

# LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL BILANCIO 2016

## INTRODUZIONE

Dal Bilancio relativo al 2016 **sono operative le novità introdotte dal D.lgs. 139/2015**, che ha recepito i contenuti della Direttiva n. 2013/34/UE **in materia di bilancio d'esercizio**.

Le disposizioni si applicano a partire dagli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, pertanto per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le novità trovano applicazione per la prima volta con riferimento ai bilanci 2016.

Per effetto di queste modifiche **sono stati aggiornati i principi contabili OIC**, e il Decreto Mille proroghe ha previsto una serie di **disposizioni fiscali di coordinamento** con le novità in materia di bilancio d'esercizio.

La nuova disciplina, infine, ha determinato il rilascio di una nuova versione della tassonomia XBRL.

Nella nostra consueta rubrica "Sapere per fare" analizzeremo le principali novità introdotte in materia di bilancio, e le diverse alternative a disposizione da quest'anno per le imprese. Si ricorda fin da subito, infatti, che da quest'anno - ai fini della compilazione del bilancio- le società sono divise in 3 categorie:

- ◆ **società di grandi dimensioni**, che redigono il bilancio in forma ordinaria;
- ◆ **le società di piccole dimensioni**, che possono redigere il bilancio in forma abbreviata;
- ◆ **le c.d. micro imprese** che redigono solamente lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico.

## INDICE DELLE DOMANDE

1. Quali sono i **documenti** che compongono il **bilancio**?
2. Quali sono state le **recenti modifiche ai contenuti** dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico?
3. Quali sono state le modifiche più importanti ai **criteri di valutazione**?
4. Ci sono state **modifiche al bilancio in forma abbreviata**?
5. **Cosa sono le micro imprese** e che vantaggi hanno nella redazione del bilancio?
6. In virtù delle modifiche apportate dal D.lgs. 139/2015, **sono stati aggiornati i Principi Contabili nazionali**?
7. **Quando sono entrate in vigore** le nuove disposizioni del D.lgs. 139/2015 e dei nuovi principi contabili?

## DOMANDE E RISPOSTE

## D.1. QUALI SONO I DOCUMENTI CHE COMPONGONO IL BILANCIO?

**R.1.** A seguito delle modifiche apportate all'art. 2423 del codice civile, il bilancio d'esercizio è composto dallo **Stato Patrimoniale**, dal **Conto Economico**, dalla **Nota Integrativa** e anche dal **Rendiconto finanziario**.

Il D.lgs. 139/2015, infatti, ha previsto l'obbligo di redazione del Rendiconto finanziario per tutte le imprese di maggiori dimensioni, per migliorare l'informativa sulla situazione finanziaria della società. A tal fine è stato introdotto l'art. 2425-ter del codice civile che disciplina il contenuto del Rendiconto finanziario. Restano esonerati dalla redazione del Rendiconto finanziario:

- ◆ **le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.);**
- ◆ **le micro imprese, ossia le imprese che superano i limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c.**

## D.2. QUALI SONO STATE LE RECENTI MODIFICHE AI CONTENUTI DELLO STATO PATRIMONIALE E DEL CONTO ECONOMICO?

**R.2.** Il D.lgs. 139/2015 ha modificato gli artt. 2424 e 2425 del codice civile, prevedendo specifiche voci per i rapporti intrapresi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti (c.d. imprese sorelle).

### **Nello Stato Patrimoniale:**

- ◆ tra le immobilizzazioni finanziarie:
  - ✓ è stata inserita la voce B.III.1.d) "*Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti*", e le partecipazioni in altre imprese sono riportate nella voce B.III.1.d-bis);
  - ✓ è stata inserita la voce B.III.2.d) "*Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti*", e i crediti verso altri sono riportati nella voce B.III.2.d-bis;
- ◆ tra l'attivo circolante:
  - ✓ è stata inserita la voce C.II.5) "*Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti*", e: i crediti tributari sono riportati nella voce C.II.5-bis), le imposte anticipate nella voce C.II.5-ter), i crediti verso altri nella voce C.II.5-quater;
  - ✓ è stata inserita la voce C.III.3-bis) "*Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti*".
- ◆ nel passivo, tra i debiti, è stata inserita la voce D.1.1-bis) "*Debiti verso imposte sottoposte al controllo delle controllanti*".

Si fa presente, inoltre, che è stata **eliminata la disposizione relativa ai conti d'ordine**, tramite l'abrogazione del comma 3 dell'art. 2424 del c.c. Le informazioni relative agli stessi sono ora richieste nella Nota Integrativa.

### **Nello Conto Economico:**

- ◆ tra i proventi e gli oneri finanziari:
  - ✓ è stata modificata la voce C.15 "*Proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate*", richiedendo appunto la separata indicazione dei proventi relativi a controllanti e a imprese sottoposte al loro controllo;

- ✓ è stata modificata la voce C.16.a) "Proventi da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti", richiedendo appunto la separata indicazione anche dei proventi da imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- ✓ è stata modificata la voce C.16.d) "Proventi finanziari diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti", richiedendo appunto la separata indicazione anche dei proventi da imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- ◆ sono state eliminate le voci di ricavo e costo relative alla sezione straordinaria del Conto Economico, in particolare è stata eliminata la sezione E) "Proventi e oneri straordinari".

### D.3. QUALI SONO STATE LE MODIFICHE PIÙ IMPORTANTI AI CRITERI DI VALUTAZIONE?

#### R.3. Il D.lgs. 139/2016 ha:

- ◆ **modificato il trattamento contabile delle azioni proprie** che non potranno più essere iscritte nell'attivo dello Stato Patrimoniale con costituzione di una riserva di pari ammontare nel patrimonio netto, ma dovranno essere **iscritte in bilancio in diretta riduzione del patrimonio netto** (per tale motivo sono state eliminate le voci nell'attivo dello Stato Patrimoniale destinate alle azioni proprie, e la voce "Riserva per azioni proprie in portafoglio", mentre è stata inserita la nuova voce A.X "Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio");
- ◆ introdotto una **disciplina** civilistica per la rilevazione in bilancio degli **strumenti finanziari derivati** (art. 2426 comma 1 n. 11-bis del c.c.) che tuttavia **non si applica alle micro imprese**. A tal fine sono state inserite specifiche voci nello Stato patrimoniale e conto economico, inoltre è stata integrata l'informativa da fornire in Nota integrativa;
- ◆ stabilito che **i crediti e i debiti** devono essere **rilevati in bilancio con il criterio del costo ammortizzato**. Sono **esonerate** dall'utilizzo di tale criterio le società che redigono il **bilancio in forma abbreviata e le micro imprese**;
- ◆ stabilito che **i disaggi e gli aggi su prestiti** siano valutati con il criterio del costo ammortizzato, per tale motivo sono stati eliminati dallo Stato Patrimoniale, in particolare alle voci Ratei e Risconti (D, E), i riferimenti ai disaggi ed aggi di emissione;
- ◆ **modificato la disciplina del metodo del patrimonio netto** (art. 2426 comma 1 n. 4 del c.c.) per le partecipazioni in imprese controllate e collegate;
- ◆ eliminato i **costi di ricerca e pubblicità** dalla voce B.1.2 dell'attivo dello Stato Patrimoniale;
- ◆ modificato la **disciplina dei costi di sviluppo**, che non devono più essere ammortizzati entro 5 anni, ma in funzione della loro vita utile (tranne i casi in cui la vita utile non possa essere determinata in modo attendibile);
- ◆ modificato la **disciplina dell'avviamento**, che non deve più essere ammortizzato entro 5 anni, ma in funzione della sua vita utile (tranne i casi in cui la vita utile non possa essere determinata in modo attendibile);

- ◆ modificato la disciplina dei **criteri di valutazione delle poste in valuta** (art. 2426 comma 1 n. 8-bis del c.c.), affermando che sussiste l'obbligo di valutazione al tasso di cambio vigente alla data di riferimento del bilancio solo per le poste aventi natura monetaria;
- ◆ **abrogato l'art. 2426 comma 1 n. 12** del codice civile, secondo cui le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte all'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e di scarsa importanza in rapporto all'attivo del bilancio, e purché non vi siano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione. L'abrogazione è dovuta al fatto che è stato introdotto il principio di rilevanza quale principio generale di redazione del bilancio.

#### D.4. CI SONO STATE DELLE MODIFICHE AL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA?

**R.4. Sì**, le disposizioni del D.lgs. 139/2015 hanno modificato le norme inerenti la forma e il contenuto del bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.), ma sono rimasti invariati i limiti per la redazione di tale tipo di bilancio.

Si ricorda che le società di capitali possono redigere il bilancio in forma abbreviata:

- ◆ nel 1° esercizio di attività, purché non siano superati 2 dei 3 parametri sotto riportati;
- ◆ successivamente, se per 2 esercizi consecutivi non sono superati 2 dei 3 parametri sotto riportati:

PARAMETRI	LIMITI
Attivo Stato Patrimoniale	4.400.000 Euro
Ricavi delle vendite e prestazioni	8.800.000 Euro
Dipendenti occupati in media nell'esercizio	50 unità

Per quanto riguarda lo **Stato Patrimoniale** la novità più rilevante è relativa alle **immobilizzazioni immateriali e materiali** che dovranno essere iscritte **al lordo degli ammortamenti (come avviene nel bilancio in forma ordinaria)**. Rimane fermo l'obbligo di indicare nella nota integrativa i movimenti delle immobilizzazioni.

Per quanto riguarda, invece, il **Conto Economico**, due sono le novità fondamentali:

- ◆ è stata eliminata l'area della gestione straordinaria;
- ◆ nell'area della gestione finanziaria sono stati integrati i riferimenti alle voci che il codice civile consente di raggruppare.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata **non sono obbligate a redigere la Relazione sulla gestione** se nella Nota integrativa sono riportate le informazioni previste dall'art. 2428 comma 3, n. 3 e 4 del c.c., ossia:

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

- ◆ numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni/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.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono **esonerate dalla predisposizione del Rendiconto finanziario**.

#### **D.5. COSA SONO LE MICRO IMPRESE, E CHE VANTAGGI HANNO NELLA REDAZIONE DEL BILANCIO?**

**R.5.** Il primo comma dell'art 2435-ter del Codice Civile definisce le **micro-imprese** come le società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- ◆ totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: **175.000 euro**;
- ◆ **ricavi** delle vendite e delle prestazioni: **350.000 euro**;
- ◆ **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: **5 unità**".

Le micro imprese godono di un regime semplificato per la redazione del bilancio, perché **sono esonerate dal redigere**:

- ◆ **il rendiconto finanziario**;
- ◆ **la nota integrativa**, se in calce allo stato patrimoniale risultano già le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 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*") e 16 ("*l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti 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*").

Questa deroga è la vera novità in tema di semplificazioni dei bilanci per le micro-imprese, infatti l'esonero dal rendiconto finanziario e (come si vede nel punto successivo) dalla relazione sulla gestione rientrano nel bilancio abbreviato.

- ◆ **la relazione sulla gestione**, se in calce allo stato patrimoniale risultano le informazioni richieste dai numeri 3 (numero e il 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 l'indicazione della parte di capitale corrispondente) e 4 (numero e il 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 l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni") dell'articolo 2428 c.c.

**D.6. IN VIRTÙ DELLE MODIFICHE APPORTATE DAL D.LGS. 139/2015 SONO STATI AGGIORNATI I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI?**

**R.6.** Sì, proprio per recepire le modifiche introdotte con il D.lgs. 139/2015, **i principi contabili nazionali sono stati aggiornati**, prevedendo dei paragrafi ad hoc per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese, e sono stati eliminati i documenti OIC 22 (Conti d'ordine) e OIC 3 (Informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione).

**D.7. QUANDO SONO ENTRATE IN VIGORE LE NUOVE DISPOSIZIONI DEL D.LGS. 139/2015 E DEI NUOVI PRINCIPI CONTABILI?**

**R.6.** Le novità introdotte dal D.lgs. 139/2015 sono entrate in vigore **dal 1° gennaio 2016** e, assieme ai nuovi principi contabili nazionali, **si applicano ai bilanci relativi agli esercizi con inizio a partire da tale data**. Quelli iniziati in data precedente al 1° gennaio 2016 devono invece continuare ad essere redatti secondo le previgenti norme.

Il legislatore, tuttavia, ha previsto una disciplina transitoria per le modifiche riguardanti i criteri di valutazione dell'ammortamento dell'avviamento e della valutazione dei titoli, dei crediti e dei debiti in base al costo ammortizzato. Secondo tale deroga **le operazioni già in essere al 1° gennaio 2016 possono continuare ad essere contabilizzate secondo le disposizioni previgenti** fino ad esaurimento dei relativi effetti in bilancio, mentre quelle poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2016 devono essere contabilizzate secondo le nuove disposizioni

<b>DOCUMENTI</b>	<b>BILANCIO ORDINARIO</b>	<b>BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA</b>	<b>BILANCIO MICRO IMPRESE</b>
<b>STATO PATRIMONIALE</b>	SI	SI	SI
<b>CONTO ECONOMICO</b>	SI	SI	SI
<b>RENDICONTO FINANZIARIO</b>	SI	NO	NO
<b>NOTA INTEGRATIVA</b>	SI	SI	NO se in calce allo S.P. sono riportate le informazioni di cui all'art. 2427 co. 1 n. 9 e 16 del c.c.
<b>RELAZIONE SULLA GESTIONE</b>	SI	NO se in calce allo S.P. sono riportate le informazioni di cui all'art. 2428 co. 3 n. 3 e 4 del c.c.	NO se in calce allo S.P. sono riportate le informazioni di cui all'art. 2428 co. 3 n. 3 e 4 del c.c.

*TABELLA RIEPILOGATIVA*