate le attribuzioni e i compiti dell'amministrazione nella cui competenza rientra la materia alla quale si riferisce la violazione. Ciononostante, considerato che la materia è da ricondurre al prefetto, i tecnici dell'interno, ritengono che gli organismi territorialmente competenti per sanzionare l'omessa convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione dei bilanci possano essere individuato nelle Camere di Commercio.

Ministero dello sviluppo economico, circolare 29 aprile 2014 n. 0072265

Le maggiori criticità per la redazione dei bilanci

SANZIONI

La sanzione pecuniaria, nei confronti degli amministratori e sindaci, per la mancata convocazione dell'assemblea prevista dall'art. 2631 c.c., va da un minimo di 1.032 euro ad un massimo di 6.197 euro.

L'art. 16 della Legge n. 689/1981 (pagamento in misura liberatoria) consente di versare in misura ridotta la sanzione pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo pari a 2.064 euro.

MANCATA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Gli amministratori che entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio non provvedono al deposito dello stesso in CCIAA sono sanzionati in misura pari ad un terzo delle sanzioni pecuniarie previste dall'art. 2630 c.c.

La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c. per gli amministratori che non presentano il bilancio di esercizio è compresa tra un minimo di 45,78 euro ed un massimo di 458,67 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; tra un minimo di 137,33 euro ed un massimo di 1.376 euro se il ritardo nella presentazione va oltre il 60° giorno successivo al termine.

L'articolo 16 della Legge n. 689/81 (pagamento in misura liberatoria) consente di sanare la violazione versando la sanzione in misura ridotta pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, se più favorevole, al doppio del minimo.

Nel caso di presentazione tra il 31° giorno e il 60° giorno successivo la sanzione ridotta è pari a 91,56 euro mentre nel caso di presentazione oltre il 60° giorno la sanzione ridotta è pari a 274,66 euro.

MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ELENCO SOCI

La presentazione dell'elenco soci è un obbligo rimasto in capo alle Spa e alle Sapa che devono depositare l'elenco soci riferito alla data di presentazione del bilancio qualora siano intervenute variazioni nella compagine sociale rispetto all'esercizio precedente.

La sanzione pecuniaria prevista dall'art. 2630 c.c. per gli amministratori che non presentano l'elenco soci è compresa tra un minimo di 34,33 euro ed un massimo di 344 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine; tra un minimo di 103 euro ed un massimo di 1.032 euro se il ritardo nella presentazione va oltre il 60° giorno successivo al termine.

Il pagamento in misura liberatoria è pari a 68,66 euro se il ritardo è compreso tra il 31° e il 60° giorno successivo al termine e di 206 euro nel caso di presentazione oltre il sessantesimo giorno.

Presentazione dei bilanci

Manuale operativo per il deposito dei bilanci al registro delle imprese anno 2017



Manuale operativo Per il DEPOSITO BILANCI al registro delle imprese Campagna bilanci 2017

Versione 1.0 del 14 febbraio 2017

Presentazione dei bilanci

E' stata pubblicata la nuova Tassonomia delle imprese di capitali che redigono il bilancio secondo norme del Codice Civile denominata PCI2016-11-14.

La Tassonomia è stata sviluppata per consentire di depositare in formato XBRL i bilanci redatti secondo le disposizioni di cui al d.lgs. 139/2015 e si applicherà obbligatoriamente ai bilanci chiusi il 31 dicembre 2016 o successivamente per tutte le imprese di capitali interessate dal Dpcm di riferimento n. 304/2008.

Considerate le profonde modifiche normative introdotte dal legislatore con il succitato d.lgs. in recepimento della direttiva 34/UE/2013 la nuova Tassonomia è caratterizzata strutturalmente da diverse novità, le principali in sintesi sono:

- l'introduzione del bilancio per le micro-imprese con relativi schemi quantitativi e commento testuale in calce;
- il rendiconto finanziario diventa prospetto quantitativo a se stante e non più tabella di nota integrativa come nella precedente versione tassonomica;
- il bilancio consolidato invece, come nelle versioni precedenti, rimane confinato ai soli schemi quantitativi (senza nota integrativa strutturata in XBRL).

Per giungere alla nuova versione della tassonomia in modo di recepire il più ampio possibile contributo da parte di tutti gli operatori è stata effettuata una pubblica consultazione conclusasi lo scorso 30 settembre.

Il documento descrittivo (pdf) della nuova Tassonomia (prospetti e nota integrativa) è disponibile al seguente link: [tassonomia_pci_2016-11-14](#) mentre il formato XBRL della Tassonomia è scaricabile al seguente link: [2016-11-14](#).

Per orientare gli operatori e mantenere traccia delle modifiche via via effettuate rispetto alle precedenti versioni di tassonomia vi invitiamo a consultare il documento [changelog_2016-11-14](#) dei cambiamenti.

Per avere invece una panoramica della struttura della tassonomia nelle diverse fattispecie di bilanci: micro, abbreviato, ordinario e consolidato consultare [sviluppo-complessivo-della-tassonomia](#).

La tassonomia è stata approvata dal Consiglio Direttivo di XBRL Italia ed ha ricevuto parere favorevole da parte di OIC, sarà quindi pubblicata a breve sul sito ufficiale dell'Agenzia per l'Italia Digitale [www.agid.gov.it](#) e la notizia sarà quindi poi comunicata dal Ministero competente in Gazzetta Ufficiale.

I recenti interventi

NUOVE NORME RILEVANTI SUL BILANCIO

**D.LGS. 139
DEL 18 AGOSTO
2015**

Nuova disciplina del Bilancio delle società in
ottemperanza alla Direttiva 34 del 2013 ed
abrogazione delle direttive IV e VII adottate con D.lgs.
127 del 1991
DAI BILANCI RELATIVI AL 2016

**LEGGE 69
DEL 27 MAGGIO
2015**

Nuova disciplina del reato di false
comunicazioni sociali
(c.d. FALSO IN BILANCIO)
IN VIGORE DAL 14 GIUGNO 2015

APPROCCIO DEFINITIVAMENTE CHIARITO DALLA
CASSAZIONE SEZIONI UNITE 22474/2016

IL NUOVO FALSO IN BILANCIO

ARTICOLO 2621

False comunicazioni sociali

Fuori dai casi previsti dall'articolo 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 sé 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 è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società 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 falsità o le omissioni riguardano beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi.

Le più importanti novità

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

Le più importanti novità



Le più importanti novità

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

Le più importanti novità

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

Le più importanti novità

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.

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	✓	✓	⊗

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

/ [Elvio 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



Problematiche e soluzioni operative per il passaggio alle disposizioni del D.Lgs. 139/2015 e ai Principi contabili nazionali

Le più importanti novità

30 *Givedì 30 Marzo 2017*

DIRITTO E IMPRESA

ItaliaOggi

Documento Cndcec-Confindustria sulla redazione bilanci dopo la modifica dei principi Oic

Zero dati? Niente comparazione *L'informativa omessa se non si risale alle poste di bilancio*

Le più importanti novità

Le soluzioni operative in pillole	
Informazione comparativa	Determinazione comparativa retroattiva soltanto se fattibile e non eccessivamente onerosa per la società
Schemi di bilancio	Particolare attenzione alla costituzione della riserva negativa per azioni proprie, per la riclassificazione dei componenti straordinari di reddito e per l'eliminazione dei costi di ricerca e pubblicità
Rettifica del patrimonio netto	Nessuna responsabilità diretta per l'organo amministrativo ma in caso di completa erosione del patrimonio scattano gli obblighi civilistici prescritti ordinariamente per la riduzione del capitale
Costo ammortizzato	Criterio di nuova introduzione applicabile solo ai soggetti obbligati alla redazione del bilancio ordinario, con possibile applicazione retroattiva
Strumenti derivati	Valutazione al fair value e verifica della natura dello stesso se speculativo e/o di copertura
Bilancio abbreviato e micro imprese	Nessun obbligo di redazione del rendiconto finanziario e di adozione del costo ammortizzato, valutazione delle soglie con riguardo agli esercizi 2015 e 2016

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



Le più importanti novità

Inserimento del **principio di rilevanza** (comma 4, 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.”

Le più importanti novità

PRINCIPIO	I PRINCIPALI CASI DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA RILEVANZA
OIC 13	Determinazione del costo delle rimanenze con i metodi dei costi standard, del prezzo al dettaglio o del valore costante delle materie prime, sussidiarie e di consumo
OIC 15 E OIC 19	Non applicazione del costo ammortizzato per i crediti e i debiti a breve termine e non attualizzazione di quelli con tasso di interesse contrattuale non significativamente diverso da quello di mercato
OIC 16	Iscrizione a un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali rinnovate costantemente e utilizzo, per i cespiti acquisiti nel corso dell'anno, della metà dell'aliquota normale di ammortamento
OIC 20	Non applicazione del costo ammortizzato ai titoli immobilizzati con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e a scadenza irrilevanti o per quelli non immobilizzati detenuti da meno di 12 mesi

Le più importanti novità

Inserimento del **criterio di prevalenza della sostanza 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).

Le più importanti novità

PRINCIPIO	I PRINCIPALI CASI DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA SOSTANZA ECONOMICA
OIC 13 e OIC 16	Iscrizione iniziale dei beni nel momento in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici (che comunque avviene, di solito, quando viene trasferito il diritto di proprietà)
OIC 15 E OIC 19	Le previsioni sulla rilevazione della differenza, nel caso di crediti o di debiti finanziari, tra liquidità erogata e valore attuale dei flussi finanziari futuri nonché quelle sulla rilevazione iniziale dei debiti e crediti legati al trasferimento di beni per il passaggio dei loro rischi e benefici
OIC 32	L'applicazione, in via analogica, delle stesse regole di separazione dettate per i derivati incorporati in altri strumenti finanziari anche qualora i contratti primari non abbiano natura finanziaria

Le più importanti novità

La nuova formulazione dell'art. 2426 n. 6) prevede che l'**avviamento** sia ammortizzato secondo la sua vita utile, nei casi in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile può essere ammortizzato in un periodo non superiore a 10 anni. Deve essere fornita opportuna informazione in nota integrativa in merito al periodo di ammortamento prescelto.

L'avviamento iscritto in periodi precedenti il 2016 continuerà ad essere ammortizzato in base alle precedenti previsioni normative.

Permane il disallineamento con la norma fiscale.

AVVIAMENTO E RIFORMA DLGS. 139/2015

AMMORTAMENTO IN BASE A VITA UTILE. SE NON DETERMINATA E IN CASI ECCEZIONALI NON SOPRA DIECI ANNI. PER PERIODI SUPERIORI MOTIVAZIONE DEGLI AMMINISTRATORI



DISCIPLINA TRANSITORIA ART. 12 DLGS. 139
NUOVA NORMA SI PUO' NON APPLICARE ALLE OPERAZIONI (AVVIAMENTI) CHE HANNO ANCORA EFFETTO SUI BILANCI

AVVIAMENTO VIENE SVALUTATO NON PIU' POSSIBILE IL RIPRISTINO

Le più importanti novità

Immobilizzazioni finanziarie rappresentate da titoli, aggio e disaggio su prestiti, crediti e debiti sono rappresentati in bilancio con il criterio del **costo ammortizzato**, per i crediti tenendo conto anche del presumibile valore di realizzo (art. 2426 numeri 1, 7, 8).

Il criterio può non essere applicato per le componenti riferite ad operazioni iscritte in bilancio alla data di entrata in vigore della norma e che non hanno ancora esaurito i loro effetti.

Attività e passività in valuta non monetarie sono iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto.

Le più importanti novità

Gli **strumenti finanziari derivati**, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al *fair value* .

Le variazioni sono imputate a Conto Economico, salvo nel caso in cui lo strumento copra rischio di variazione di flussi finanziari attesi, in tal caso deve essere creata una riserva di patrimonio indisponibile, tale riserva sarà imputata a Conto Economico al verificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto.

La riserva per valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati non è utilizzabile neppure per copertura perdite.

Rinvio agli IAS per le definizioni (art. 2426 c. 2) .

Le più importanti novità

Attivo A – I – 2) Costi di sviluppo

Non sono più capitalizzabili le spese di ricerca e le spese di pubblicità, possono essere classificati come immobilizzazioni immateriali solo i costi di sviluppo.

Sviluppo (OIC 24): *è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.*



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.

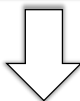
La nuova struttura del bilancio

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'OPC 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 50 e 161 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.

AZIONI PROPRIE A PATRIMONIO NETTO

4. Al primo comma dell'articolo 2424 del codice civile, sono apportate le seguenti modificazioni:
- h) le parole: «VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio. VII - Altre riserve, distintamente indicate. VIII - Utili (perdite) portati a nuovo. IX - Utile (perdita) dell'esercizio.» sono sostituite dalle seguenti: «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.»;



Il divieto di iscrivere azioni proprie nell'attivo riguarda anche quelle non destinata a permanere durevolmente nel patrimonio della società

OCCORRE PRESTARE ATTENZIONE AD EVENTUALI COVENANTS BASATI SUL VALORE DEL P.NETTO

AZIONI PROPRIE A PATRIMONIO NETTO

È necessario distinguere tra:

- 1) società che presentano azioni proprie iscritte nell'attivo al 31.12.2015

Con effetto 1.1.2016 dovranno essere effettuate le seguenti rilevazioni contabili:

Riserva per azioni proprie in portafoglio	a	Riserve libere (es. facoltativa)	100
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	a	Azioni proprie	100

In caso di acquisto di azioni proprie a partire dall'1.1.2016 deve essere effettuata la seguente rilevazione contabile:

Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	a	Banca c/c	100
--	---	-----------	-----

ELIMINAZIONE DEI CONTI D'ORDINE

I CONTI D'ORDINE SPARISCONO DALLA POSIZIONE IN CALCE ALLO STATO PATRIMONIALE MA



c) il numero 9) del primo comma e' sostituito dal seguente: «9) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati»;

POTENZIAMENTO DELL'OBBLIGO DI INFORMATIVA ALL'INTERNO DELLA NOTA INTEGRATIVA

ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA

TUTTI I COMPONENTI CHE PRIMA VENIVANO CLASSIFICATI IN AREA STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO ORA VANNO

A.CLASSIFICATI PER NATURA ALL'INTERNO DELLE SINGOLE AREE DI COMPETENZA (A, B, C o D del 2425 C.c.)

B.RILEVATI COMUNQUE SEPARATAMENTE NEL PIANO DEI CONTI



IN NOTA INTEGRATIVA

e) il numero 13) del primo comma e' sostituito dal seguente: «13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entita' o incidenza eccezionali»;

ALCUNI ESEMPI:

CORREZIONE ERRORI, CAMBIAMENTO STIME, PLUSVALENZE DA CESSIONE AZIENDA O BENI PATRIMONIALI

ELIMINAZIONE AREA STRAORDINARIA

OIC 12 DEFINITIVO



L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria prevista dal D.lgs. 139/2015 ha comportato anche un riesame della distinzione tra attività caratteristica ed accessoria. È stato deciso di mantenere tale distinzione nonostante non sia espressamente prevista dal codice civile e risulti particolarmente difficile operare standardizzazioni delle singole realtà aziendali. Tuttavia tale distinzione permette dal lato dei ricavi di distinguere i componenti che devono essere classificati nelle voci A1) *Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi* e A5) *Altri ricavi e proventi*. In virtù di questo elemento differenziale, è possibile chiarire che nella voce A1 vengano iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività caratteristica e nella voce A5 vengano iscritti quei componenti positivi di reddito che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come aventi natura accessoria. Diversamente, dal lato dei costi, tale distinzione non può operare in quanto il criterio classificatorio del conto economico normativamente previsto, è quello per natura. Questa interpretazione della struttura dei costi di conto economico risulta in linea con la scelta operata dal legislatore, nell'ambito della IV direttiva CEE in tema di schema di conto economico. Come si evince anche dalla relazione accompagnatoria al D.lgs. 127/1991 lo schema di conto economico adottato, tra i possibili, è quello "con costi classificati per natura" e non "forma espositiva scalare".

CONFERMATA RIALLOCAZIONE DEI COSTI PER NATURA ALL'INTERNO DELLE VARIE VOCI ANALITICHE DELLE AREE B - C

La nuova struttura del bilancio

L'indicazione dei rapporti con società controllate dalla controllante.

Nella nuova struttura di Stato Patrimoniale viene data visibilità anche ai rapporti con le società appartenenti allo stesso gruppo, non direttamente partecipate, prevedendo separata indicazione delle azioni, o quote, possedute nelle medesime, di crediti e debiti esistenti verso tali società, dei proventi finanziari riferibili ai rapporti in essere con le stesse.

La nuova struttura del bilancio

L'art. 2357-ter del Codice Civile prevede che a fronte di un acquisto di **azioni proprie** vi sia *“l'iscrizione del passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo”*.

Il comma 7, dell'art. 2424-bis del Codice Civile è conforme a tale dettato.

L'iscrizione di una riserva negativa nel Patrimonio Netto è in linea con il principio IAS 32.

Da verificare impatto ai fini fiscali della nuova conformazione del Patrimonio Netto.

La nuova struttura del bilancio

Le informazioni prima evidenziate in calce allo Stato Patrimoniale relativamente ad impegni, garanzie e passività potenziali devono essere descritte nella nota integrativa - art. 2427 punto 9) , con specifica indicazione degli impegni assunti per trattamenti di quiescenza e nei confronti di imprese appartenenti allo stesso gruppo (distintamente indicati).

Le novità dei documenti di bilancio

Le modifiche alla nota integrativa

Nota integrativa

▪ Parte iniziale

▪ Informazioni sulle voci di Stato Patrimoniale

▪ Informazioni sulle voci di Conto Economico

▪ Informazioni relative al Rendiconto Finanziario

▪ Ulteriori informazioni

▪ Parte finale

Allegato 1 – Attivo e passivo patrimoniale alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015

ATTIVO	PASSIVO
A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata. B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria: 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. Totale. II Immobilizzazioni materiali: 1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinario; 3) attrezzature industriali e commerciali; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti. Totale. III Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo: 1) partecipazioni in: a) imprese controllate; b) imprese collegate; c) imprese controllanti; d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti; d-bis) altre imprese; 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; d) strumenti finanziari derivati, attivazioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo. Totale. Totale immobilizzazioni (B).	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 VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi VIII - Utile (perdite) portati a nuovo IX - Utile (perdite) dell'esercizio X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio Totale. 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. Totale. C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo: 1) obbligazioni; 2) obbligazioni convertibili; 3) debiti verso soci per finanziamenti; 4) debiti verso banche; 5) debiti verso altri finanziatori; 6) acconti; 7) debiti verso fornitori; 8) debiti rappresentati da titoli di credito; 9) debiti verso imprese controllate; 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. Totale.

ATTIVO	PASSIVO
C) Attivo circolante I Rimanenze: 1) materie prime, sussidiarie e di consumo; 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; 3) lavori in corso su ordinazione; 4) prodotti finiti e merci; 5) acconti. Totale. 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) <u>verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;</u> 54-bis) crediti tributari; 54-ter) imposte anticipate; 5-quater) verso altri. Totale. III Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: 1) partecipazioni in imprese controllate; 2) partecipazioni in imprese collegate; 3) partecipazioni in imprese controllanti; 3-bis) <u>partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;</u> 4) altre partecipazioni; 5) <u>strumenti finanziari derivati attivi;</u> 6) altri titoli. Totale. IV Disponibilità liquide: 1) depositi bancari e postali; 2) assegni; 3) danaro e valori in cassa. Totale. Totale attivo circolante (C). D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disegno su prestiti.	E) Ratei e risconti, con separata indicazione del disegno su prestiti.

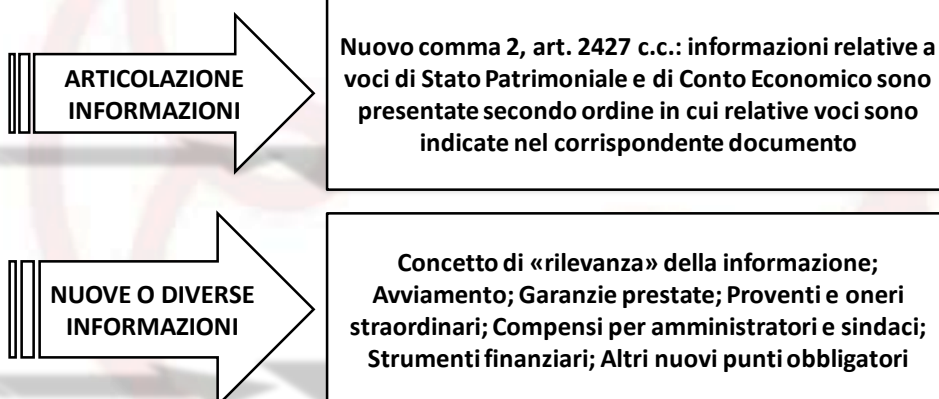
Allegato 2 – Lo schema di conto economico alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015

A) Valore della produzione: 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni; 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione; 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni; 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio. Totale. B) Costi della produzione: 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci; 7) per servizi; 8) per godimento di beni di terzi; 9) per il personale: a) salari e stipendi; b) oneri sociali; c) trattamento di fine rapporto; d) trattamento di quiescenza e simili; e) altri costi; 10) ammortamenti e svalutazioni: a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali; b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali; c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni; d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide; 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; 12) accantonamenti per rischi; 13) altri accantonamenti; 14) oneri diversi di gestione. Totale. Differenza tra valore e costi della produzione (A - B). 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. Totale (15 + 16 - 17 + - 17-bis). D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie: 18) rivalutazioni: a) di partecipazioni; b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
--

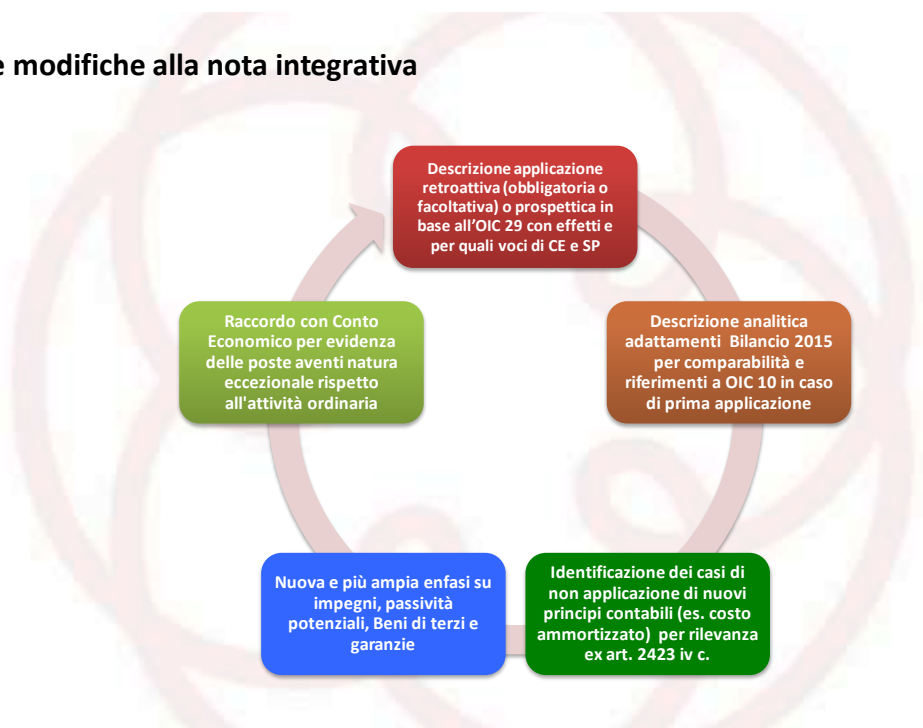
c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
d) di strumenti finanziari derivati;
 19) svalutazioni:
 a) di partecipazioni;
 b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
 c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
d) di strumenti finanziari derivati;
 Totale delle rettifiche (18 - 19).
 E) Proventi e oneri straordinari:
 20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazione 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);
 202) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;
 213) utile (perdite) dell'esercizio.

Le modifiche alla nota integrativa

D.LGS. 139/2015



Le modifiche alla nota integrativa



Le modifiche alla nota integrativa

- l'esposizione delle informazioni richieste deve avvenire rispettando l'ordine delle voci di Stato Patrimoniale e Conto Economico (comma 2 art. 2427 c.c.).
- devono essere riportati *“la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti rilevanti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio”* - punto 22-quater).
- l'indicazione di importo e natura degli elementi di ricavo e costo di entità o incidenza eccezionali - punto 13) .

Le modifiche alla nota integrativa

- ampliate le informazioni relative ai rapporti con gli amministratori (indicazione, oltre che dei compensi, anche dei rapporti finanziari – anticipazioni, crediti e relative condizioni) – punto 16).
- deve essere data indicazione dell'impresa che redige il bilancio consolidato del gruppo cui fa parte anche la società – punti 22quinquies) e 22sexies).
- obbligatoria l'indicazione della proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite – punto 22septies)

Le novità del bilancio abbreviato

- non è più richiesto di indicare separatamente gli ammortamenti e le svalutazioni delle immobilizzazioni
- non è prevista la predisposizione del rendiconto finanziario
- è facoltativa l'applicazione del criterio del costo ammortizzato
- sono state semplificate le informazioni richieste in nota integrativa (modificato il comma 5, dell'art. 2435-bis del Codice Civile)

Le modifiche alla nota integrativa

RILEVANZA INFORMAZIONI

«NUOVO» COMMA 4 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»

- non è deroga a postulati del bilancio, ma SEMPLIFICAZIONE
- si applica quando osservanza (o inosservanza) non ha effetto su chiarezza, verità e correttezza del bilancio
- amministratori → obbligo di illustrare in Nota Integrativa criteri per cui hanno ritenuto osservanza del precetto come irrilevante

Le modifiche alla nota integrativa

IMPIANTO AMPIAMENTO SVILUPPO

PUNTO 3) NOTA INTEGRATIVA

- conseguenza soppressione della facoltà di capitalizzazione dei costi di ricerca e pubblicità
- punto 3): deve contenere spiegazione composizione delle voci capitalizzabili residue (impianto, ampliamento e sviluppo), ragioni dell'iscrizione e criteri di ammortamento
- indicazione eventuale riclassificazione voci pregresse: costo storico, fondo e imputazione a Conto economico di periodo
- impatto significativo → opportuno prospetto pro-forma

Le modifiche alla nota integrativa

AVVIAMENTO

«NUOVO» PUNTO 6) ART. 2426 C.C.

«L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile determinarne la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni»

- motivazioni e elementi assunti da amministratori per individuare periodo di ammortamento
- norma transitoria: modifica non si applica all'ammortamento degli avviamenti già iscritti al 31/12/2015

Le modifiche alla nota integrativa

GARANZIE PRESTATE

PUNTO 9) NOTA INTEGRATIVA

«L'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo SP, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate (...)»

- effetto cancellazione dal bilancio dei Conti d'ordine
- inserito riferimento generico a «tutti gli impegni non risultanti dallo SP», incorporando quanto era incluso nei Conti d'ordine

Le modifiche alla nota integrativa

COMPONENTI STRAORDINARI

PUNTO 13) NOTA INTEGRATIVA

«L'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali»

- effetto cancellazione dal Conto Economico dei proventi ed oneri straordinari
- richiesta sempre indicazione del valore e della tipologia dei singoli costi/ricavi eccezionali (per ammontare e per incidenza sul risultato o sul patrimonio)

Le modifiche alla nota integrativa

COMPENSI AMMINISTRATORI E SINDACI

PUNTO 16) NOTA INTEGRATIVA

- integrazione informativa su rapporti con amministratori e sindaci
- inserita indicazione di eventuali «anticipazioni e crediti» concessi a amministratori e sindaci, cumulativamente per ogni categoria
- informazioni richieste: tasso di interesse, condizioni, importi rimborsati, impegni assunti per loro conto (garanzie prestate), con indicazione del totale

Le modifiche alla nota integrativa

STRUMENTI FINANZIARI

NUOVO ART. 2427-BIS C.C.

In Nota Integrativa, per ogni categoria di strumenti derivati:

- a) *fair value*
- b) informazioni su entità, natura, termini e condizioni che possono influenzare importo, scadenze e certezza dei flussi futuri
- b-bis) assunti di base per i modelli e tecniche di valutazione
- b-ter) variazioni di valore iscritte nel Conto economico e quelle imputate a PN
- b-quater) tabella con movimenti riserve di *fair value* dell'esercizio

Effetto conseguente a modifica sostanziale su rappresentazione in bilancio dei derivati

Le modifiche alla nota integrativa

ALTRI PUNTI OBBLIGATORI

- PUNTO 22-QUATER): natura e effetto fatti di rilievo avvenuti dopo chiusura dell'esercizio
- PUNTO 22-QUINQUES): nome e sede legale società che redige bilancio consolidato dell'insieme più grande di cui società fa parte in quanto controllata, e luogo dove è disponibile copia del bilancio consolidato
- PUNTO 22-SEXIES): nome e sede legale società che redige bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di cui società fa parte in quanto controllata, e luogo dove è disponibile copia del bilancio consolidato
- PUNTO 22-SEPTIES): proposta di destinazione utili e copertura perdite

Le modifiche alla nota integrativa

Le richieste di informativa di nota integrativa dell'art. 2427, co. 1, o.c. delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis c.c. a partire dal 1° gennaio 2016: 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; 2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo, le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio; 6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche [limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica N.d.A.]; 8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce; 9) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e della passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate, gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultima sono distintamente indicati; 13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali; 15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria [anche omettendo la ripartizione per categoria N.d.A.]; 16) l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e

Le modifiche alla nota integrativa

dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria; 22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società; 22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e di benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società [anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici N.d.A.]; 22-quater) la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio; 22-sexies) il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato [anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato N.d.A.];
--

Il bilancio delle micro-imprese

Il bilancio delle micro-imprese (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*

Il bilancio delle micro-imprese

Le richieste di informativa di nota integrativa delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter c.c. a partire dal 1° gennaio 2016

9) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e della passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;

16) l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;

Le norme di coordinamento

Le norme di coordinamento



Le norme di coordinamento

Le principali disposizioni di coordinamento	
Art. 83 del Tuir	Principio di derivazione rafforzata con riconoscimento, ai fini tributari, delle regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previste dai principi contabili adottati, anche in deroga alle disposizioni del testo unico delle imposte dirette (Tuir)
Art. 96 del Tuir	Irrelevanza dei componenti positivi e/o negativi derivanti dai trasferimenti di azienda e/o di ramo d'azienda per l'applicazione del meccanismo del Rol
Art. 108 del Tuir	L'unico limite di deduzione delle spese di ricerca relative a più esercizi è costituito dalla quota delle stesse imputabile al conto economico
Art. 109 del Tuir	Si devono considerare imputati al conto economico i componenti di reddito che sono rilevati direttamente a patrimonio in base ai nuovi Oic
Art. 110 del Tuir	Possibile applicazione di tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti per le operazioni in valuta
Art. 112 del Tuir	Disciplina il trattamento tributario della nuova contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati
Comma 1, art. 5, d.lgs 446/1997	Neutrazizzazione dei componenti positivi e negativi derivanti dai trasferimenti di azienda e/o di ramo di azienda

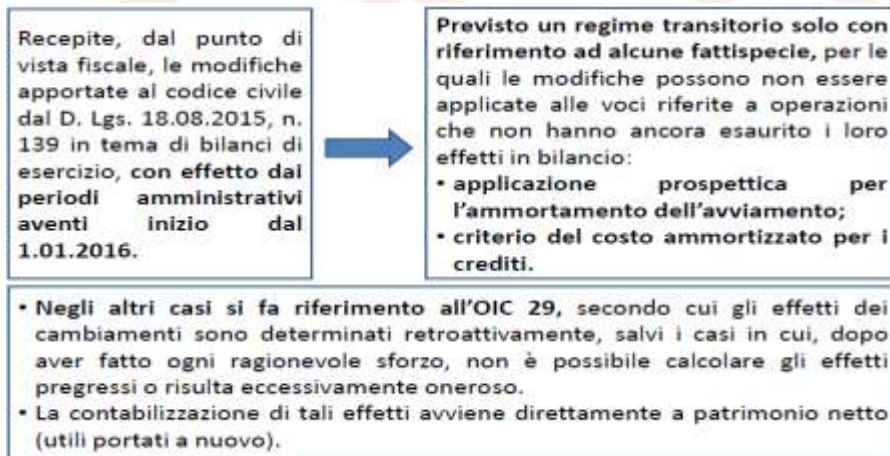
È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante “Proroga e definizione di termini”, in vigore dal 1° marzo 2017.

Le norme di coordinamento

Con il «mille proroghe» il legislatore ha coordinato la disciplina IRES e IRAP con il D.lgs. 139/2015 (Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244)

Riferimento normativo (art. 13-bis)	Sintesi del contenuto
comma 1	Proroga di 15 giorni per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi
comma 2, lettera a) n. 1	Principio della «derivazione rafforzata»
comma 2, lettera a) n. 2	Disposizioni di coordinamento
comma 2, lettera b)	Risultato operativo lordo (R.O.L.)
comma 2, lettera c)	Deduzione delle spese relative a più esercizi
comma 2, lettera d)	Deduzione dei costi solo previa imputazione al Conto Economico
comma 2, lettera e)	Tasso di cambio per le operazioni in valuta estera
comma 2, lettera f)	Strumenti finanziari «derivati»
comma 3	Determinazione base imponibile IRAP
comma 4	Componenti positivi e negativi di reddito
commi 5, 6 e 8	Efficacia delle nuove disposizioni
commi 7 e 8	Primo esercizio di applicazione dei nuovi principi contabili
comma 9	Spese relative a più esercizi per soggetti IAS
commi 10 e 11	Ulteriori norme di coordinamento e possibile integrazioni e modifiche future

Le norme di coordinamento



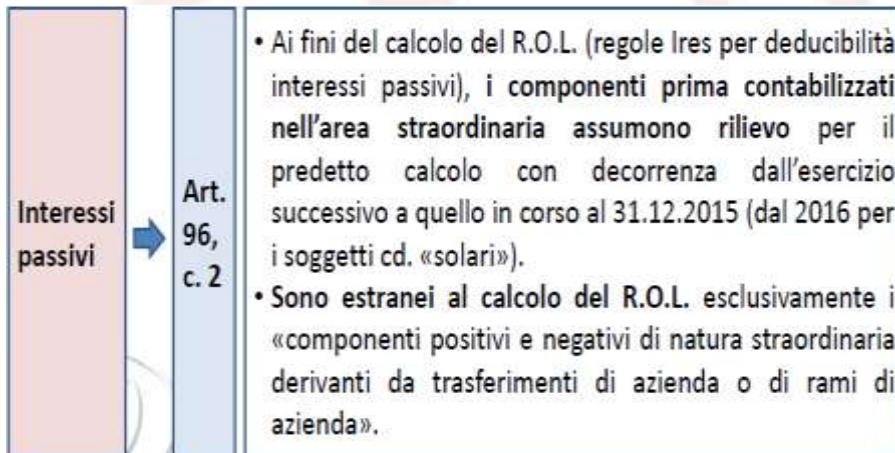
È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore dal 1° marzo 2017.

Le norme di coordinamento



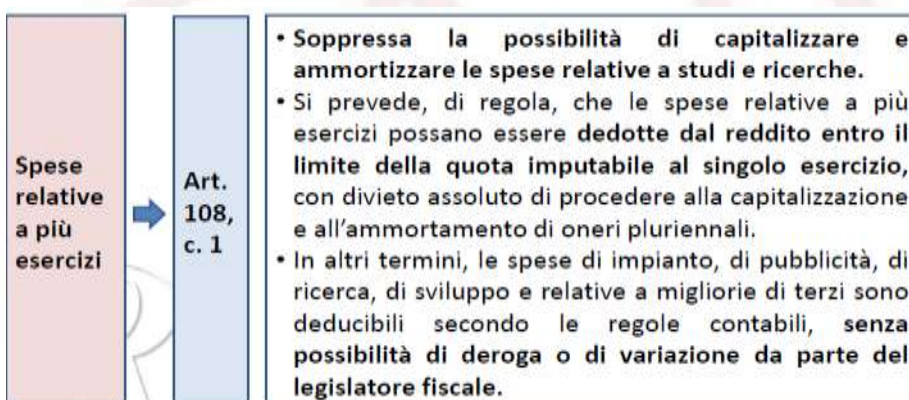
È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore dal 1° marzo 2017.

Le norme di coordinamento



È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore **dal 1° marzo 2017**.

Le norme di coordinamento



È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore **dal 1° marzo 2017**.

Le norme di coordinamento

Spese relative a più esercizi	➔ Art. 108, cc. 2, 3 e 4	• Soppresso il 1° periodo del c. 2 dell'art. 108, riguardante la deducibilità delle quote di ammortamento delle spese di pubblicità. • Per effetto dell'abrogazione del periodo di cui sopra, si dispone che le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. • Si conferma che ai contributi corrisposti dallo Stato o da altri enti pubblici, a fronte dei costi relativi a studi e ricerche, si applica l'art. 88, c. 3 Tuir (sopravvenienze attive). • Le disposizioni dei cc. 1 e 2 dell'art. 108 rilevano anche per le spese relative a più esercizi, sostenute da imprese di nuova costituzione. • Tali spese sono deducibili (<i>conferma e non novità</i>) dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.
-------------------------------	--------------------------	--

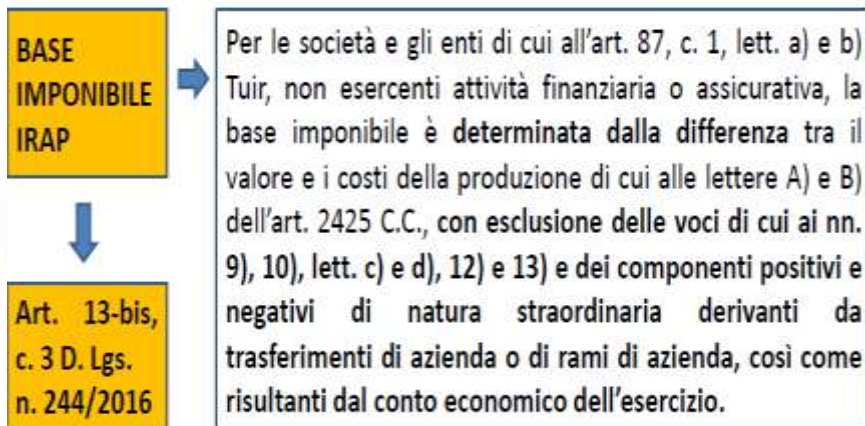
È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore **dal 1° marzo 2017**.

Le norme di coordinamento

Norme generali sui componenti del reddito d'impresa	➔ Art. 109, c. 4	• La novità riguarda il rispetto del principio di previa imputazione al conto economico, con riferimento ai componenti imputati direttamente a patrimonio netto, anche per i soggetti che adottano i principi contabili OIC. • In altri termini, l'avvenuta contabilizzazione delle componenti reddituali nel patrimonio netto è equiparata all'imputazione al conto economico.
Norme generali sulle valutazioni	➔ Art. 110, c. 9	• Ai fini della determinazione del cambio mensile, di cui all'art. 110, c. 9 del Tuir, sarà possibile riferirsi ai tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti, a condizione che la relativa quotazione sia consultabile mediante fonti di informazione pubbliche e verificabili.

È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore **dal 1° marzo 2017**.

Le norme di coordinamento



È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore **dal 1° marzo 2017**.

Le norme di coordinamento

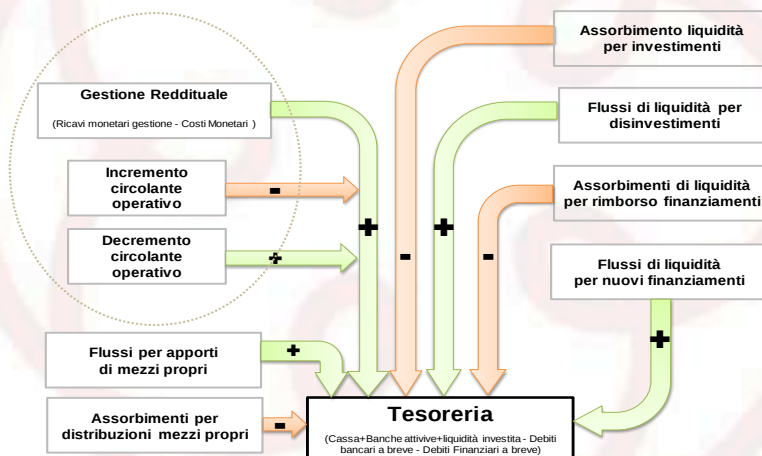


È stata pubblicata nel Supplemento Ordinario n. 14 alla Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 la Legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, recante "Proroga e definizione di termini", in vigore **dal 1° marzo 2017**.

Il rendiconto finanziario

Il rendiconto finanziario

E' un **documento contabile** che studia come i vari flussi monetari, positivi e negativi, hanno modificato la situazione di cassa.



Il rendiconto finanziario

Articolo 2423

Dispone che il bilancio esercizio, è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.

Articolo 2425- ter

Il rendiconto finanziario per due esercizi presenta l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, di investimento, di finanziamento, nonché delle operazioni con soci.

Sono escluse dalla redazione del rendiconto finanziario le società che redigono il bilancio in forma abbreviata 2435-bis e le micro imprese 2435-ter

Il rendiconto finanziario



E' l'ente demandato per legge a definire le norme tecnico-contabili che **interpretano e completano la disciplina legale dei bilanci** per le imprese italiane che non adottano i principi internazionali.

Art.2219 C.C.

"tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità".

➤ Usi e prassi

➤ Norme tecniche

OIC 10

Cassa = come disponibilità liquide (abbandonato il sistema CCN)

Il rendiconto finanziario

DINAMICA FINANZIARIA

Sviluppata attraverso due strumenti complementari basati su stessa logica:

1. prospetto fonti-impieghi
2. Rendiconto finanziario (*cash flow statement*)



Logica finanziaria

- utilizza flussi monetari (uscite e entrate di cassa), non i costi e ricavi
- fornisce descrizione completa della dinamica finanziaria aziendale, suddivisa nelle diverse aree gestionali

Il rendiconto finanziario

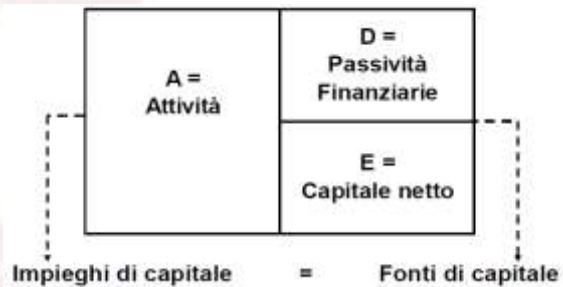


Il rendiconto finanziario

PROSPETTO FONTI-IMPIEGHI

Lo «STATO PATRIMONIALE» indica

- da dove sono state attinte le risorse delle imprese (FONTI DI CAPITALE = PASSIVITÀ)
- dove le stesse sono state investite (IMPIEGHI DI CAPITALE = ATTIVITÀ)



Il rendiconto finanziario

Fonti e Usi	Provenienza dei dati
Fonti della Gestione	Dal conto economico relativo all'anno
- Usi non Correnti	Dal confronto fra due stati patrimoniali
+ Fonti non correnti	Dal confronto fra due stati patrimoniali
Saldo Finanziario	
- Usi Correnti	Dal confronto fra due stati patrimoniali
+ Fonti Correnti	Dal confronto fra due stati patrimoniali
Saldo Corrente	
Saldo Finanziario	

Il rendiconto finanziario

PROSPETTO FONTI-IMPIEGHI

FONTI DI LIQUIDITA'	IMPIEGHI DI LIQUIDITA'
Variazione (+) passività	Variazione (-) passività
Variazione (-) attività	Variazione (+) attività

Ad esempio:

Variazione (+) passività Aumento capitale sociale a pagamento Accensione nuovo mutuo	Variazione (-) passività Rimborso quote mutuo Diminuzione debiti commerciali
Variazione (-) attività Diminuzione crediti commerciali Disinvestimento di un immobile	Variazione (+) attività Aumento scorte di magazzino Acquisto di un immobile

Il rendiconto finanziario

RENDICONTO

1. redazione obbligatoria (nuovo D.Lgs. 139/2015 e introduzione art. 2423 co.1 c.c.) per società che non redigono bilancio abbreviato (art. 2435bis, co.2, c.c.)
2. redazione comunque «raccomandata» per tutte tipologie societarie
3. rendiconto non più da includere in Nota integrativa ma a se stante
4. mutazione dell'impostazione del Rendiconto basata sul «CAPITALE CIRCOLANTE NETTO» (CCN) che non risulta contemplata da prassi internazionale; ora «DISPONIBILITA' LIQUIDE»

RENDICONTO

1. redazione obbligatoria (nuovo D.Lgs. 139/2015 e introduzione art. 2423 co.1 c.c.) per società che non redigono bilancio abbreviato (art. 2435bis, co.2, c.c.)
2. redazione comunque «raccomandata» per tutte tipologie societarie
3. rendiconto non più da includere in Nota integrativa ma a se stante
4. mutazione dell'impostazione del Rendiconto basata sul «CAPITALE CIRCOLANTE NETTO» (CCN) che non risulta contemplata da prassi internazionale; ora «DISPONIBILITA' LIQUIDE»

Capitale Circolante Netto			
Attività correnti	Disponibilità liquide immediate	Passività correnti	
	Disponibilità differite	Passività consolidate	
	Rimanenze		
	Immobilizzazioni	Mezzi propri	

CCN

Il Capitale Circolante Netto è un margine costituito dalla differenza tra le Attività Correnti meno le Passività Correnti, in altri termini da (Rimanenze + Liquidità Immediata + Crediti a Breve Termine) meno (Debiti Finanziari + Debiti a Breve Termine).

Il rendiconto finanziario

Il modello deve essere predisposto tenendo conto che:

- le lettere e i subtotali preceduti da numeri non sono modificabili
- è possibile suddividere le voci precedute da lettere maiuscole
- sono presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole



**Per differenza
variazione di
cassa**

Il rendiconto finanziario

Metodo diretto

+ Incasso da clienti + Altri incassi
- Pagamento fornitori
- Pagamento dipendenti
- Altri pagamenti
- Imposte pagate
+ imposte incassate
- Interessi pagati
+ incassati
+ Dividenti incassati

Flusso finanziario dell'attività operativa

Il rendiconto finanziario

Metodo indiretto

+ Utile
+ Imposte di competenza
+ interessi di competenza
+ Ammortamenti e altri accantonamenti
-/+ Variazione crediti operativi
+/- Variazione debiti operati
-/+ Variazione rimanenze
-/+ Imposte pagate - incassate
-/+ Interessi pagati - incassati
-/+ Utilizzo fondi

Flusso finanziario dell'attività operativa

Il rendiconto finanziario

DUE I METODI

FLUSSO GESTIONE REDDITUALE

METODO INDIRETTO

Dal reddito di bilancio si apportano tutte rettifiche necessarie a area della gestione per spiegare quale parte di costi e ricavi non ha avuto manifestazione monetaria (Ad es.: ricavi 1000, costi 900 e crediti che aumentano di 70 si scriverà: reddito 100 – variazione in aumento dei crediti 70 = flusso 30)

METODO DIRETTO

Si indicano subito incassi e pagamenti, non è necessario ad esempio indicare variazione dei crediti (se crediti sono aumentati di 70); vuol dire che vendite incassate per 930, e se debiti non sono cambiati, si deduce che tutti i costi di 900 sono stati pagati. Quindi, flusso pari a: (incassi 930 – pagamenti 900 = 30)

Il rendiconto finanziario

RENDICONTO

PRINCIPALI NOVITÀ E OSSERVAZIONI

5. Individuazione esclusiva di tre sole aree di indagine:

- gestione operativa
- area di investimento
- area di finanziamento

PRESENTAZIONE SCHEMA «CHIUSO»

SENZA POSSIBILITÀ DI MODIFICA O PERSONALIZZAZIONE

Il rendiconto finanziario

Tavola 1

La redazione del rendiconto finanziario

Flusso della gestione reddituale	Flusso di cassa generato dalla "gestione operativa" dell'impresa. Si può determinare con il metodo diretto oppure con il metodo indiretto (vedi Tavola 2).
+ Flussi finanziari dell'attività di investimento	(- Investimenti) + disinvestimenti di immobilizzazioni (materiali, immateriali, finanziarie) e di attività finanziarie non immobilizzate. Comprende anche il flusso derivante da acquisizione/cessione di controllate e rami di azienda.
+ Flussi finanziari dell'attività di finanziamento	Ottenimento e restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio (mezzi propri) e di debito (mezzi di terzi).
= Variazione delle disponibilità liquide	Questo ammontare deve "quadrare" con la variazione dell'aggregato delle disponibilità liquide di periodo (liquidità di fine esercizio meno inizio periodo).

Il rendiconto finanziario

COSTRUZIONE

DEFINIZIONE DI «LIQUIDITÀ» SECONDO OIC 10



Si vuole spiegare variazione componente
C.IV ATTIVO STATO PATRIMONIALE
(e non anche D.4 a breve termine del passivo - Debiti verso banche a breve)

Tuttavia, si perde informazione rilevante
Esempio: disponibilità liquide passano da 20 a 30 ma debiti bancari a breve
passano da (250) a (380)
Rendiconto OIC10 spiega la variazione di 10 ma non variazione della POSIZIONE
FINANZIARIA NETTA breve termine → da (230) a (350)

Il rendiconto finanziario

GESTIONE OPERATIVA

RETTIFICHE

1. Interessi e Dividendi
2. Plus/minusvalenze
3. Accantonamenti ai fondi
4. Ammortamenti
5. Svalutazioni
6. Altre rettifiche per elementi non monetari:
 - Ripristini di valore
 - Eventuale utilizzo di fondi rischi iscritto in A5
 - Utilizzo fondo svalutazione crediti
 - Quote annue di risconti passivi su contributi in conto impianti e quote annue di risconti attivi su maxi canoni *leasing*

Il rendiconto finanziario

GESTIONE OPERATIVA

ALTRE RETTIFICHE

- crediti e debiti infragruppo: estrapolare quelli per dividendi se presenti, in quanto non commerciali
- crediti e debiti relativi a cessioni/acquisti di immobilizzazioni vanno evidenziati all'interno del flusso per investimenti
- crediti e debiti per dividendi: non hanno natura commerciale
- ratei su interessi (in teoria anche su altre poste...): occorre ricordare che non sono incassati quelli attivi e pagati quelli passivi
- interessi incassati e pagati
- imposte esercizio (attenzione a non confondere imposte pagate con imposte iscritte in bilancio)
- utilizzo fondi: non rilevanti dal punto di vista finanziario

Il rendiconto finanziario

ATTIVITÀ DI INVESTIMENTO

FLUSSO

Esempio di rettifiche da apportare a «*immobilizzazioni materiali*» che, nell'esercizio X, incrementa proprio valore da 1.000 a 1.500



Incremento voce di 500 non per forza è ascrivibile esclusivamente a investimento di pari importo poiché:

- necessario rettificare importo degli ammortamenti di competenza dell'esercizio
- necessario tenere in considerazione disinvestimenti del periodo
- necessario valutare presenza di rivalutazioni e/o svalutazioni
- necessario valutare variazione crediti e debiti relativi a cessioni/acquisti di immobilizzazioni

Il rendiconto finanziario

ATTIVITÀ DI FINANZIAMENTO

FLUSSO



MEZZI DI TERZI

- Verifica eventuali rimborsi/tiraggi di debiti a medio lungo termine
- Evidenza variazione banche passive



MEZZI PROPRI

- Riserve di rivalutazione da sterilizzare
- Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti
- Rinuncia soci ai propri finanziamenti: vanno tolti come possibile rimborso da un lato e come aumento di patrimonio dall'altro

Il rendiconto finanziario

ESEMPIO

	2011	2012	2013	2014
A. Flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale				
Utile (perdita) dell'esercizio	-104.274	-72.096	16.209	-139.270
Imposte sul reddito	46.514	56.036	53.320	7.279
Interessi passivi/(interessi attivi)	142.330	139.891	81.677	149.633
(Dividendi)	0	0	12.474	-24.646
Plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività	0	-6.600	4.960	-7.520
1. Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione	84.570	120.241	143.682	-14.524
Accantonamenti ai fondi	54.604	55.490	46.808	49.098
Ammortamenti delle immobilizzazioni	100.547	97.363	101.523	106.356
Valutazioni per perdite durative di valore	0	0	0	0
Altre rettifiche per elementi non monetari	0	800	800	800
Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto	155.151	153.653	149.131	156.254
2. Flusso finanziario prima delle variazioni del ccn	239.721	273.894	292.813	143.730
Decremento/(incremento) delle rimanenze	-1.686.505	121.892	-209.529	176.131
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti (anche ritrattati)	-1.649.612	32.446	435.547	245.136
Incremento/(decremento) dei debiti verso fornitori (anche ritrattati)	1.439.545	-82.727	497.787	-674.815
Decremento/(incremento) ratei e riscatti attivi	-17.648	10.116	-3.404	-3.307
Incremento/(decremento) ratei e riscatti passivi	80.711	11.191	17.101	-13.913
Altre variazioni del capitale circolante netto	-84.979	-13.794	26.454	-5.704
Flussi Finanziari da variazioni del capitale circolante netto	-1.918.488	79.124	763.956	-276.472
3. Flusso finanziario dopo le variazioni del ccn	-1.678.767	353.018	1.066.769	-132.742
Interessi incassati/(pagati)	-142.330	-139.721	-81.587	-149.543
Imposte sul reddito pagate	0	47.500	-61.420	-41.445
Dividendi incassati	0	0	12.474	24.646
Utilizzo dei fondi	382.234	-6.476	-6.582	6.094
Flussi Finanziari da Altre rettifiche	239.904	-193.697	-137.115	-161.248
Flusso finanziario della gestione reddituale (A)	-1.438.863	159.321	919.654	-293.990

Il rendiconto finanziario

ESEMPIO

B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento				
(Investimenti)	-3.804.787	-99.571	-34.420	-50.357
Prezzo di realizzo disinvestimenti	0	92.900	11.860	42.520
Immobilizzazioni materiali	-3.804.787	-6.671	-22.570	-7.837
(Investimenti)	-99.203	-4.140	-35.400	-27.239
Prezzo di realizzo disinvestimenti	0	0	0	0
Immobilizzazioni immateriali	-99.203	-4.140	-35.400	-27.239
(Investimenti)	-93.607	0	0	-17.600
Prezzo di realizzo disinvestimenti	0	0	0	0
Immobilizzazioni finanziarie	-93.607	0	0	-17.600
(Investimenti)	0	0	0	0
Prezzo di realizzo disinvestimenti	0	0	0	0
Attività finanziarie non immobilizzate	0	0	0	0
Acquisizione o cessione di società controllate o rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide	0	0	0	0
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)	-3.997.597	-10.811	-57.970	-52.676

Il rendiconto finanziario

ESEMPIO

C.flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento				
Incremento (decremento) debiti a breve verso banche	3.086.168	-125.057	-955.476	526.158
Accensione finanziamenti	1.228.099	32.550	93.994	19.975
Rimborso finanziamenti	0	-250.000	0	-200.000
flussi finanziari da Mezzi di Terzi	4.314.267	-342.507	-861.482	346.133
Variatione a pagamento di Capitale e Riserve	1.130.771	186.000	0	0
Cessione (acquisto) di azioni proprie	0	0	0	0
Dividendi (e acconti su dividendi) pagati	0	0	0	0
flussi da finanziari da Mezzi Propri	1.130.771	186.000	0	0
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)	5.445.038	-156.507	-861.482	346.133
Disponibilità liquide iniziali	0	8.578	581	783
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A ± B ± C)	8.578	-7.997	202	-533
Disponibilità liquide finali	8.578	581	783	250

Nota Integrativa Rendiconto Finanziario

Introduzione

In ottemperanza alla raccomandazione formulata dall'OIC si riporta il rendiconto finanziario adottando lo schema indiretto come previsto dal principio contabile OIC 10.

Rendiconto Finanziario Indiretto

	31/12/2015	31/12/2014
A)flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale (metodo indiretto)		
Utile (perdita) dell'esercizio	263.883	872.804
Imposte sul reddito	127.263	291.808
Interessi passivi(attivi)	8.046	(7.834)
(Plusvalenze)/Minusvalenze derivanti dalla cessione di attività	(12.897)	
1) Utile (perdita) dell'esercizio prima di imposte sul reddito, interessi, dividendi e plusminusvalenze da cessione	367.297	857.166
Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto		
Accantonamenti ai fondi	11.000	49.828
Ammortamenti delle immobilizzazioni	55.738	51.765
Altre rettifiche in aumento(in diminuzione) per elementi non monetari	36.711	
Totale rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto	103.439	101.393
2) Flusso finanziario prima delle variazioni del c/c	470.736	958.559
Variazioni del capitale circolante netto		
Decremento/(incremento) delle rimanenze	(962.104)	18.512
Decremento/(incremento) dei crediti vs clienti	(181.670)	156.839
Incremento/(Decremento) dei debiti verso fornitori	3.046.436	(155.054)
Decremento/(Incremento) ratei e sconti attivi	4.050	(930)
Incremento/(Decremento) ratei e sconti passivi		(130)
Altre decrementi/(Altre incrementi) del capitale circolante netto	(288.271)	120.880
Totale variazioni del capitale circolante netto	210.447	139.616
3) Flusso finanziario dopo le variazioni del c/c	710.183	1.098.175
Altre rettifiche		
Interessi incassati(pagati)	(9.046)	7.834
Imposte sul reddito pagate	(127.263)	(291.808)
(SBUZZO dei fondi)		(15.349)
Altre incassi/(pagamenti)	(102.867)	
Totale altre rettifiche	(238.969)	(299.769)
Flusso finanziario della gestione reddituale (A)	471.788	798.866

	31/12/2015	31/12/2014
B) Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento		
Immobilizzazioni materiali		
(Flussi da investimenti)	(81.782)	(3.593)
Flussi da disinvestimenti	12.697	
Immobilizzazioni immateriali		
(Flussi da investimenti)	(136)	(1)
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)	(69.223)	(3.594)
C) Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento		
Mezzi di terzi		
Incremento/(Decremento) debiti a breve verso banche	(141.191)	101.772
Accensione finanziamenti		358.273
(Rimborso finanziamenti)	(480)	
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)	(141.671)	460.045
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A ± B ± C)	260.891	1.255.017
Disponibilità liquide a inizio esercizio	3.414.273	2.159.256
Disponibilità liquide a fine esercizio	3.675.167	3.414.273
Differenza di quadratura	(3)	

Il rendiconto finanziario

Esercitazione

STATO PATRIMONIALE	200X+1	200X	Incrementi/ (Decrementi)
ATTIVITÀ			
B. Immobilizzazioni materiali	1.250	700	550
C.I. Rimanenze	700	600	100
C.II. Crediti verso clienti	500	400	100
C.IV. Disponibilità liquide	250	100	150
D. Risconti attivi	10	20	-10
Totale attività	2.710	1.820	890
PASSIVITÀ			
A. Patrimonio netto:			0
- Capitale sociale	850	700	150
- Riserve	100	80	20
- Utile netto d'esercizio	50	40	10
C. Trattamento di fine rapporto	60	50	10
D.4. Debiti verso banche			
di cui esigibili entro l'esercizio successivo	400	200	200
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo	450	350	100
D.7. Debiti verso fornitori	700	335	365
D.12. Debiti tributari	50	40	10
E. Ratei passivi	50	25	25
Totale passività	2.710	1.820	890

Il rendiconto finanziario

Esercitazione

CONTO ECONOMICO - 200X+1	Parziali	Totali
Valore della produzione		1.510
Ricavi dalle vendite e delle prestazioni	1.450	
Variazione delle rimanenze di prodotti finiti	50	
Altri ricavi e proventi	10	
Costi della produzione		1.360
Per materie prime	450	
Per servizi	350	
Per il personale:		
salari e stipendi	450	
trattamento di fine rapporto	30	
Ammortamenti	130	
Variazione delle rimanenze di materie prime	-50	
Differenza tra valore e costi della produzione		150
Oneri finanziari		-50
Risultato prima delle imposte		100
Imposte sul reddito dell'esercizio		-50
Utile dell'esercizio		50

Il rendiconto finanziario

Esercitazione

Variazione da considerare:

- Sono stati acquistati 710 mgl. di attrezzature;
- I debiti verso fornitori per investimenti crescono di 250 mgl;
- Sono state effettuati dismissioni immobiliari per 30 mgl ad un prezzo di 40;
- Le imposte pagate sono 40 ;
- I ratei passivi per 25 mgl. si riferiscono a interessi su mutui
- Sono stati accesi finanziamenti per 150 e rimborsate quote capitale per 50 mgl.;
- Pagato TFR per 20 mgl.;
- Distribuito dividendi per 20 e capitalizzato 20 utile n+1;
- Aumento di capitale a pagamento di 150 mgl.;

Il rendiconto finanziario

Esercitazione

	200X
A. Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa	
Utile (perdita) dell'esercizio	50
Imposte sul reddito	50
Interessi passivi/interessi attivi	50
(Dividendi)	-10
(Plusvalenze/minusvalenze derivanti dalla cessione di attività)	
1) Utile (perdita) dell'eserc. prima d'imposte sul reddito, inter si, dividendi e plus/minus da cessione	160
Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale	
Accantonamenti ai fondi	30
Ammortamenti delle immobilizzazioni	130
Valutazioni per perdite durevoli di valore	
Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie di strumenti finanziari derivati che non	
Altre rettifiche per elementi non monetari	
2) Flusso finanziario prima delle variazioni del con	300
Variazioni del capitale circolante netto	
Decremento/incremento delle rimanenze	-100
Decremento/incremento dei crediti verso clienti	-100
Incremento/decremento dei debiti verso fornitori	115
Decremento/incremento ratei e riscotti attivi	10
Incremento/decremento ratei e riscotti passivi	
Altre variazioni del capitale circolante netto	
3) Flusso finanziario dopo le variazioni del con	225
Altre rettifiche	
Interessi incassati/passati	-25
(Imposte sul reddito passate)	-40
Dividendi incassati	
(Utilizzo dei fondi)	-20
Altre rettifiche	
4. Flusso finanziario dopo le altre rettifiche	140
Flusso finanziario dell'attività operativa (A)	

Il rendiconto finanziario

Esercitazione

B. Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento	
Immobilizzazioni materiali	
(Investimenti)	-400
disinvestimenti	
Immobilizzazioni immateriali	
(Investimenti)	40
disinvestimenti	
Immobilizzazioni finanziarie	
(Investimenti)	
disinvestimenti	
Attività finanziarie non immobilizzate	
(Investimenti)	
disinvestimenti	
Acquisizione e cessione di rami d'azienda al netto delle disponibilità liquide	
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)	-420
C. Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento	
Mezzi di terzi	
Incremento (decremento) debiti a breve verso banche	200
Accensione finanziamenti	150
(Rimborsi finanziamenti)	-50
Mezzi propri	
Aumento di capitale a pagamento	150
(Rimborsi di capitale)	-20
Cessione (acquisto) di azioni proprie	
(Dividendi) e acquisti su dividendo pagati	
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)	430
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A + B + C)	150
Disponibilità liquide al 1° gennaio 200X	100
di cui:	100
depositi bancari e postali	
azioni	
denaro e valori in cassa	
Disponibilità liquide al 31 dicembre 200X	250
di cui:	250
depositi bancari e postali	
azioni	
denaro e valori in cassa	

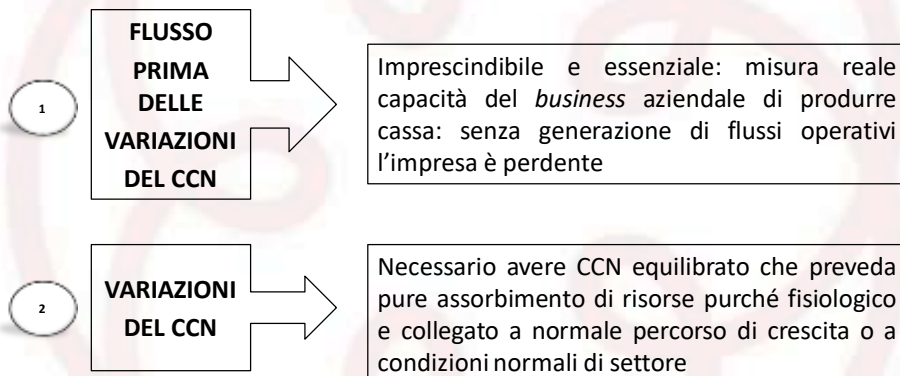
Il rendiconto finanziario

Fattispecie particolari

- non rilevano tutte le operazioni che non generano flussi effettivi di cassa come operazioni di conversione in capitale di debiti, rivalutazioni monetarie, ecc.;
- gli interessi e le tasse pagate e incassate sono ricompresi tra le voci della gestione reddituale;
- utili o perdite su cambi rilevano solo se conseguiti;
- i derivati di copertura stornano la voce relativa;

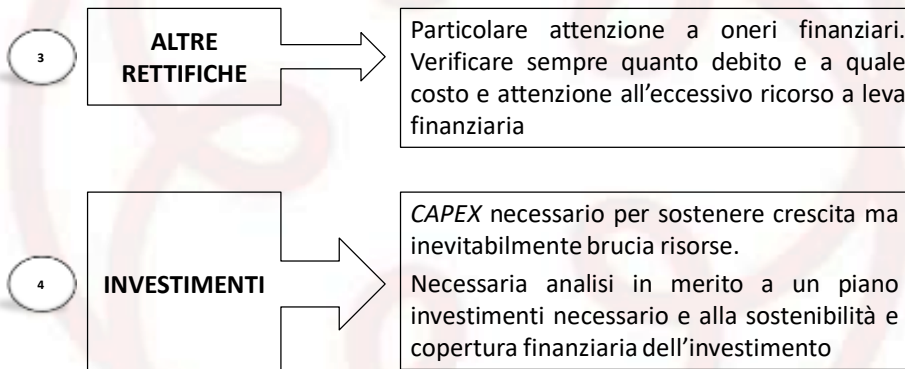
Il rendiconto finanziario

COSA LEGGERE NEL RENDICONTO



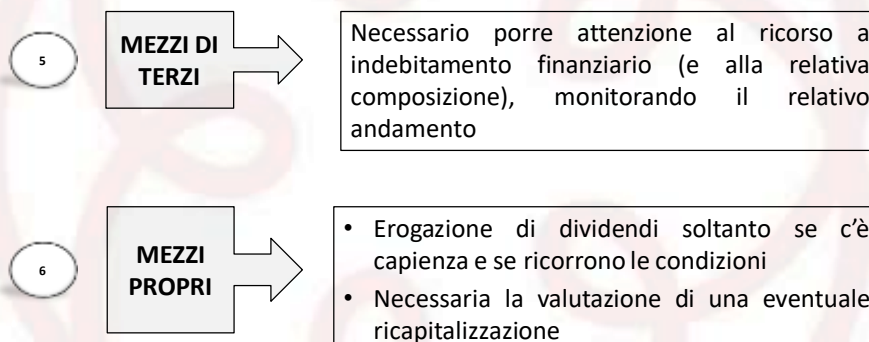
Il rendiconto finanziario

COSA LEGGERE NEL RENDICONTO



Il rendiconto finanziario

COSA LEGGERE NEL RENDICONTO



OIC N. 10 RENDICONTO FINANZIARIO XBRL

In data 9 agosto 2016 l'associazione XBRL Italia ha posto in pubblica consultazione la nuova versione della tassonomia, denominata 2016-08-09 (disponibile sul sito internet www.xbrlitalia.it) che rispetta quanto previsto dalla bozza di OIC 10, così come confermato dalla stessa associazione XBRL Italia nella lettera di presentazione della tassonomia, ove si legge che *il rendiconto finanziario, costruito seguendo le indicazioni della bozza di Oic 10, diviene terzo prospetto quantitativo del bilancio d'esercizio.*

La pubblica consultazione relativa alla tassonomia avrebbe dovuto chiudersi in data 16 settembre 2016 ma è stata prolungata fino al 30 settembre su espressa richiesta di alcuni operatori, come si evince dall'apposito comunicato del 15 settembre 2016 emanato dall'associazione XBRL Italia.

Nella tassonomia è stata tradotta in pratica la previsione contenuta nel paragrafo 53 della bozza di principio contabile OIC 10 attualmente in pubblica consultazione, che prevede che *se rilevanti, in calce al rendiconto finanziario, la società presenta l'ammontare dei saldi significativi di disponibilità liquide che non sono liberamente utilizzabili dalla società e spiega le circostanze in base alle quali tali ammontari non sono utilizzabili. Tali circostanze possono essere rappresentate, ad esempio, da: restrizioni legali che rendono i saldi non utilizzabili; un conto corrente vincolato costituente garanzia prestata nell'interesse di un'impresa controllata.*

INFORMAZIONI IN CALCE AL RENDICONTO FINANZIARIO

54. *Se rilevanti, in calce al rendiconto finanziario, la società presenta l'ammontare dei saldi significativi di disponibilità liquide che non sono liberamente utilizzabili dalla società e spiega le circostanze in base alle quali tali ammontari non sono utilizzabili. Tali circostanze possono essere rappresentate, ad esempio, da: restrizioni legali che rendono i saldi non utilizzabili; un conto corrente vincolato costituente garanzia prestata nell'interesse di un'impresa controllata.*