CONFINDUSTRIA

Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Marzo 2017

A cura di:

CNDCEC – AREA PRINCIPI CONTABILI E DI VALUTAZIONE

CONSIGLIERI DELEGATI
Raffaele Marcello
Andrea Foschi

Si ringraziano i colleghi:
Gianfranco Capodaglio
Nicola Cavalluzzo
Alain Devalle
Flavio Dezzani
Marcello Pollio
Franco Roscini Vitali
Matteo Pozzoli

CONFINDUSTRIA

DIRETTORE POLITICHE FISCALI
Francesca Mariotti

Si ringraziano i colleghi:
Affini Francesca
Borelli Roberto
Ceci Adeodato
Celeste Carolina
Ceola Paolo
Ciappina Bruno
Fattaccione Maurizio
Fusa Emanuela
Germani Alessandro
Iacona Roberta
Montù Mario
Orsini Elvea
Rizzi Michele
Santalucia Stefano
Trettel Stefano
Troiani Sabrina
Vernassa Franco
Viola Marco

Indice

Inquadramento e ruolo del documento 5
La prima adozione e la determinazione dell'informativa comparativa 6
Effetti della prima adozione 6
Informazione comparativa 7
Determinazione retroattiva ai fini comparativi non fattibile o eccessivamente onerosa 8
Determinazione retroattiva ai fini comparativi fattibile e non eccessivamente onerosa 8
Adeguamento degli schemi 8
Azioni proprie 9
Eliminazione area straordinaria di conto economico 10
Eliminazione dei costi di ricerca e di pubblicità 10
Applicazione del costo ammortizzato 12
Rilevazione dei derivati 15
Le previsioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le c.d. micro-imprese 17
Allegato 1 – Attivo e passivo patrimoniale alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 19
Allegato 2 – Lo schema di conto economico alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 21
Allegato 3 – Contenuto minimale della nota integrativa post D.Lgs. n. 139/2015 23

Presentazione

La predisposizione dei bilanci dell'esercizio 2016 riserva importanti novità per la maggior parte delle imprese e degli operatori economici.

Il Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139, in attuazione della direttiva 2013/34/UE, infatti, ha innovato, in modo significativo, le disposizioni recate dal codice civile relative alla redazione del bilancio e alla comunicazione finanziaria. Si tratta di una vera e propria "riforma contabile" che ha richiesto l'adeguamento di ben 20 principi contabili da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità.

Le novità introdotte, cambiando volto al bilancio, ricalibrano lo strumento con cui l'impresa comunica con gli investitori, gli azionisti e con tutti i suoi *stakeholders*, compreso il Fisco, posto che le risultanze di bilancio rappresentano la base di partenza per la determinazione del reddito di impresa imponibile.

Per tale motivo, e in considerazione della delicata fase transitoria in cui si trovano gli operatori, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e Confindustria hanno ritenuto opportuno redigere e diffondere delle linee guida sulla prima applicazione delle nuove regole.

Tali linee guida, in coerenza con i Principi contabili nazionali adottati dal'OIC, recano suggerimenti operativi proponendosi come strumento di ausilio agli operatori chiamati a predisporre i bilanci di esercizio secondo le nuove regole contabili.

Nel documento vengono analizzate le casistiche che possono manifestarsi con maggiore frequenza in sede di passaggio alle nuove disposizioni e che, oltre a comportare cambiamenti nella rappresentazione contabile, coinvolgono anche aspetti aziendali, organizzativi e societari. In particolare, sono trattati i temi degli schemi di bilancio, dell'informazione comparativa, degli strumenti finanziari derivati, del costo ammortizzato, dei costi di ricerca e pubblicità, delle azioni proprie, della redazione della "nuova" nota integrativa ed altri argomenti ancora che, di fatto, possono produrre impatti potenzialmente rilevanti sulla posizione patrimoniale e sulle risultanze contabili di molte realtà aziendali.

Nel ringraziare l'Organismo Italiano di Contabilità e l'Agenzia delle entrate per aver condiviso e supportato l'iniziativa lungo il suo percorso, con il presente elaborato ci auguriamo di poter contribuire a formare e diffondere soluzioni di prassi che possano consolidarsi e agevolare l'operato delle aziende alle prese con il non semplice compito di riorganizzare le proprie rappresentazioni contabili alla luce di un mutato contesto regolatorio.

Raffaele Marcello
Consigliere Nazionale con delega alla Revisione legale, ai Principi contabili e di valutazione e ai Sistemi di amministrazione e controllo

Francesca Mariotti
Direttore Politiche Fiscali Confindustria

Inquadramento e ruolo del documento

Il D.Lgs. n. 139/2015, in attuazione della direttiva 34/2013/UE, ha apportato significative novità alle disposizioni del codice civile concernenti la predisposizione del bilancio (artt. 2423-2435-*ter*, c.c.).

Il co. 3 dell'art. 12 "*Disposizioni finali, transitorie*", dispone che: "*L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto*".

In questa prospettiva, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), in data 22 dicembre 2016, ha pubblicato i 20 Principi contabili nazionali riportati nella successiva Tabella.

Tabella 1 - Principi contabili nazionali rivisti (22 dicembre 2016)

- ✓ OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- ✓ OIC 10 Rendiconto finanziario
- ✓ OIC 12 Composizione e schemi del 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
- ✓ OIC 26 Operazioni, attività e passività in valuta estera
- ✓ OIC 28 Patrimonio netto
- ✓ OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di 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 società che sono tenute, con la predisposizione del bilancio dell'esercizio 2016, alla prima adozione delle norme del D.Lgs. n. 139/2015 e, conseguentemente, alla prima applicazione dei richiamati Principi contabili nazionali, si trovano a contabilizzare le proprie operazioni con le nuove disposizioni.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e Confindustria, al fine di offrire utili indicazioni operative alle imprese e ai professionisti, hanno predisposto il seguente documento che esamina alcune delle principali problematiche che possono manifestarsi in sede di prima applicazione delle nuove regole contabili.

Le indicazioni fornite, in linea con quanto previsto dai principi contabili nazionali, delineano soluzioni operative e individuano *best practice* secondo un approccio dinamico e progressivo che tiene conto della continua e costante evoluzione della realtà economica.

La prima adozione e la determinazione dell'informativa comparativa

Effetti della prima adozione

La prima adozione di nuove regole contabili configura, in termini concettuali, un cambiamento di principio contabile, laddove i "*principi contabili*" siano definiti come *"… le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio*" (OIC 29, par. 4).

L'OIC 29 riconosce le seguenti fattispecie di cambiamenti:

- cambiamenti obbligatori. Questi sono rappresentati dai cambiamenti apportati alla normativa contabile o ai Principi contabili nazionali. Tali cambiamenti sono contabilizzati in base a quanto disposto dagli specifici Principi contabili, oppure, in assenza di apposite previsioni, in conformità a quanto disposto dall'OIC 29;
- cambiamenti volontari. I cambiamenti in esame prescindono da modifiche normative e/o dei principi contabili e sono adottati in autonomia dal redattore di bilancio per migliorare la qualità della rappresentazione del bilancio (per es., da Lifo a Fifo, dalla capitalizzazione degli oneri pluriennali alla non capitalizzazione, *etc.*). Questi sono sempre contabilizzati come disposto dall'OIC 29.

Premesso che ciascun cambiamento obbligatorio trova la disciplina nel pertinente Principio contabile, nella sezione delle "disposizioni transitorie", il passaggio dalle vecchie disposizioni alle nuove, di norma richiede:

- un'applicazione retroattiva per la contabilizzazione connessa ai cambiamenti derivanti dal D.Lgs. n. 139/2015. Laddove ciò sia previsto, i cambiamenti sono applicati retroattivamente, ossia imputando gli effetti derivanti dal cambiamento dal vecchio al nuovo principio al saldo di apertura dell'esercizio in corso. L'OIC "suggerisce" di imputare l'effetto alla voce "*utili portati a nuovo*", non escludendo che l'impatto possa essere attribuito ad altra posta del patrimonio. Ai soli fini comparativi, è prevista anche la rideterminazione degli esercizi precedenti, adeguando coerentemente l'esercizio precedente;
- un'applicazione prospettica per i cambiamenti apportati dal Principio contabile e non connessi alle modifiche normative. Tale metodologia prevede che le nuove previsioni si applichino a partire dalla data in cui ha luogo il cambiamento di principio.

I cambiamenti dovuti all'adozione delle norme del D.Lgs. n. 139/2015 sono contabilizzati, ove soddisfatte le condizioni previste, con l'applicazione al 1° gennaio 2016.

La prima adozione delle disposizioni del D.Lgs. n. 139/2015 richiede, quindi, solitamente una scrittura - nel caso di decremento di una voce dell'attivo patrimoniale o di un incremento di una voce del passivo patrimoniale - del tipo:

Utili portati a nuovo	a	Posta da rettificare		

Nel caso più limitato, come avremo modo di verificare, in cui la rettifica incrementi il valore di una voce dell'attivo patrimoniale o diminuisca una voce del passivo patrimoniale, avremo:

Posta da rettificare	a	Utili portati a nuovo		

In linea teorica, le rettifiche dovrebbero essere effettuate subito dopo il bilancio di apertura. La situazione, tuttavia, comporta evidentemente che il cambiamento sia effettuato in seguito alla data di pubblicazione dei

Principi contabili nazionali. Tale operazione è del tutto legittima. Laddove, il sistema informativo di riferimento consenta di modificare i dati in via retroattiva, l'operazione può, quindi, essere effettuata in data 1° gennaio 2016; qualora il sistema informativo non consenta la retrodatazione, l'operazione viene compiuta nella data in cui ciò sia possibile, riportando e tenendo conto che la data dell'operazione coincide con la data di apertura dell'esercizio.

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

Informazione comparativa

Nonostante i Principi contabili nazionali trattino esplicitamente la problematica del passaggio nei singoli documenti con riferimento alle disposizioni transitorie, risulta opportuno effettuare alcune considerazioni di carattere generale in merito alla determinazione dei dati per l'informazione comparativa.

L'art. 2423-*ter*, co. 5, c.c. dispone che "... *per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentanti nella nota integrativa*".

È bene, in sintesi, considerare, ancora, che l'OIC richiede che la determinazione retroattiva abbia valenza "*ai soli fini comparativi*", non interessando le delibere di approvazione dei bilanci dell'esercizio precedente.

Ciò premesso, è opportuno osservare che:

- la determinazione "*comparativa*" retroattiva deve essere considerata nella prospettiva della significatività della informazione prodotta. Il codice civile ha, infatti, introdotto esplicitamente il postulato della rilevanza nel diritto positivo nazionale, indicando che tutti gli elementi della contabilizzazione si applicano ai fatti e alle operazioni significative;
- in molte circostanze, anche nella lettura complessiva della riforma del bilancio, un eventuale rapporto negativo tra benefici informativi prodotti e oneri amministrativi necessari per la produzione della stessa appare contraria allo spirito stesso della riforma da cui origina la revisione del codice civile, articolata sul principio di riduzione degli oneri amministrativi.

Per tale motivo, anche alla luce del contenuto dell'OIC 29 appare corretto distinguere, prima di esaminare le specificità connesse al passaggio alle nuove norme in modo analitico, tra:

- determinazione retroattiva ai fini comparativi non fattibile o eccessivamente onerosa;

- determinazione retroattiva ai fini comparativi fattibile e non eccessivamente onerosa.

Determinazione retroattiva ai fini comparativi non fattibile o eccessivamente onerosa

L'OIC 29 dispone, in termini generali, con riferimento al cambiamento di principi contabili che "*quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società non deve presentare i dati comparativi rettificati. Pertanto, la società si limita ad applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso*" (OIC 29, par. 19), oppure, se non è possibile neanche determinare l'effetto alla data di inizio esercizio, la società applica il nuovo principio contabile prospetticamente (OIC 29, par. 20).

La sopra indicata previsione risulta utilizzabile anche con riferimento ai cambiamenti obbligatori che le società si trovano a dover determinare in via retroattiva con il passaggio alle nuove norme.

Per tale motivo, laddove nel bilancio (includendo, quindi, anche le informazioni comparative della nota integrativa), i dati dell'esercizio 2015 non siano ricavabili o siano ricavabili solo con uno sforzo eccessivo, l'informazione comparativa potrebbe essere omessa. Ad oggi, per esempio, gli operatori hanno evidenziato problematiche nella ricostruzione dei dati inerenti la riclassificazione dei componenti straordinari, la fiscalità differita e gli strumenti finanziari derivati. Per questi ultimi è stata prevista anche una disciplina *ad hoc* da parte dei Principi contabili nazionali. Qualora la rideterminazione dell'informativa comparativa fosse omessa, la nota integrativa dovrebbe dare un'adeguata motivazione.

Il *fac-simile* riportato evidenzia in nota integrativa l'omessa riproduzione dei dati dell'esercizio 2015 ai fini comparativi:

> La Società … non è riuscita a raccogliere le informazioni necessarie per misurare, ai sensi dell'art. 2423-*ter*, co. 5, c.c. i dati comparativi inerenti la posta … in modo attendibile e in linea con le previsioni dell'art. 2426, co. …, c.c. e del Principio contabile OIC… Per tale motivo, l'informazione comparativa della posta … non è stata rideterminata.

Determinazione retroattiva ai fini comparativi fattibile e non eccessivamente onerosa

Si consideri che, qualora sia fattibile determinare anche i dati per l'esercizio 2015, di fatto è possibile seguire due strade:

- considerare l'impatto del cambiamento al 1° gennaio 2016 e rettificare i pertinenti dati dell'esercizio 2015;
- considerare l'impatto del cambiamento al 1° gennaio 2015 e contabilizzare in via extracontabile a partire da tale data gli eventi e le operazioni interessate.

Tuttavia, appare appropriato ricordare che anche nella rideterminazione comparativa resta valido il principio della rilevanza; per cui anche rideterminazioni fattibili e non eccessivamente onerose potrebbero non essere effettuate se non rilevanti. La nota integrativa dovrebbe evidenziare tale circostanza.

Adeguamento degli schemi

Gli schemi di stato patrimoniale e conto economico sono stati in parte rivisti dal D.Lgs. n. 139/2015. I cambiamenti sono attribuibili a modifiche:

- apportate direttamente agli schemi di bilancio *ex* artt. 2424 e 2425 c.c.;

- conseguenti a scelte inerenti la diversa impostazione di contabilizzazione di eventi ed operazioni.

Gli allegati 1 e 2 riportano rispettivamente i nuovi schemi di stato patrimoniale e conto economico, con l'evidenza delle modifiche apportate.

La presente sezione prende in esame l'introduzione della riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e l'eliminazione delle poste straordinarie di reddito. La successiva sezione esamina separatamente l'eliminazione dei costi di ricerca e dei costi di pubblicità.

Azioni proprie

Il legislatore ha introdotto, con il D.Lgs. n. 139/2015, la riserva negativa per azioni proprie in portafoglio, eliminando la pertinente voce azioni proprie in portafoglio dall'attivo patrimoniale.

In sintesi, sino al bilancio 2015, la società che acquisiva azioni proprie per 10.000 rilevava:

Azioni proprie in portafoglio	a	Banca	10.000

per poi accantonare a riserva *ex* art. 2357-*ter*, co.3, c.c. un medesimo importo, per esempio, convertendo una riserva straordinaria, nel modo seguente:

Riserva straordinaria	a	Riserva azioni proprie in portafoglio	10.000

La contabilizzazione delle azioni nell'attivo patrimoniale seguiva, poi, le generiche disposizioni in materia di valutazione delle poste, a seconda della classificazione, delle immobilizzazioni finanziarie o dell'attivo circolante.

La medesima operazione effettuata con gli stessi dati già sopra utilizzati avrebbe, invece, comportato la seguente rilevazione:

Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	a	Banca	10.000

Alla data del passaggio (1° gennaio 2016), la società in possesso di azioni proprie, quindi, elimina la voce dell'attivo per l'importo iscritto a tale data, riducendo per eguale importo il patrimonio netto. Riprendendo i dati dell'esempio di cui sopra, abbiamo:

Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	a	Azioni proprie in portafoglio	10.000

La riserva per azioni proprie in portafoglio è contestualmente girata alla medesima posta che accoglie gli scostamenti imputabili all'utilizzo delle nuove norme:

Riserva azioni proprie in portafoglio	a	Riserva straordinaria	10.000

Con specifico riferimento all'ultima rilevazione sopra riportata è utile ricordare che l'OIC 29 indica che, in caso di applicazione retroattiva, gli effetti della modifica sono imputati alla voce "*Utili portati a nuovo*", oppure a "*un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato*" (OIC 29, par. 17). L'annullamento della "*Riserva azioni proprie in portafoglio*" potrebbe, quindi, essere effettuata ripristinando la riserva originaria.

Eliminazione area straordinaria di conto economico

Altra problematica di sicuro interesse per la quasi totalità delle imprese concerne, anche ai nostri fini, la riclassificazione dei componenti straordinari di reddito.

Nella prospettiva della prima adozione, l'eliminazione è un problema di sola riclassificazione delle poste straordinarie, poiché i valori in oggetto restano inalterati.

L'Appendice A dell'OIC 12 fornisce, a tale fine, sicuramente un prezioso orientamento di base.

Le riclassificazioni delle poste del conto economico in oggetto avviene in via extracontabile. In molte circostanze può essere ricavata per tramite della modifica del piano dei conti avvenuta con riferimento alla classificazione delle poste dell'esercizio 2016.

Si ricorda, ancora, che le disposizioni di prima applicazione (OIC 12, parr. 153-154) dispongono che "*gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 12 in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono applicati retroattivamente ai soli fini riclassificatori*".

Per l'applicazione della riclassificazione ai fini comparativi, si rinvia a quanto detto nel capitolo precedente.

Si segnala che contestualmente all'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico si prevede all'art. 2427, co. 1, n. 13), c.c. l'indicazione "dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".

Come precisato dall'OIC nelle motivazioni delle modifiche apportate all'OIC 12, tale obbligo deve essere interpretato nel senso di fornire all'utilizzatore del bilancio una informativa utile a valutare l'andamento prospettico dell'azienda (depurato dagli elementi reddituali di entità o di incidenza eccezionali come previsto dal par. 115 del principio contabile OIC 12), mentre deve essere escluso un recupero nella nota integrativa delle singole voci reddituali che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione straordinaria.

Eliminazione dei costi di ricerca e di pubblicità

Lo schema di stato patrimoniale non riporta più nella sezione dell'attivo, come già sopra accennato, i "*costi di ricerca*" e i "*costi di pubblicità*".

Ciò non significa che gli importi precedentemente classificati come tali debbano essere eliminati *tout court* dai bilanci delle società interessate.

L'OIC 24, *Immobilizzazioni immateriali*, già forniva, infatti, una interpretazione ampiamente restrittiva per la capitalizzazione di tali spese. Tale situazione ha consentito all'OIC di concludere che in sede di passaggio alle nuove regole:

- i costi di pubblicità precedentemente capitalizzati che soddisfano le condizioni per l'iscrizione come costi di impianto e ampliamento potrebbero essere mantenuti in bilancio e contabilizzati come tali (OIC 24, Appendice "*Motivazioni alla base delle decisioni assunte*", par. 4);
- i costi di ricerca "applicata" che soddisfano le condizioni per essere considerati come costi di sviluppo possono essere contabilizzati come tali (OIC 24, Appendice "*Motivazioni alla base delle decisioni assunte*", par. 5).

Ad esempio, una società ha iscritto in bilancio costi di pubblicità al 31 dicembre 2015 per 80.000, riferiti ai costi per il lancio di una nuova linea di prodotto sostenuti nel 2015 che ha comportato in tale periodo il sostenimento di costi pari a 100.000 (vita utile di cinque esercizi secondo i piani dell'azienda). L'analisi compiuta dalla società evidenzia che tali costi soddisfacevano al 1° gennaio 2016 le condizioni per poter essere classificate come costi di impianto e ampliamento. Con riferimento al 1° gennaio 2016 la società riclassifica, pertanto, i costi di pubblicità in costi di impianto e ampliamento:

Costi di impianto e ampliamento	a	Costi di pubblicità		80.000

Nel caso di specie, la ricostruzione del dato, qualora lo spostamento sia integrale, è una mera problematica di reportistica, considerato che non vi sono variazioni di valore. Per tale motivo, risulta che:

- l'importo esistente al 31 dicembre 2015, pari a 80.000, costituisce il valore da inserire nell'informativa comparativa;
- l'importo esistente al 31 dicembre 2016, assunto un ammortamento quinquennale, pari a 60.000, costituisce il valore da inserire nei bilanci 2016.

Se, tuttavia, partendo dall'esempio precedente, assumiamo che delle spese per 80.000 solo la metà siano classificabili nell'attivo patrimoniale, come spese di impianto e ampliamento, dovremmo in parte convertire l'importo come sopra indicato ed in parte eliminare la voce dal bilancio, imputando l'importo interessato a riduzione del patrimonio netto utilizzando in contropartita la voce "utili portati a nuovo". Le scritture contabili sono di seguito riportate:

Ricostruzione dati al 1° gennaio 2016

Diversi	a	Costi di pubblicità		80.000
Costi di impianto e ampliamento			40.000	
Utili portati a nuovo			40.000	

Si deve sottolineare che sia i costi di ricerca sia quelli di pubblicità, per continuare ad essere iscritti nello stato patrimoniale devono possedere le caratteristiche previste dall'OIC 24 per l'iscrizione nell'attivo dei costi di sviluppo e dei costi d'impianto e ampliamento.

Pertanto, in questi casi si dovrebbe trattare, come già indicato nell'esempio di partenza, di semplice riclassificazione.

Ove, invece, non vi siano più le condizioni per mantenere tali costi iscritti nello stato patrimoniale, la rettifica configura un cambio di principio contabile (imposta per legge) da trattare secondo quanto previsto dall'OIC 29 in materia.

Applicazione del costo ammortizzato

Il costo ammortizzato rappresenta una delle principali novità apportate dalla riforma in ambito valutativo. Il presente documento si occupa di verificare il comportamento contabile da assumere in sede di passaggio. Per un'analisi più completa del funzionamento del criterio del costo ammortizzato si deve, quindi, rinviare ai Principi contabili interessati (OIC 15, *Crediti*; OIC 19, *Debiti*; OIC 20, *Titoli di debito*) nonché a futuri contributi.

Ciò detto, è possibile che nella prima applicazione, non vi siano modifiche da effettuare, essenzialmente per la presenza di uno dei seguenti motivi:

- la società sceglie di adottare il criterio in via prospettica. Qualora la società optasse per tale soluzione, gli effetti economici delle operazioni esistenti al 31 dicembre 2015 continuano ad essere contabilizzati con i vecchi criteri sino alla eliminazione "naturale" delle poste dal bilancio. Gli effetti del costo ammortizzato in sede di prima adozione sono, quindi, nulli. In tale evenienza, la società dovrà farne menzione in nota integrativa;
- la società redige il bilancio in forma abbreviata ovvero è una micro-impresa. Tali società, infatti, sono esentate (non solo in sede di prima applicazione, ma anche a regime) dall'adozione del criterio;
- gli effetti economici derivanti dall'adozione del criterio, esistenti alla data del passaggio, non sono rilevanti. Si ricorda, infatti, che la rilevanza comporta che le norme del codice civile e i principi contabili siano applicati (non solo in sede di prima applicazione, bensì anche a regime) a operazioni ed eventi che abbiano effetti rilevanti.

Si deve evidenziare che nella gran parte dei crediti e debiti commerciali, il costo ammortizzato non trova applicazione, poiché, come ricorda l'OIC generalmente gli effetti sono irrilevanti se i crediti o i debiti sono a breve termine, ossia qualora questi abbiano scadenza inferiore ai 12 mesi (OIC 15, par. 33; OIC 19, par. 42).

L'OIC prevede che gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione dei nuovi Principi contabili non connessi all'implementazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 139/2015 possano essere rilevati in bilancio prospetticamente, in linea con quanto previsto dall'OIC 29. Nei bilanci in forma abbreviata e nei bilanci delle micro-imprese, pertanto, i costi di transazione che, in base a quanto previsto antecedentemente, erano iscritti tra le immobilizzazioni immateriali e che adesso, in virtù delle nuove previsioni dell'OIC 15 e OIC 19 (OIC 15, par. 48; OIC 19, par. 57) dovrebbero essere iscritti tra i risconti attivi, possono continuare ad essere rilevati nell'attivo immobilizzato sino al loro definitivo azzeramento (OIC 24, par. 104).

In questa prospettiva, la società, qualora opti per applicare retroattivamente il criterio del costo ammortizzato anche in sede di prima applicazione, dovrà contabilizzare l'effetto derivante dal cambiamento di principio contabile, così come previsto dai pertinenti Principi (OIC 19, par. 92; OIC 15, par. 90).

In termini quantitativi, l'applicazione del criterio del costo ammortizzato in sede di passaggio alle nuove norme determinerà normalmente:

- valori di crediti o di titoli di debito diversi rispetto a quanto avviene con la registrazione del valore dei crediti al loro importo nominale o con la registrazione dei titoli di debito iscritti con il criterio del costo storico. Gli eventuali costi di transazione, "incrementano" il valore di bilancio, mentre l'eventuale effetto di attualizzazione diminuisce il valore "economico" degli elementi. Il passaggio al criterio del costo ammortizzato determina, perciò, un aumento o una riduzione del patrimonio netto a seconda della circostanza in cui la società si viene a trovare in tale data;
- valori di debito più bassi rispetto a quanto avviene con la registrazione del valore dei debiti al loro importo nominale. Gli eventuali costi di transazione e/o l'eventuale effetto di attualizzazione, infatti, diminuiscono il

valore "economico" del debito, che corrisponderà all'importo nominale (importo dovuto), solo alla data di regolamento dello stesso. In questo caso, in sede di passaggio al criterio del costo ammortizzato, la società registrerà un incremento del patrimonio netto.
Laddove siano stati emessi titoli di debito (per es., titoli obbligazionari), occorre considerare anche l'effetto sul bilancio della precedente iscrizione di eventuali aggi e disaggi.

Presa, per esempio, l'emissione di un prestito obbligazionario in data 1° gennaio 2015 per 200.000 con costi di transazione per 20.000 e disaggio di 10.000, tassi di interesse nominale del 3% annuo e restituzione del capitale dopo 5 anni, avremmo, prendendo in esame anche i dati dell'esercizio 2015 per la presentazione dell'informazione comparativa, il seguente prospetto di determinazione quantitativa dei valori di carico del debito:

Esercizio	Valore contabile inizio esercizio	Interessi passivi calcolati con il tasso di interesse effettivo	Flussi finanziari in uscita	Valore contabile fine esercizio
2015	170.000	11.256,51	- 6.000	175.257
2016	175.257	11.604,57	- 6.000	180.861
2017	180.861	11.975,68	- 6.000	186.837
2018	186.837	12.371,36	- 6.000	193.208
2019	193.208	12.793,24	- 206.000	0

Il tasso di interesse effettivo del 6,621479% è il tasso interno di rendimento che attualizza esattamente i pagamenti futuri del periodo 2015-2019 al valore di rilevazione iniziale 170.000:

$170.000 = 6.000/(1,06621479)^1 + 6.000/(1,06621479)^2 + 6.000/(1,06621479)^3 + 6.000/(1,06621479)^4 + 206.000/(1,06621479)^5$

L'applicazione retroattiva richiederebbe la rideterminazione dei valori al 1° gennaio 2016 e l'imputazione della differenza a patrimonio netto, assumendo il tasso interno di rendimento riferito al momento dell'emissione. Per questo motivo, in sede di redazione del bilancio dell'esercizio 2016 dovremmo effettuare una scrittura del tipo:

Prestiti obbligazionari	a	Utili portati a nuovo	24.743

Ciò detto, la transazione richiede anche la rideterminazione degli altri valori interessati, ossia i disaggi di emissione e i costi legati all'emissione, iscritti tra le immobilizzazioni immateriali.

I disaggi alla data del passaggio risulterebbero iscritti per 8.000, poiché il piano di ammortamento degli stessi originariamente rilevati a libro giornale per 10.000 avevano dovuto prevedere una ripartizione lungo il periodo della durata del prestito obbligazionario, determinando una "*quota di ammortamento*" del disaggio pari a 10.000/5 = 2.000.

Contestualmente, le spese di emissione alla data della transizione alle nuove norme dovevano essere iscritte inizialmente nell'attivo immobilizzato tra le immobilizzazioni immateriali per un valore netto contabile di 16.000, considerato che il costo originario (20.000) doveva essere ripartito egualmente per il quinquennio, determinando un ammortamento al 31 dicembre 2015 di 4.000.

Per tale motivo, la società che decide di passare con determinazione retroattiva dei valori dovrebbe effettuare con riferimento al 1° gennaio 2016 anche le seguenti operazioni:

Utili portati a nuovo	a	Disaggio di emissione	8.000
Utili portati a nuovo	a	Immobilizzazioni immateriali	16.000

In considerazione del fatto che l'operazione interessa anche l'esercizio 2015, occorre in via extracontabile rideterminare i dati solo ai fini comparativi anche con riferimento all'esercizio antecedente. Nel caso in esame, è necessario riconsiderare il conto economico comparativo per quanto concerne l'imputazione degli interessi passivi di competenza dell'esercizio, iscrivibili in linea con quanto determinato nella tabella esposta in precedenza.

Per le società che hanno optato per non fruire dell'adozione del criterio ammortizzato in via prospettica potrebbe emergere, nel corso della prima applicazione, la problematica di attualizzare anche debiti finanziari (o crediti finanziari) infragruppo concessi a **tassi non di mercato o infruttiferi**.

Il paragrafo 45 dell'OIC 15 prevede che: "*nel caso dei crediti finanziari, la differenza tra le disponibilità liquide erogate ed il valore attuale dei flussi finanziari futuri, determinato ai sensi del paragrafo 42 utilizzando il tasso di interesse di mercato, è rilevata tra gli oneri finanziari o tra i proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale, salvo che la sostanza dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura. In tal caso, la società valuta ogni fatto e circostanza che caratterizza il contratto o l'operazione*".

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

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

Prestiti verso controllante	a	Utili portati a nuovo	27.232

Con riferimento all'informativa comparativa, dovremmo riconsiderare l'importo del debito al 1° gennaio 2015 (pari, nel nostro caso, a 164.540 euro)[†], per imputare il differenziale tra il valore al 31 dicembre 2015 (pari al valore esistente al 1° gennaio 2016) e il valore ricavato ad inizio esercizio comparativo al conto economico dell'esercizio 2015 (voce C17 "*interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti*").Se dalle evidenze disponibili risultasse che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società controllata, l'importo della differenza tra l'importo nominale del debito e il suo valore al 1° gennaio 2014 (pari, nel nostro caso a 43.295[‡]) sarebbe iscritto ad incremento del patrimonio netto della società controllata:

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

[†] Il valore può essere ottenuto, qualora la società abbia formulato pro-forma un piano di determinazione del costo ammortizzato come: $200.000/(1,05)^5 * (1,05) = 164.540$; oppure, ricavando il valore dall'importo calcolato al 1° gennaio 2016, come: 172.768/1,05 = 164.540.

[‡] Il valore è dato da: $200.000-200.000/(1,05)^5 = 43.295$.

Utili portati a nuovo	a	Patrimonio netto	43.295

Rilevazione dei derivati

L'art. 2426, co. 1, n. 11-*bis*, c.c. introduce un modello di contabilizzazione estremamente diverso rispetto al passato per la contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati.

Le problematiche principali rinvenibili nella prima applicazione consistono principalmente nella determinazione del *fair value* e nella decisione di trattare i derivati come "*di copertura*" o "*non di copertura*" alla data del passaggio.

La determinazione del *fair value* è effettuata dalla società, basandosi anche a conferma della propria valutazione, sulla documentazione presentata dalla controparte.

Ancora, ci limitiamo a ricordare che, a regime:

- tutti gli strumenti finanziari derivati devono essere valutati al *fair value*;
- la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati non di copertura e la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati di copertura del *fair value* sono imputate in conto economico;
- la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati di copertura dei flussi finanziari e degli impegni programmati è imputata a patrimonio netto.

La norma di legge del D.Lgs. n. 139/2015 non prevede alcuna disposizione transitoria per il passaggio; tuttavia, l'OIC 32, *Strumenti finanziari derivati*, concede diverse opzioni con riferimento alle operazioni di copertura preesistenti per il passaggio.

È importante richiamare l'attenzione sull'analisi in sede di predisposizione dei bilanci dell'esercizio 2016 delle condizioni per l'esistenza di un "effettivo" rapporto di copertura. L'art. 2426, co. 1, n. 11-*bis*, c.c., infatti, richiede che affinché la relazione sia configurabile come "*di copertura*" ai fini del bilancio occorre che vi sia "*stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura*". Laddove la documentazione non sia esistente, occorre farne richiesta al soggetto con cui è stato stipulato il contratto (la banca) per averne copia, nonché predisporre documentazione interna capace di evidenziare l'esistenza della correlazione. Anche qualora la documentazione della controparte contraente fosse pervenuta successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, l'informazione rientra nei fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio, ai sensi dell'OIC 29, e, quindi, rileva per la predisposizione del bilancio (OIC 29, par. 59).

L'indicazione di base dispone che il passaggio sia effettuato con la determinazione retroattiva dei valori anche per l'esercizio 2015.

L'OIC 32 dispone, però, che è possibile (facoltà) procedere alla designazione della copertura contabile alla data di inizio del bilancio dell'esercizio di prima applicazione del principio. Ne discende che, nei casi trattati, l'adozione della nuova tecnica comporta di dover tornare al 1° gennaio 2016 e calcolare l'impatto della variazione di valore a quella data da imputare, secondo quanto previsto dall'OIC 32, a patrimonio netto, per poi contabilizzare con la nuova tecnica le sole variazioni per l'esercizio in corso.

La soluzione adottata appare corretta, soprattutto alla luce del fatto che le società di piccole dimensioni non hanno in precedenza determinato il *fair value* degli strumenti finanziari derivati, essendo esentate dal fornire l'indicazione in nota integrativa di cui al previgente art. 2427-*bis*, co. 1, n. 1) c.c.

In ultimo, è anche previsto che, se non è fattibile verificare "*dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo*" i criteri di ammissibilità della copertura alla data di inizio del bilancio di esercizio di prima adozione, l'effetto del passaggio può essere determinato (sempre che i criteri di ammissibilità della copertura siano soddisfatti), alla data di chiusura del bilancio di esercizio di prima adozione (31 dicembre 2016).

Le micro-imprese non possono (obbligo) adottare le nuove disposizioni sugli strumenti derivati, restando, in ogni caso, soggette ad effettuare un accantonamento per perdite probabili, nel caso in cui siano soddisfatte le condizioni indicate dall'OIC 31 (OIC 32, par. 134).

Anche se tutti i derivati sono valutati al *fair value*, la contabilizzazione degli stessi cambia in ragione della natura della copertura, per cui:

- le variazioni di *fair value* degli strumenti finanziari derivati non di copertura e di copertura del *fair value* transitano per conto economico;
- le variazioni di *fair value* degli strumenti finanziari derivati di copertura del rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata transitano per patrimonio netto.

In virtù di quanto indicato dalle disposizioni di prima applicazione dell'OIC 32 (OIC 32, parr. 138-143), si ricorda che, in ogni caso, a prescindere dalla qualificazione del derivato come di copertura o non di copertura, trattandosi di cambiamento di criterio di valutazione, sui saldi iniziali al 1° gennaio 2016 si applica l'OIC 29 e, pertanto, l'effetto iniziale deve essere iscritto a patrimonio netto.

Qualora la società, iscriva al 1° gennaio 2016 un derivato con *fair value* negativo, che decide di trattare come di copertura di flussi finanziari (avendo predisposto la documentazione), l'effetto sul patrimonio netto si iscrive nell'apposita "*Riserva di copertura di flussi finanziari attesi*", attraverso la seguente scrittura contabile:

Riserva di copertura di flussi finanziari attesi	a	Strumenti finanziari derivati		

Qualora la società, invece, iscriva al 1° gennaio 2016 un derivato con *fair value* negativo, che decide di trattare come non di copertura, l'effetto sul patrimonio netto si iscrive utilizzando gli utili a nuovo come indicato dall'OIC 29, attraverso la seguente scrittura contabile:

Utili portati a nuovo	a	Strumenti finanziari derivati		

Successivamente, al 31 dicembre 2016, la contabilizzazione dei derivati cambia in ragione della natura della copertura, per cui:

- le variazioni di *fair value* degli strumenti finanziari derivati non di copertura e di copertura del *fair value* transitano per conto economico;
- le variazioni di *fair value* degli strumenti finanziari derivati di copertura del rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata transitano per patrimonio netto.

Le previsioni per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le c.d. micro-imprese

Molte sono le novità specifiche per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, così come definite dall'art. 2435-*bis* c.c., soprattutto con riferimento alla sezione informativa.

Ricordiamo che rientrano in tale definizione le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, e che, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità

È stata prevista, inoltre, dall'art. 2435-*ter* c.c. la nuova categoria delle c.d. *micro-imprese*. In tale categoria sono incluse le società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti tre limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
   dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

In sede di prima adozione, si segnala l'opportunità di verificare il rispetto delle predette condizioni con riguardo agli esercizi 2015 e 2016. Tale impostazione consentirebbe, in questa fase, un'adozione delle nuove previsioni immediata e in linea con le previsioni dell'Unione, volte a ridurre gli oneri amministrativi per le realtà di minori dimensioni. L'alternativa di dover verificare il rispetto dei limiti anche per il 2014 in questa specifica fase sembrerebbe eccessiva.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese non sono tenute a recepire alcune delle principali novità dedicate alle sole società che redigono il bilancio in forma ordinaria, come:

- la predisposizione del rendiconto finanziario;
- l'adozione del costo ammortizzato.

Tali esenzioni sono facoltative. Le società in parola, laddove optino per l'applicazione delle citate previsioni, sono tenute alla loro adozione, così come previste dal codice civile e dai Principi contabili. Non è possibile, in sostanza, effettuare applicazioni difformi rispetto a quella prevista dalle norme in materia.

Alla luce di quanto detto, i crediti precedentemente iscritti al valore di presumibile realizzo, i debiti iscritti al loro valore nominale (presumibile estinzione), i titoli di debito iscritti al costo storico eventualmente ridotto per perdite durevoli, continuano ad essere rilevati in tal modo anche a regime.

In aggiunta, si deve rilevare che talune società di piccole dimensioni potrebbero aver contabilizzato in parte diversamente gli interessi legati alle sopra citate poste dei crediti, debiti e titoli di debito. Nei precedenti Principi contabili, infatti, non era previsto alcunché in materia di "*accorpamento*" di tali elementi nei valori delle poste interessate. I nuovi Principi OIC, invece, prevedono che tali elementi siano incorporati nelle poste di riferimento.

Potrebbe, quindi, accadere che:

- la rilevazione degli interessi attivi di crediti finanziari o di titoli di debito di competenza dell'esercizio (che prima avrebbe avuto come contropartita i ratei attivi) abbia adesso come contropartita i crediti o i titoli medesimi;
- la rilevazione degli interessi passivi di debiti finanziari di competenza dell'esercizio - che prima avrebbe avuto come contropartita i ratei passivi - abbia adesso come contropartita i debiti medesimi.

Il mutato cambiamento di previsione, peraltro, non ha effetti sull'informativa comparativa, poiché ha applicazione prospettica. Anche nel caso in cui gli effetti, quindi, rimanessero presenti nel bilancio dell'esercizio 2016 dovrebbero continuare ad essere contabilizzati in linea con quanto contenuto nei previgenti Principi.

È rilevante, peraltro, considerare che, la prima applicazione delle norme inerenti gli strumenti finanziari derivati potrebbe risultare particolarmente complessa per piccole società soprattutto alla luce del fatto che le previgenti disposizioni in materia di derivati non "obbligavano" alla determinazione quantitativa degli stessi in nota integrativa. Per tale motivo, molte piccole società potrebbero non avere a disposizione informazioni tali da consentire una misurazione corretta. La predisposizione comparativa dei dati dell'esercizio 2015, specificamente, potrebbe risultare o non fattibile o eccessivamente onerosa. In tal caso, l'informazione comparativa non appare possibile o dovuta.

Le micro-imprese non possono, *ex* art. 2435-*ter* c.c., utilizzare le disposizioni dell'art. 2426, co.1, n. 11-*bis c.c.* per la contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati. Non è previsto, quindi, per queste società alcuna variazione.

Le micro-imprese possono non presentare la nota integrativa se forniscono in calce ai prospetti quantitativi le informazioni di cui all'art. 2427, co. 1, nn. 9 e 16, c.c.

L'allegato 3 riporta una tabella che descrive il contenuto minimale dei novellati artt. 2435-*bis* e 2435-*ter* c.c.

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; 4) strumenti finanziari derivati attivi~~azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.~~ Totale. Totale immobilizzazioni (B).	A) Patrimonio netto: I Capitale II - Riserva da sopraprezzo delle azioni III - Riserve di rivalutazione IV - Riserva legale V - Riserve statutarie ~~VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio~~ VI~~I~~ - 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 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~~3~~) 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) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti; 5~~4~~-*bis*) crediti tributari; 5~~4~~-*ter*) imposte anticipate; 5-*quater*~~5~~) 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*) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti; 4) altre partecipazioni; 5) strumenti finanziari derivati attivi; 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 disaggio su prestiti.~~	E) Ratei e risconti~~, con separata indicazione dell'aggio 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 (2~~ ~~0~~ ~~21).~~
Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D~~ +/- E~~);
20~~2~~) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;
21~~3~~) utile (perdite) dell'esercizio.

Allegato 3 – Contenuto minimale della nota integrativa post D.Lgs. n. 139/2015

Le richieste di informativa di nota integrativa dell'art. 2427, co. 1, c.c. delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata *ex* art. 2435-*bis* c.c. a partire dal 1° gennaio 2016	**Le richieste di informativa di nota integrativa delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-*ter* 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 avvenuti 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'ultime 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	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 richieste di informativa di nota integrativa dell'art. 2427, co. 1, c.c. delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata *ex* art. 2435-*bis* c.c. a partire dal 1° gennaio 2016	**Le richieste di informativa di nota integrativa delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-*ter* c.c. a partire dal 1° gennaio 2016**
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, finanziaria ed economico dei fatti di rilevo 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 le copia del bilancio consolidato N.d.A.];	