

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 dello scorso 4 settembre del **D.lgs. 139 del 18 agosto 2015**, è stata data attuazione alla **direttiva europea 2013/34/UE** “*relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge*”, le cui disposizioni entrano **in vigore dal 1 gennaio 2016** e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

Di conseguenza, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le nuove regole trovano applicazione a decorrere dal bilancio relativo all'esercizio 2016, ma è chiaro che, ai fini comparativi, anche il bilancio 2015 dovrà essere adeguato alle nuove prescrizioni.

In via preliminare, il legislatore ha identificato tre tipologie di imprese distinguendo tra micro, piccole e grandi imprese e prevedendo, per ciascuna di esse, i seguenti differenti obblighi in tema di redazione del bilancio di esercizio.

Per le micro imprese viene introdotta la facoltà di redigere un bilancio semplificato (nuovo art. 2435-ter, codice civile) che, pur basandosi espressamente sugli schemi e i criteri di classificazione previsti per il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis, si caratterizza per l'esonero dalla redazione del rendiconto finanziario nonché, ove fornite determinate informazioni in calce allo Stato patrimoniale, dall'esonero dalla redazione della Nota integrativa e dalla Relazione sulla gestione.

Per le piccole imprese viene confermata la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis, codice civile).

Infine per le grandi imprese viene confermato l'obbligo di redigere il bilancio nella forma usualmente definita ordinaria.

Resta ferma, comunque, la facoltà di redigere il bilancio in forma ordinaria anche per le micro e piccole imprese.

I principi di redazione del bilancio

Con la modifica agli artt. 2423 e 2423-bis c.c. viene introdotta da un lato la possibilità di **non rispettare gli obblighi previsti in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa di bilancio**, laddove gli effetti della loro inosservanza siano **irrilevanti** ai fini della rappresentazione veritiera e corretta (sempre in presenza di una tenuta regolare delle scritture contabili) e dall'altro viene eliminato il riferimento alla funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo a favore della **sostanza dell'operazione** e del contratto.

Gli schemi di bilancio

Con la modifica agli artt. 2424 e 2425 c.c. sono apportate una serie di **novità allo stato patrimoniale e al conto economico**.

Per quanto riguarda lo schema di **stato patrimoniale**:

- le **azioni proprie** non vanno più indicate tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante ma a diretta riduzione del patrimonio netto tramite l'iscrizione di una specifica voce di segno negativo;
- i costi di **ricerca e pubblicità** non vanno più indicati tra le immobilizzazioni ma nel conto economico fra i costi d'esercizio. Sono pertanto capitalizzabili solo i **"costi di sviluppo"** (B.I.2);
- tra le immobilizzazioni (finanziarie e crediti), l'attivo circolante (crediti) e debiti è richiesta l'indicazione dei rapporti con **imprese sottoposte al controllo delle controllanti**;
- tra le voci del patrimonio netto è stata introdotta **voce VII – Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**;
- non vanno più riportati in calce allo stato patrimoniale i **conti d'ordine**, le cui informazioni sono da riportare in Nota integrativa.

Per quanto riguarda il **conto economico**:

- nella macroclasse **C) Proventi e oneri finanziari**, vanno indicati separatamente i proventi e gli oneri derivanti da **imprese sottoposte al controllo delle controllanti**;

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com

- sono state aggiunte voci specifiche per i **derivati**;
- è stata **eliminata la macroclasse E) relativa all'area straordinaria**: i proventi e gli oneri straordinari vanno ora indicati, se di ammontare apprezzabile, nella Nota integrativa;

I Criteri di Valutazione

L'**avviamento** va ammortizzato secondo la sua vita utile e, se in casi eccezionali non è possibile stimarla, entro un periodo non superiore a dieci anni.

Le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del **costo ammortizzato**, ove applicabile; lo stesso criterio andrà applicato a debiti e crediti, nonché ad aggi e disaggi su prestiti, tenendo conto del fattore temporale e del valore di presumibile realizzo per quanto riguarda i crediti.

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

Per quanto riguarda le attività e le passività in valuta, occorre distinguere tra:

- le attività e passività monetarie: sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio. I conseguenti utili o perdite su cambi vanno imputati a conto economico e l'eventuale utile netto va imputato a riserva non distribuibile fino al realizzo;
- le attività e passività non monetarie: sono iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto;

La Nota integrativa

E' previsto che le informazioni sulle voci di stato patrimoniale e conto economico vadano presentate secondo l'ordine delle voci nei rispettivi schemi.

Per quanto riguarda il contenuto, in essa vengono inserite le seguenti informazioni:

1) 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 impegni assunti nei confronti di imprese

controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;

2) **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;

3) natura e risvolti di tipo economico, patrimoniale e finanziario dei fatti **accaduti dopo la chiusura dell'esercizio** (in precedenza nella Relazione sulla Gestione);

4) **proposta di destinazione degli utili** (o di copertura della perdita);

Il Rendiconto Finanziario

Una delle novità più importanti è la previsione dell'art. 6 co. 2 del decreto in commento che introduce **l'obbligo di predisposizione del rendiconto finanziario**.

Il nuovo **art. 2423 c.c.** al primo comma stabilisce che gli amministratori devono redigere il **bilancio d'esercizio costituito da:**

- **stato patrimoniale,**
- **conto economico,**
- **rendiconto finanziario e**
- **nota integrativa.**

Il contenuto e le caratteristiche del rendiconto finanziario sono individuate dal nuovo **art. 2425-ter c.c.**, secondo cui, dal rendiconto finanziario devono risultare, per l'esercizio in chiusura e per quello precedente:

- **l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio;**
- **i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, di investimento e di finanziamento (ivi comprese con autonoma indicazione le operazioni con i soci).**

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com

La redazione del rendiconto finanziario non è obbligatoria per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le **nuove c.d. micro imprese**.

Il Bilancio Consolidato

La nuova disciplina sul **bilancio consolidato** prevede l'esclusione da tale obbligo per le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato per **due esercizi consecutivi**, due dei seguenti limiti:

- **totale degli attivi** degli stati patrimoniali: **20 milioni** di euro (attualmente il limite è fissato a 17,5 milioni);
- **ricavi delle vendite** e delle prestazioni: **40 milioni** di euro (attualmente 35 milioni);
- **250 dipendenti** occupati in media durante l'esercizio.

Micro imprese

L'introduzione di un regime per le c.d. "micro imprese" ancora più semplificato rispetto a quello previsto per le "piccole imprese", consentirà agli operatori economici di piccolissime dimensioni di redigere un bilancio in forma ridotta, con eliminazione di quegli oneri informativi attualmente previsti che, date le ridotte dimensioni, costituiscono un ingiustificato onere amministrativo

Sono considerate micro imprese le società che per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti:

- 1) 175.000 euro di totale dell'attivo patrimoniale;
- 2) 350.000 euro di ricavi delle vendite e prestazioni;
- 3) 5 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Le micro imprese saranno esonerate dall'obbligo di redazione della nota integrativa, della relazione sulla gestione e del rendiconto finanziario.

Tale facoltà è concessa a condizione che in calce allo stato patrimoniale vengano riportate le seguenti informazioni:

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com

- a) importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, indicando la natura delle garanzie reali prestate e gli altri impegni;
- b) ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria specificando il tasso di interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto delle garanzie di qualsiasi tipo prestate.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com