

STUDI DI CONSULENZA AZIENDALE

Via Tacchi, 1 – Rovereto
Tel. 0464 435144 Fax 0464 439210
sito: www.studiogpc.it

Rovereto (Tn), 30 novembre 2015

CIRCOLARE 12/2015

I NUOVI PRINCIPI DI REDAZIONE E CRITERI DI VALUTAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO (in vigore dal 01.01.2016)

Rif. normativi:

- Art. 2423, 2423 bis e 2426 c.c.
- Decreto Legislativo n.139/2015 del 18 Agosto 2015

Gentile Cliente,

si comunica che in attuazione alla Direttiva n.2013/34/UE sono stati approvati i nuovi schemi di bilancio e i nuovi criteri e principi per la redazione del bilancio d'esercizio. Le modifiche approvate entreranno in vigore dal 01.01.2016 in riferimento al bilancio d'esercizio 2016.

PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

PRINCIPIO DELLA RILEVANZA

Viene introdotto nel Codice civile un richiamo espresso e di portata generale dei principi della “rilevanza” e della “prevalenza della sostanza sulla forma”, di fatto già presenti nell’ordinamento in alcune “regole di dettaglio” ed illustrati nel Principio contabile OIC n. 11. Ora il legislatore attribuisce portata generale al “principio della rilevanza” introducendo, con il comma 2, lett. B) del citato art. 6, il nuovo comma 4 all’art. 2423, C.c. ai sensi del quale:

“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di **rilevazione, valutazione, presentazione e informativa** quando la loro osservanza abbia **effetti irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. 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”.

La regolare tenuta delle scritture contabili, determina che la valutazione di “irrilevanza” può trovare applicazione solo nella fase di redazione del bilancio e mai con riferimento alla contabilizzazione degli eventi.

PRINCIPIO DELLA “PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA”

Tale principio risulta già presente nel dettato normativo all’art. 2423 – bis C.c. e il legislatore tuttavia vuole garantire un maggior rilievo all’istituto:

Ante D.Lgs. n. 139/2015

“1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell’attività, **nonché tenendo conto della funzione economica dell’elemento dell’attivo o del passivo considerato**”.

Post D.Lgs. n. 139/2015

“1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell’attività;
1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell’operazione o del contratto”.

In ogni caso, come evidenziato nella Relazione illustrativa al Decreto in esame, si dovrà fare riferimento ai **Principi contabili aggiornati per “la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche**.

NOVITÀ NEI CRITERI DI VALUTAZIONE

Di seguito vi presentiamo le principali novità ai principi di valutazione previsti dall’ art. 2426 c.c.:

Posta di Bilancio	Modifiche rilevanti
TITOLI/ CREDITI E DEBITI	-Introduzione del criterio del Costo Ammortizzato per Crediti/Debiti e Titoli; - Per l’individuazione del Costo Ammortizzato si deve far riferimento allo IAS 39 e ai Principi Contabili Internazionali adottati dalla UE; - Il valore netto dell’attività o passività finanziaria è pari al costo rilevato

	inizialmente meno: • Rimborsi di capitale; • Aumento o diminuito dall'ammortamento utilizzando il metodo dell'interesse effettivo; • Tenendo conto del presumibile valore di realizzo e del fattore temporale (per i crediti). - Il criterio del Costo Ammortizzato è utilizzabile anche per la valutazione dell'aggio/disaggio su prestiti e sulle attività non immobilizzate.
PARTECIPAZIONI VALUTATE CON IL METODO DEL PATRIMONIO NETTO	Al momento della registrazione della partecipazione, se rilevata con il metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto riferito alla data di acquisizione o risultante all'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa.
COSTI DI IMPIANTO, AMPLIAMENTO E SVILUPPO*	-I Costi di Impianto e ampliamento possono essere ammortizzati per un periodo non superiore a 5 anni; -I Costi di sviluppo vanno effettuati in base alla vita utile del bene, nel caso non sia stimabile il periodo non deve eccedere i 5 anni.
AVVIAMENTO*	- L'avviamento può essere ammortizzato in base alla sua vita utile, nel caso in cui essa non sia stimabile l'ammortamento non può essere superiore ai 10 anni.
ATTIVITÀ/PASSIVITÀ IN VALUTA	Si evidenzia maggiormente l'obbligo di valutazione al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio sussiste soltanto per le poste aventi natura finanziaria. Per le poste non monetarie invece si prevede che siano iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto.
STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI	È stato introdotto il nuovo n. 11-bis) che prevede, in linea generale, l'obbligo di rilevare gli strumenti finanziari derivati in base al fair value. Si dispone che: • va fatto riferimento ai Principi contabili internazionali (IAS / IFRS) per la definizione di "strumento finanziario", "attività finanziaria" e "passività finanziaria", "strumento finanziario derivato", "costo ammortizzato", "fair value", "attività monetaria" e "passività monetaria", "parte correlata" e "modello e tecnica di valutazione generalmente accettato"; • ai fini in esame "sono considerati strumenti finanziari derivati anche quelli collegati a merci che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari; • il fair value è determinato con riferimento al valore di mercato, se è facilmente individuabile un mercato attivo. Se ciò non è possibile, il valore di mercato può essere: – derivato da quello dei componenti o di uno strumento analogo; – stimato tramite l'applicazione di modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati.

**ATTREZZATURA VARIA E
MINUTA DI SCARSA
IMPORTANZA**

Si segnala infine l'abrogazione del n. 12), in base al quale le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un **valore costante** qualora siano **costantemente rinnovate**, e complessivamente di **scarsa importanza**. In questo caso infatti la norma è ridondante rispetto a quanto affermato dal nuovo principio di "rilevanza".

*Previo consenso da parte del Collegio Sindacale o dall'Organo di Controllo.

NOVITÀ NEGLI SCHEMI DI BILANCIO

Vengono rinnovati in maniera sostanziale e organica gli schemi di bilancio e il legislatore al fine di migliorare l'informativa delle Piccole e Medie Imprese, disciplina per la **Micro Impresa** minor adempimenti contabili (Sempre in sede di redazione di bilancio) e un nuovo schema di bilancio.

Bilancio Ordinario

Il D. Lgs interviene in maniera diretta sugli schemi di bilancio ordinario e sui loro contenuti, di seguito vi presentiamo i principali cambiamenti:

STATO PATRIMONIALE

Le principali modifiche fanno riferimento alle seguenti voci:

- **Azioni Proprie:**
devono essere portate esclusivamente in diretta riduzione del patrimonio netto mediante l'iscrizione in un'apposita riserva denominata "Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio";
- **Costi di Ricerca, pubblicità:**
Non possono essere più capitalizzati i costi di Ricerca e pubblicità che diventano **costi dell'esercizio**. La voce di Bilancio si è trasformata in "**Costi di Sviluppo**" e contabilizza solo i relativi costi;
- Sono state introdotte specifiche voci per le **partecipazioni e Crediti verso le Controllanti**;
- E' stata inserita nel **Patrimonio Netto** la voce "**Riserva per Operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**";
- **I disaggi e gli aggi su prestiti non** vanno più indicati **nello Stato Patrimoniale**, la voce "*Ratei e Risconti con separata indicazione dell'aggio su prestiti*" viene rinominata in "**Ratei e Risconti**".
- **I conti d'Ordine** non sono più presenti in calce allo **Stato Patrimoniale**, ma confluiscono **nella Nota Integrativa**.

CONTO ECONOMICO

Di seguito sono presentate le principali modifiche al Conto Economico:

**MACROCLASSE C)
"Proventi e Oneri Finanziari"**

La voce viene integrata con l'indicazione dei proventi/oneri derivanti da imprese sottoposte a controllo delle Controllanti;

MACROCLASSE D) “Rettifiche di Valore di attività finanziarie”	Viene ridenominata in “Rettifiche di Valore di attività e passività finanziarie” e sono inserite voci riservate alle rivalutazioni e svalutazioni degli strumenti finanziari derivati ;
MACROCLASSE E) “PROVENTI E ONERI STRAORDINARI”	Viene eliminata la voce e il suo importo verrà indicato in Nota Integrativa

RENDICONTO FINANZIARIO

La principale novità è la codificazione all’ art. 2425- Ter C.c. dell’obbligo di redazione del Rendiconto Finanziario, prospetto contabile che ha subito una radicale trasformazione a seguito dell’emanazione dell’OIC 10.

Bilancio Abbreviato

STATO PATRIMONIALE

Le principali modifiche fanno riferimento alle seguenti voci:

- Sono riportate solo le voci contrassegnate con le lettere maiuscole ed i numeri romani;
- Nelle voci **C.II dell’attivo e D del passivo** sono indicati separatamente i **crediti e i debiti** esigibili oltre l’esercizio successivo;
- Le voci **A e d** dell'attivo possono essere **ricomprese nella voce C.II**;
- la voce **E** del passivo può essere **ricompresa nella voce D**.

La principale novità riguarda le voci **B.I E B. II “Immobilizzazioni Immateriali e materiali”** che non devono più indicare esplicitamente gli **ammortamenti e le svalutazioni**, che saranno descritte nella Nota Integrativa.

Viene previsto l’**esonero** dalla Redazione del **Rendiconto Finanziario** e viene confermato l’esonero dalla redazione della Relazione sulla Gestione se tali informazioni sono riportate in **Nota Integrativa** ai sensi dell’ art. 2428, nn. 3) e 4) C.c.

CONTO ECONOMICO

Le modifiche del Conto economico del bilancio in forma abbreviata riflettono le novità apportate allo schema ordinario. In aggiunta la possibilità di raggruppare le voci delle rivalutazioni / svalutazioni di cui ai numeri 18 e 19 è stata estesa rispettivamente alle voci **D.18.d e D.19.d** relative agli **“strumenti finanziari derivati”**.

Bilancio per le MICRO IMPRESE

Le c.d. “micro-imprese” ai sensi del nuovo art. 2435-ter, C.c., al sussistere di specifiche condizioni di seguito esaminate, possono redigere il bilancio d’esercizio utilizzando gli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico (ed i relativi criteri di valutazione) del bilancio abbreviato ex art. 2435-bis.

Tale possibilità è limitata alle società che nel primo esercizio di attività o successivamente per 2 esercizi consecutivi non abbiano superato 2 dei 3 seguenti limiti:

Parametri di riferimento	Limiti
Attivo Stato patrimoniale	€ 175.000
Ricavi delle vendite e prestazioni	€ 350.000
Dipendenti occupati in media nell'esercizio	5

Le micro-imprese sono inoltre **esonerate** dalla redazione:

- del **Rendiconto finanziario**;
- della **Nota integrativa**, se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le seguenti informazioni previste all'art. 2427, C.c.:

9) importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; 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;

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

- della **Relazione sulla gestione**, se in calce allo Stato patrimoniale sono riportate le seguenti informazioni previste all'art. 2428, C.c.:

3) numero e valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con indicazione della parte di capitale corrispondente;

4) numero e valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Alle micro-imprese **non sono inoltre applicabili** le disposizioni:

- relative alla deroga prevista per i casi eccezionali ex art. 2423, comma 5, C.c. ai sensi del quale "se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione ... è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata ...";
- relative agli strumenti derivati ex art. 2426, comma 1, n. 11-bis, ai sensi del quale "gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value ...".

Le società in esame devono redigere il bilancio in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il **secondo esercizio consecutivo** abbiano superato **2 dei predetti limiti**. 

Gli **Studi di Consulenza** rimangono a disposizione per eventuali chiarimenti.