

STUDIO ASSOCIATO



Consulenza Aziendale  
Tributaria Societaria e del Lavoro  
[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)    

# Bilancio d'esercizio Novità su principi contabili, codice civile e fisco

*Pierpaolo Ceroli*

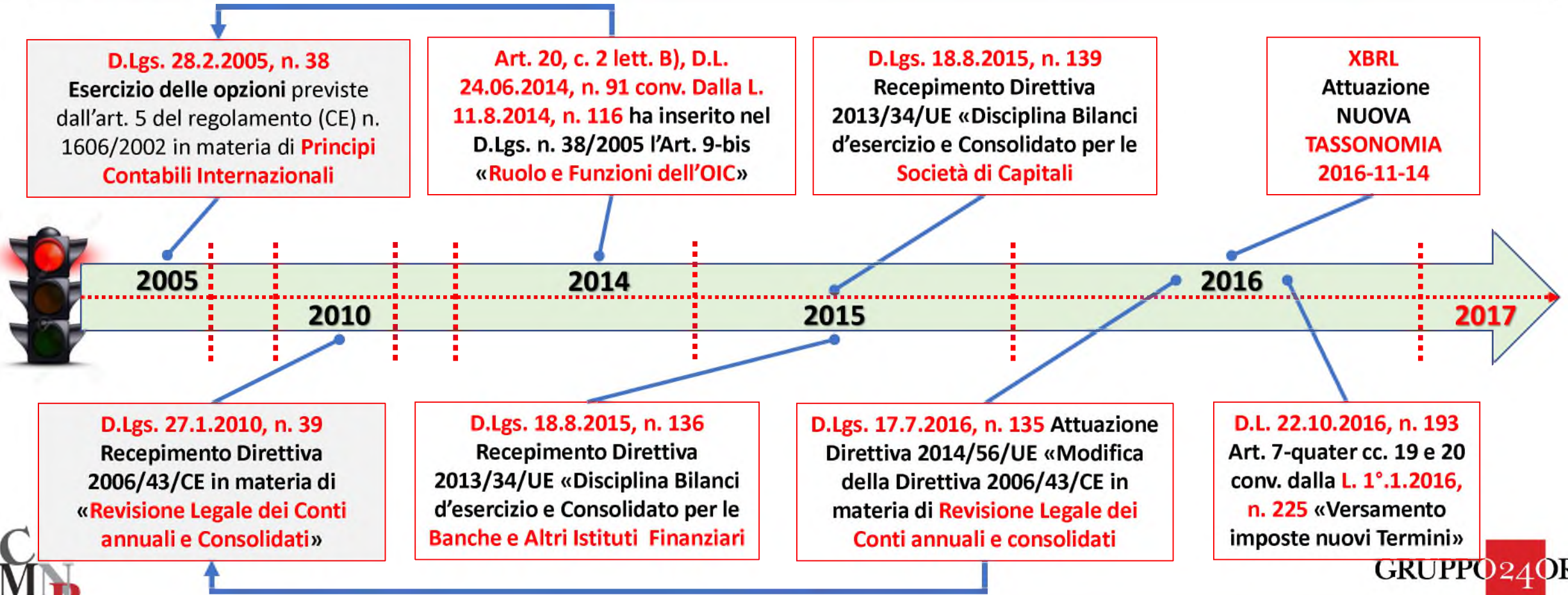
Dottore Commercialista – Revisore Legale - Pubblicista

---

GRUPPO  24 ORE

# PREMESSA

## Quadro Normativo



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# PREMESSA

## Quadro Normativo

**D.L. 30.12.2016, N. 244 conv. Dalla Legge  
27.2.2017, n. 19  
cd. «Decreto Milleproroghe»  
Art. 13-bis  
«Derivazione Rafforzata Art. 83 TUIR»**

**28 FEBBRAIO  
2017**

**Decreto da emanarsi entro il  
29.4.2017 al fine di coordinare le  
norme concernenti l'ACE  
[art. 13 bis c.11 Decreto n.  
244/2016]**

**Entro 29 APRILE  
2017**

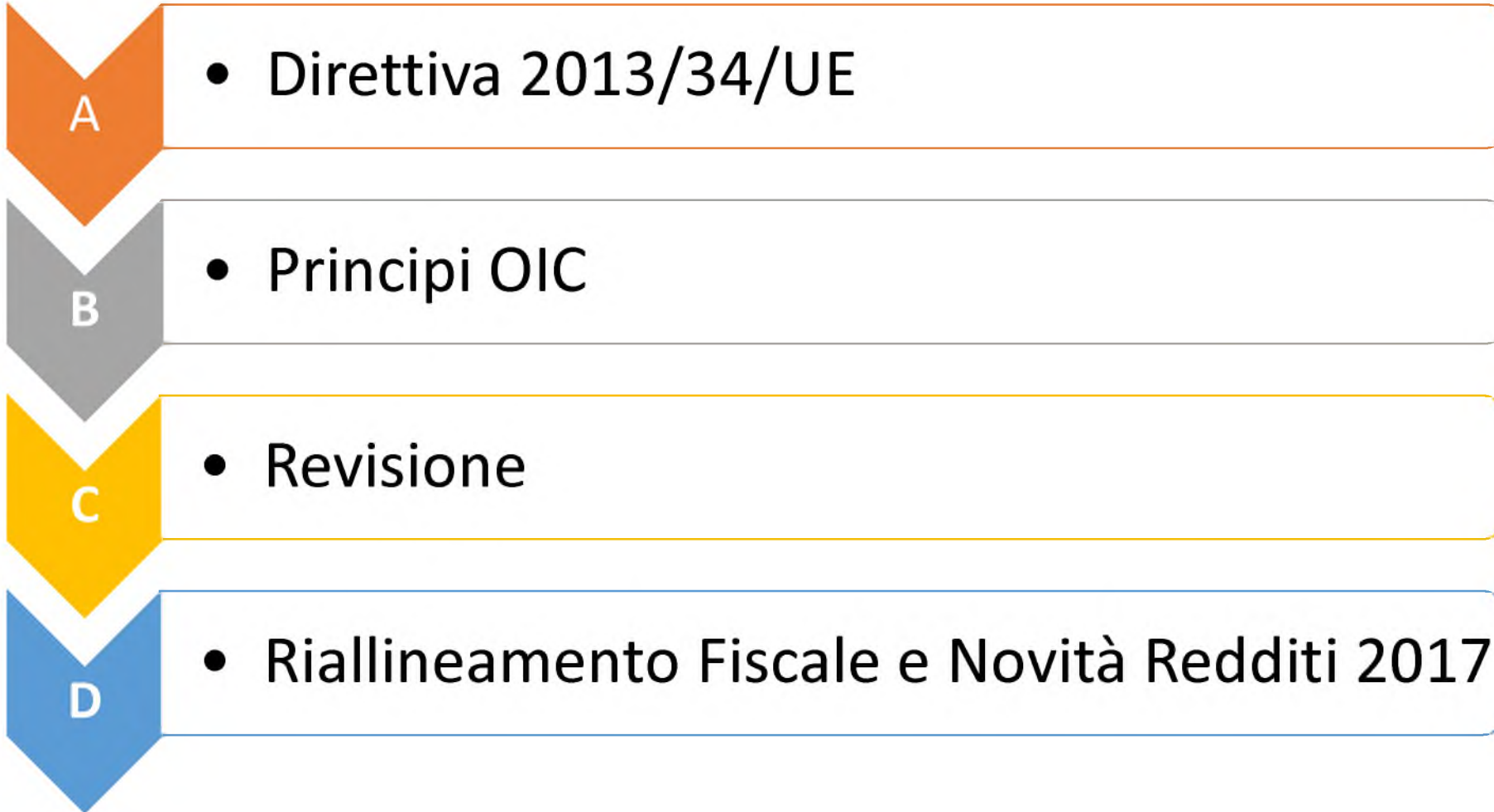
**D.Lgs. 18.8.2015, n. 136  
Recepimento Direttiva  
2013/34/UE «Disciplina Bilanci  
d'esercizio e Consolidato per le  
Banche e Altri Istituti Finanziari**

**Entro 21 MAGGIO  
2017**



# Agenda

---



# Agenda

---

A

- Direttiva 2013/34/UE

## Contesto

### Precedenti Direttive in materia di Bilancio d'Esercizio e Consolidato

Consiglio del 25 luglio 1978



**DIRETTIVA 78/660**  
**(IV DIRETTIVA)**  
**Bilancio d'Esercizio**

Consiglio del 13 giugno 1983



**DIRETTIVA 83/349**  
**(VII DIRETTIVA)**  
**BILANCIO CONSOLIDATO**

## Contesto

### Nuova Direttiva in materia di Bilancio d'Esercizio e Consolidato

Consiglio del 26 giugno 2013



DIRETTIVA 2013/34/UE

## Contesto

### Recepimento in Italia

Consiglio del 18 Agosto 2015



Decreto Legislativo  
18 Agosto 2015, n. 136  
(G.U. n. 202 del 1.09.2015)



**BANCHE E ALTRI ISTITUTI FINANZIARI**

Consiglio del 18 Agosto 2015



Decreto Legislativo  
18 Agosto 2015, n. 139  
(G.U. n. 205 del 4.09.2015)



**SOCIETA' DI CAPITALI**

Recepimento della Direttiva in Italia

## Obiettivi della nuova Direttiva

La **direttiva 2013/34/UE** del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 riguarda i **bilanci d'esercizio**, i **bilanci consolidati** e le **relative relazioni** di talune tipologie delle imprese dei Paesi membri dell'Unione europea.

La direttiva, che **sostituisce** la normativa comunitaria ora vigente, **abrogando** la **IV** e la **VII direttiva sul diritto societario** (direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE) e modificando la direttiva n. 2006/43/CEE in materia di revisione legale, tende principalmente a **migliorare** la **portata informativa del documento contabile** e ad avviare un processo di **semplificazione degli oneri amministrativi**, e quindi del carico normativo, che regola la redazione e la pubblicazione del bilancio.

Recepimento della Direttiva in Italia

## Obiettivi della nuova Direttiva

Le innovazioni introdotte mirano a rendere più **trasparenti i rapporti commerciali** tra imprese residenti in uno Stato UE e soggetti residenti in uno Stato UE diverso, nonché per tutelare i soci e i terzi. In particolare, tali innovazioni rispondono ai seguenti **obiettivi**:

- a) **ridurre gli oneri amministrativi** a carico soprattutto delle piccole e medie imprese e **semplificarne la relativa disciplina** in ossequio alla **Comunicazione della Commissione** intitolata “**Pensare innanzitutto in piccolo**”;
- b) **migliorare la comparabilità dell’informativa** resa con i bilanci;
- c) **tutelare l’interesse degli utilizzatori dei bilanci** con una **corretta rappresentazione delle informazioni contabili** più rilevanti;
- d) **migliorare la trasparenza** relativa ai **pagamenti** effettuati ai governi da parte delle **grandi imprese** e degli enti di interesse pubblico attivi nelle industrie estrattive o che utilizzano aree forestali primarie.

Recepimento della Direttiva in Italia

**Entrata in vigore: Bilanci con esercizio che iniziano 1° Gennaio 2016**



Il D.Lgs. 18.08.2015, n. 139:

- Integra e modifica il Codice Civile ed il D.Lgs. n. 127/91** in materia di Bilancio d'esercizio e Consolidato;
- Apporta modifiche** ad altri provvedimenti legislativi per adeguarli **alle previsioni della Direttiva 34/2013** o per esigenze di coordinamento:
  - **D. Lgs. n. 39/2010 (Revisione Legale)**
  - **D.Lgs n. 137/97 (Assicurazioni)**
  - **D.Lgs. n. 38/2005 (Principi contabili Internazionali)**
- Nuova disciplina** sugli **obblighi di trasparenza** per le **imprese operanti nel settore estrattivo** o di **sfruttamento delle aree forestali**

### *Recepimento* della Direttiva in Italia nel *codice civile*

**Art. 2478 bis** - Bilancio e distribuzione degli utili ai soci

**Art. 2357 ter** – Acquisto Azioni Proprie

**Art. 2423** – Redazione del Bilancio

**Art. 2435 ter** – Bilancio delle Micro Imprese

**Art. 2423 bis** – Principi di Redazione del Bilancio

**Art. 2435 bis** – Bilancio in Forma Abbreviata

**Art. 2424** – Contenuto dello Stato Patrimoniale

**Art. 2428** – Relazione sulla Gestione

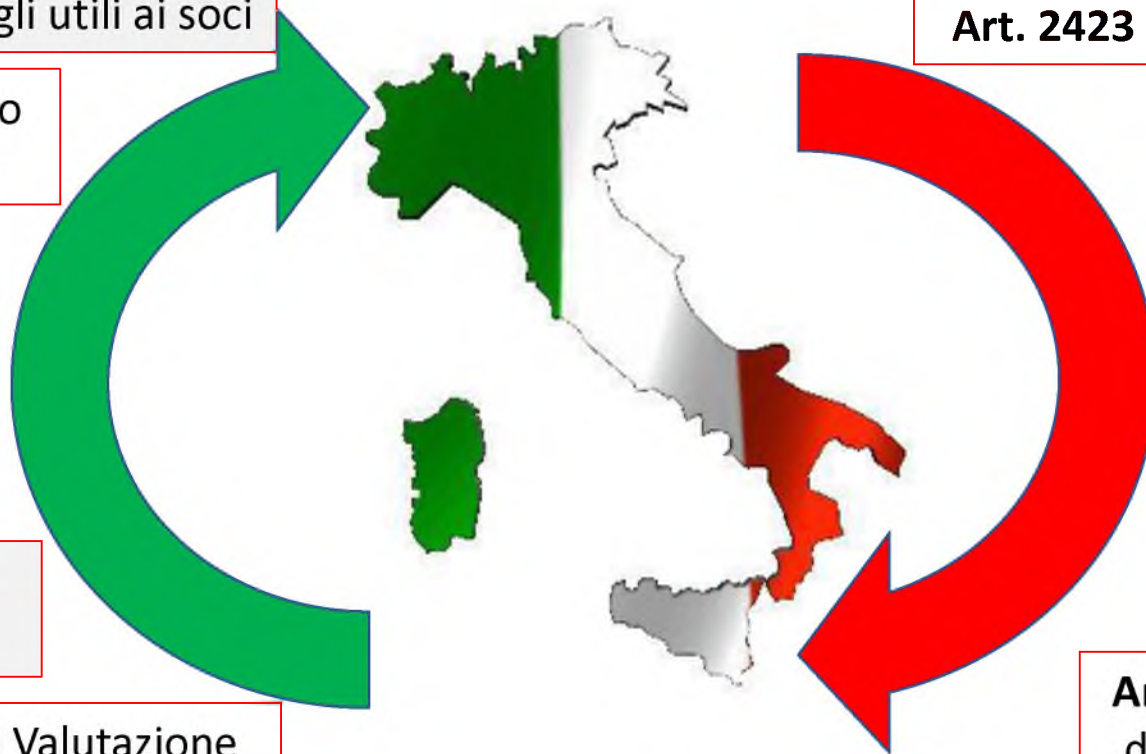
**Art. 2424 bis** – Disposizioni relative a singole voci dello Stato Patrimoniale

**Art. 2427** – Contenuto della Nota Integrativa

**Art. 2425** – Contenuto del Conto Economico

**Art. 2426** – Criteri di Valutazione

**Art. 2425 ter** – Rendiconto Finanziario



### *Recepimento* della Direttiva in Italia nel *D.Lgs. 9.04.1991, n. 127*

**Art. 44** – Enti Creditizi e Finanziari

**Art. 27** – Casi di esonero dall'obbligo di redazione del Bilancio Consolidato

**Art. 42** – Pubblicazione del Bilancio Consolidato

**Art. 28** – Casi di esclusione dal consolidamento

**Art. 40** – Relazione sulla Gestione

**Art. 29** – Redazione del Bilancio Consolidato

**Art. 38** – Contenuto della Nota Integrativa

**Art. 31** – Principi di Consolidamento

**Art. 36** – Partecipazioni non consolidate

**Art. 32** – Struttura e Contenuto dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico e del Rendiconto Finanziario

**Art. 34** – uniformità dei Criteri di Valutazione

**Art. 33** – Consolidamento delle Partecipazioni



# Agenda

A

- Direttiva 2013/34/UE

Primo Step



QUALI REGOLE  
DEVO APPLICARE  
AL MIO BILANCIO?

GRUPPO **24** ORE



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

## Categorie di Imprese e di Gruppi

**Nuovo Articolo  
2435-Ter c.c.  
Bilancio delle  
Micro Imprese**

**Articolo  
2435-Bis c.c.  
Bilancio in forma  
abbreviata**

<b>D.Lgs. n. 139/2015</b>	<b>Micro Imprese</b>	<b>Piccole Imprese</b>	<b>Medie e Grandi Imprese</b>
Totale Attivo Stato Patrimoniale	$\leq 0,175$ mln	0,175 mln – 4,4 mln	$> 4,4$ mln
Ricavi netti delle prestazioni	$\leq 0,350$ mln	0,350 mln – 8,8 mln	$> 8,8$ mln
Numero medio dipendenti	$\leq 5$	5-50	$> 50$

## Categorie di Imprese e di Gruppi

	<b>Esonero Redazione Bilancio Consolidato</b>	<b>Obbligo Redazione Bilancio Consolidato</b>
<b>D.Lgs. n. 139/2015</b>	<b>Piccoli e Medi Gruppi</b>	<b>Grandi Gruppi</b>
Totale Attivo Stato Patrimoniale	$\leq 20$ (ex 17,5) mln	$> 20$ mln
Ricavi netti delle prestazioni	$\leq 40$ (ex 35) mln	$> 40$ mln
Numero medio dipendenti	$\leq 250$	$> 250$

Probabile distribuzione dei bilanci per forma

D.Lgs. n. 139/2015	Micro Imprese	Piccole Imprese	Medie e Grandi Imprese
Bilancio d'elezione	Micro	Abbreviato	Ordinario
Numero	537.434	319.831	32.428
% sul totale	60,41%	35,95%	3,64%

Fonte dati: *Relazione illustrativa* al D.Lgs. n. 139/2015. Base dati dimensionali relativi al 2013.

## Regole di redazione del Bilancio in base alle dimensioni

CATEGORIA DIMENSIONALE	SP & CE	Rendiconto Finanziario	Nota Integrativa	Criteri di Valutazione
<b>Società che redigono il Bilancio in forma ordinaria (Medie e Grandi Imprese)</b>	<b>Schemi ex artt. 2424 e 2425 c.c.</b>	<b>Obbligatorio (art. 2425 ter c.c.)</b>	<b>Informazioni ex artt. 2427 e 2427Bis c.c.</b>	<b>Art. 2426 c.c. (Es: iscrizione titoli, crediti e debiti al costo ammortizzato; iscrizione dei derivati al FV)</b>

### Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

#### TESTO PREVIGENTE

##### ATTIVO

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.

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

##### ATTIVO

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~~ *costi di sviluppo*;
- 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.

### Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

#### TESTO PREVIGENTE

##### ATTIVO

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) altre imprese;

2) crediti:

- a) verso imprese controllate;
- b) verso imprese collegate;
- c) verso controllanti;
- d) verso altri;

3) altri titoli;

4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

**Totale.**

**Totale immobilizzazioni (B);**

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

##### ATTIVO

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) ~~altre imprese~~ *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 altri~~ *verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;*  
*d-bis) verso altri;*

3) altri titoli;

4) ~~azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo~~ *strumenti finanziari derivati attivi;*

**Totale.**

**Totale immobilizzazioni (B);**

### Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

#### TESTO PREVIGENTE

##### ATTIVO

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) altre imprese;

2) crediti:

- a) verso imprese controllate;
- b) verso imprese collegate;
- c) verso controllanti;
- d) verso altri;

3) altri titoli;

4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

**Totale.**

**Totale immobilizzazioni (B);**

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

##### ATTIVO

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) ~~altre imprese~~ *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 altri~~ *verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;*  
*d-bis) verso altri;*

3) altri titoli;

4) ~~azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo~~ *strumenti finanziari derivati attivi;*

**Totale.**

**Totale immobilizzazioni (B);**

### Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

#### TESTO PREVIGENTE

##### 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;
- 4-bis) crediti tributari;
- 4-ter) imposte anticipate;
- 5) verso altri.

Totale.

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

##### 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;
- ~~4-bis) crediti tributari;~~
- ~~4-ter) imposte anticipate;~~
- ~~5) verso altri.~~ *verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;*
- 5-bis) crediti tributari;*
- 5-ter) imposte anticipate;*
- 5-quater) verso altri;*

Totale.

## Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

### TESTO PREVIGENTE

#### III -Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

- 1) partecipazioni in imprese controllate;
- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) partecipazioni in imprese controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo;
- 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.

### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

#### 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) ~~azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo~~ *strumenti finanziari derivati attivi;*
- 6) altri titoli.

*[7) attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria* **OIC 14**

#### 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~~

## Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

TESTO PREVIGENTE	TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016
<p><b>PASSIVO:</b></p> <p><b>A) Patrimonio Netto:</b></p> <p>I -Capitale.</p> <p>II -Riserva da soprapprezzo delle azioni.</p> <p>III -Riserve di rivalutazione.</p> <p>IV -Riserva legale.</p> <p>V -Riserve statutarie.</p> <p>VI -Riserva per azioni proprie in portafoglio.</p> <p>VII -Altre riserve, distintamente indicate.</p> <p>VIII -Utili (perdite) portati a nuovo.</p> <p>IX -Utile (perdita) dell'esercizio.</p> <p>Totale.</p> <p><b>B) Fondi per rischi e oneri:</b></p> <p>1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;</p> <p>2) per imposte, anche differite;</p> <p>3) altri.</p> <p>Totale.</p>	<p><b>PASSIVO:</b></p> <p><b>A) Patrimonio Netto:</b></p> <p>I -Capitale.</p> <p>II -Riserva da soprapprezzo delle azioni.</p> <p>III -Riserve di rivalutazione.</p> <p>IV -Riserva legale.</p> <p>V -Riserve statutarie.</p> <p>VI -<del>Riserva per azioni proprie in portafoglio</del> <i>Altre riserve, distintamente indicate.</i></p> <p>VII -<del>Altre riserve, distintamente indicate</del> <i>Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.</i></p> <p>VIII -Utili (perdite) portati a nuovo.</p> <p>IX -Utile (perdita) dell'esercizio.</p> <p><i>X -Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.</i></p> <p>Totale.</p> <p><b>B) Fondi per rischi e oneri:</b></p> <p>1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;</p> <p>2) per imposte, anche differite;</p> <p><i>3) strumenti finanziari derivati passivi;</i></p> <p><i>4) altri.</i></p> <p>Totale.</p>

### Schema – *SP Bilancio Ordinario (Art. 2424)*

#### TESTO PREVIGENTE

**PASSIVO:**

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;
  
- 12) debiti tributari;
- 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 14) altri debiti.

**Totale.**

E) **Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti.**

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

**PASSIVO:**

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.**

E) **Ratei e risconti. ~~con separata indicazione dell'aggio su prestiti~~**

### Schema – *CE Bilancio Ordinario (Art. 2425)*

#### TESTO PREVIGENTE

**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;

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

**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;

### Schema – *CE Bilancio Ordinario (Art. 2425)*

#### TESTO PREVIGENTE

- 10) ammortamenti e svalutazioni:  
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;  
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;  
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;  
d) svalutazioni 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).**

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

- 10) ammortamenti e svalutazioni:  
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;  
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;  
c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;  
d) svalutazioni 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).**

### Schema – *CE Bilancio Ordinario (Art. 2425)*

#### TESTO PREVIGENTE

##### C) Proventi e oneri finanziari:

- 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;
- 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;
  - 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;
- 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).

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

##### 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, 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).

### Schema – *CE Bilancio Ordinario (Art. 2425)*

#### TESTO PREVIGENTE

##### D) Rettifiche di valore di attività 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;

19) svalutazioni:

- a) di partecipazioni;
- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
- c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.

**Totale delle rettifiche (18-19).**

#### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

##### 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).**

## Schema – *CE Bilancio Ordinario (Art. 2425)*

### TESTO PREVIGENTE

#### **E) Proventi e oneri straordinari:**

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti. Totale delle partite straordinarie (20-21).

#### **Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D+-E);**

22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

**23) utile (perdite) dell'esercizio.**

### TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

#### ~~E) Proventi e oneri straordinari:~~

~~20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);~~

~~21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti. Totale delle partite straordinarie (20-21).~~

#### **Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D+-E);**

~~22)~~ **20)** imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

~~23)~~ **21)** utile (perdite) dell'esercizio.

## Schema – *Bilancio Ordinario*

### Proventi e oneri straordinari

[OIC 12.115]

La **nota integrativa** deve **indicare** l'importo e la **natura** dei singoli elementi di **ricavo** o di **costo** di **entità** o **incidenza eccezionali** [Art. 2427, c. 1, n. 13)].

L'obiettivo di tale informativa è quello di consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato economico privo di elementi che, per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo.

*Alcuni esempi:*

- picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti;
- cessioni di attività immobilizzate;
- ristrutturazioni aziendali;
- operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda, ecc.).

## Schema – *Bilancio Ordinario*

### Considerazioni

- Concetto di straordinario legato alla estraneità della fonte del provento o dell'onere rispetto alle attività ordinarie della società.
- La "straordinarietà" costituisce sostanzialmente un sottoinsieme della "eccezionalità".

## Schema – *Bilancio Ordinario*

### Conti d'ordine

[Art. 2427, c. 1, n. 9)]

**Eliminati** i conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale.

L'entità deve **riportare** nella **nota integrativa**:

- l'importo complessivo degli **impegni**
- l'importo 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**
- gli **impegni** assunti nei **confronti di imprese controllate, collegate**, nonché **controllanti e imprese sottoposte al controllo** di queste ultime.

## Schema – *RF Bilancio Ordinario*

### Rendiconto finanziario

[Art. 2423, c. 1 – Redazione del Bilancio]

#### Obbligo di redazione del rendiconto finanziario

- Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, **dal rendiconto finanziario** e dalla nota integrativa

[Art. 2425-ter - Rendiconto Finanziario]

#### Dal rendiconto finanziario risultano:

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

## Schema – *NI Bilancio Ordinario (Art. 2427)*

### Nota Integrativa



#### [Art. 2428, c. 3, n. 5) – Relazione sulla gestione]

Dalla relazione [sulla gestione] devono in ogni caso risultare:

[...]

5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio



#### [Art. 2427, c. 1, n. 22-quater) – Contenuto Nota Integrativa]

La nota integrativa deve indicare «la **natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico** dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio».

## Schema – *NI Bilancio Ordinario (Art. 2427)*

### Nota Integrativa: Vecchia e Nuova Normativa a Raffronto



3) la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e: «**costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità**», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;

7) la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» e della voce «altri fondi» dello stato patrimoniale, **quando il loro ammontare sia apprezzabile**, nonché la composizione della voce «altre riserve»;



3) la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e «**costi di sviluppo**», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;

7) la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» e della voce «altri fondi» dello stato patrimoniale [...], nonché la composizione della voce «altre riserve»;

### Schema – *Il Bilancio Ordinario (Art. 2427)*

#### Nota Integrativa: Vecchia e Nuova Normativa a Raffronto



9) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

10) **se significativa**, la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;



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;

10) [...] la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;

## Schema – *NI Bilancio Ordinario (Art. 2427)*

### Nota Integrativa: Vecchia e Nuova Normativa a Raffronto



13) la composizione delle voci: «proventi straordinari» e: «oneri straordinari» del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile;



13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali.

## Schema – *NI Bilancio Ordinario (Art. 2427)*

### Nota Integrativa: Le integrazioni

Nuovo



22quater) la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei **fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio**;

22quinqies) il nome e la sede legale dell'impresa che redige il **bilancio consolidato** dell'insieme più grande di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

22sexies) 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;

22septies) la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

**2. Le informazioni in nota integrativa relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico**

Modificato

## Schema – *NI Bilancio Ordinario (Art. 2427)*

### Nota Integrativa: I derivati Art. 2427 bis

Nella nota integrativa sono indicati:

1) per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati:

a) il loro fair value;

b) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, **compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;**

**b-bis) gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il fair value non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato;**

**b-ter) le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto;**

**b-quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio;**

2) per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 e delle partecipazioni in joint venture:

a) il valore contabile e il fair value delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività;

b) i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

Nuovo



## Regole di redazione del Bilancio in base alle dimensioni

CATEGORIA DIMENSIONALE	SP & CE	Rendiconto Finanziario	Nota Integrativa	Criteri di Valutazione
Società che redigono il <b>Bilancio in forma abbreviata</b> ( <b>Piccole Imprese</b> )	Schemi <b>semplificati</b> Art. <b>2435 Bis</b> c.c.	<b>Esonero</b>	Informazioni <b>ridotte</b> (Es: no ripartizione geografica dei debiti; no elenco partecipazioni in imprese controllate e collegate; no composizione degli oneri pluriennali)	Obbligo di iscrizione al FV dei derivati. Facoltà di iscrizione dei titoli al costo di acquisto, dei crediti al presunto valore di realizzo, dei debiti al valore nominale (invece del criterio al costo ammortizzato)

### Schema – *SP Bilancio Abbreviato (Art. 2435-Bis)*

ATTIVO	PASSIVO
<p><b>A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;</b></p> <p><b>B. Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria;</b></p> <p>    I. Immobilizzazioni immateriali (al netto dei fondi ammortamento)</p> <p>    II. Immobilizzazioni materiali (al netto dei fondi ammortamento)</p> <p>    III. Immobilizzazioni finanziarie,</p> <p><b>C. Attivo circolante;</b></p> <p>    I. Rimanenze</p> <p>    II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo</p> <p>    III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</p> <p>    IV. Disponibilità liquide</p> <p><b>D. Ratei e risconti</b></p>	<p><b>A. Patrimonio netto</b></p> <p>I – Capitale.</p> <p>II – Riserva da soprapprezzo delle azioni.</p> <p>III – Riserve di rivalutazione.</p> <p>IV – Riserva legale.</p> <p>V – Riserve statutarie.</p> <p>VI – Altre riserve.</p> <p>VII – Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.</p> <p>VIII – Utili (perdite) portati a nuovo.</p> <p>IX – Utile (perdita) dell'esercizio.</p> <p>X – Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.</p> <p><b>B. Fondi per rischi e oneri</b></p> <p><b>C. Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</b></p> <p><b>D. Debiti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo</b></p> <p><b>E. Ratei e risconti</b></p>

## Schema – *CE Bilancio Abbreviato (Art. 2435-Bis)*

TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

### 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;



VOCI ACCORPABILI



VOCI ACCORPABILI

## Schema – *CE Bilancio Abbreviato (Art. 2435-Bis)*

TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

### 10) ammortamenti e svalutazioni:

- a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;
- b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
- c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;

d) svalutazioni 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).**



**VOCI ACCORPABILI**

## Schema – *CE Bilancio Abbreviato (Art. 2435-Bis)*

### 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, 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).

**VOCI ACCORPABILI**



## Schema – *CE Bilancio Abbreviato (Art. 2435-Bis)*

TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

### 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).**

## Schema – *CE Bilancio Abbreviato (Art. 2435-Bis)*

TESTO IN VIGORE DALL'1.1.2016

### ~~E) Proventi e oneri straordinari:~~

~~20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);~~

~~21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti. Totale delle partite straordinarie (20-21).~~

**Risultato prima delle imposte (A-B+-C+-D+-E);**

~~22)~~**20)** imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

~~23)~~**21)** utile (perdite) dell'esercizio.

Passaggio da – *Bilancio in Forma Abbreviata a Ordinario*

## Art. 2435 BIS comma 8 c.c. e OIC 29

**[8] Le società che a norma del presente articolo redigono il bilancio in forma abbreviata devono redigerlo **in forma ordinaria** quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.**

## Regole di redazione del Bilancio in base alle dimensioni

CATEGORIA DIMENSIONALE	SP & CE	Rendiconto Finanziario	Nota Integrativa	Criteri di Valutazione
<b>Società che redigono il Bilancio delle Micro Imprese (Piccole Imprese)</b>	<b>Schemi semplificati Art. 2435 Ter c.c.</b>	<b>Esonero</b>	<b>Esonero</b> (se in calce allo SP risultino informazioni su impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo SP, impegni in materia di trattamento di quiescenza, impegni assunti verso imprese controllate, collegate, controllanti e sorelle; compensi, anticipazioni e crediti concessi ad amministratori e sindaci)	<b>Divieto</b> di valutazione al FV dei derivati. <b>Divieto</b> di disapplicare specifiche disposizioni del bilancio qualora ritenute in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta. <b>Facoltà</b> di iscrizione dei titoli al costo di acquisto, dei crediti al valore di presumibile realizzo, dei debiti al valore nominale (invece del criterio del costo ammortizzato)

## Schema – *SP Bilancio Micro Imprese (Art. 2435-Ter)*

### STATO PATRIMONIALE (Con informativa in Calce)

**No Nota Integrativa se**



**Informativa: Art. 2427, nn. 9) e 16)**

**No Relazione Gestione se**



**Informativa: Art. 2428, nn. 3) e 4)**

- 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 (al netto dei fondi ammortamento)
  - II. Immobilizzazioni materiali (al netto dei fondi ammortamento)
  - III. Immobilizzazioni finanziarie,
- C. Attivo circolante;
  - I. Rimanenze
  - II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo
  - III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
  - IV. Disponibilità liquide
- D. Ratei e risconti

- A. Patrimonio netto
  - I — Capitale.
  - II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.
  - III — Riserve di rivalutazione.
  - IV — Riserva legale.
  - V — Riserve statutarie.
  - VI — Altre riserve.
  - VII — Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.
  - VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.
  - IX — Utile (perdita) dell'esercizio.
  - X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.
- B. Fondi per rischi e oneri
- C. Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
- D. Debiti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo
- E. Ratei e risconti

### Schema – *SP Bilancio Micro Imprese (Art. 2435-Ter)*

#### STATO PATRIMONIALE (Con informativa in Calce) – **START-UP INNOVATIVE E PMI**

**Nota 14.2.2017 MISE**

**Informativa: n. 1) ART. 25 d.l. N. 179/2012**

**«Le Start Up che intendono vantare il requisito della R&S, debbono riportare le informazioni di cui sopra»**

- 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 (al netto dei fondi ammortamento)**
  - II. Immobilizzazioni materiali (al netto dei fondi ammortamento)**
  - III. Immobilizzazioni finanziarie,**
- C. Attivo circolante;**
  - I. Rimanenze**
  - II. Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo**
  - III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni**
  - IV. Disponibilità liquide**
- D. Ratei e risconti**

- A. Patrimonio netto**
  - I – Capitale.**
  - II – Riserva da soprapprezzo delle azioni.**
  - III – Riserve di rivalutazione.**
  - IV – Riserva legale.**
  - V – Riserve statutarie.**
  - VI – Altre riserve.**
  - VII – Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.**
  - VIII – Utili (perdite) portati a nuovo.**
  - IX – Utile (perdita) dell'esercizio.**
  - X – Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.**
- B. Fondi per rischi e oneri**
- C. Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato**
- D. Debiti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo**
- E. Ratei e risconti**

### Schema – *CE Bilancio Micro Imprese (Art. 2435-Ter)*

#### CONTO ECONOMICO

##### A. Valore della produzione

possono essere raggruppate le voci A2 “variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti” e A3 “variazioni dei lavori in corso su ordinazione

##### B. Costi della produzione

possono essere raggruppate:

- nella voce B9 “per il personale”
  - le sotto-voci B9c “trattamento di fine rapporto”, B9d “trattamento di quiescenza e simili” e B9e “altri costi”;
- nella voce B10 “ammortamenti e svalutazioni”
  - le sotto-voci B10b “ammortamento delle immobilizzazioni materiali” e B10c “altre svalutazioni delle immobilizzazioni”

##### C. Proventi e oneri finanziari

- nella voce C16 “altri proventi finanziari”
  - raggruppare le sotto-voci C16b “da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni” e C16c “da titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

##### D. Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie

- nelle voci D18 “rivalutazioni” e D19 “svalutazioni”, è possibile raggruppare
  - le sotto-voci “a) di partecipazioni”, “b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni”, “c) di titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni” e “d) di strumenti finanziari derivati”.

##### 20. Imposte sul reddito dell’esercizio, correnti, differite e anticipate

##### 21. Utile (perdite) dell’esercizio

Passaggio da – *Bilancio Micro Imprese a Forma Abbreviata*

Art. 2435 TER comma 4 c.c. e OIC 29

**[4] Le società che si avvalgono delle esenzioni previste dal presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in **forma abbreviata** o in **forma ordinaria** quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.**

**Da quando decorre la possibilità di redigere il bilancio per le micro imprese**



## Passaggio da – *Bilancio Micro Imprese a Forma Abbreviata*

**Documento del CNDCEC del 26 novembre 2012**, ha chiarito quanto segue: *“pur esistendo diverse interpretazioni sul significato delle parole “per due esercizi consecutivi” e “per il secondo esercizio consecutivo”, in un’ottica prudenziale si ritiene opportuno usufruire della facoltà prevista dal primo comma a partire dal bilancio relativo **all’esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti”**.*

**Pertanto, se la società non ha superato i previsti limiti nell’esercizio n e n+1, potrà redigere il bilancio per le micro imprese solo nell’esercizio n+2, non potendo fruire del beneficio sin dal bilancio al 31.12.n+1.**

Sempre lo stesso documento, inoltre, analizza il caso contrario (ovvero il passaggio dal bilancio abbreviato a quello ordinario, al quale può essere equiparato oggi il passaggio dal bilancio delle micro-imprese a quello abbreviato), chiarendo quanto appresso riportato: *“ai fini dell’obbligo di redigere in forma ordinaria il bilancio, si suggerisce di provvedere sin dal bilancio relativo all’esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti”*.



# Agenda

## • Direttiva 2013/34/UE

### Regole di redazione del Bilancio in base alle dimensioni



## Regole di redazione del Bilancio in base alle dimensioni

### ADEPIMENTI OBBLIGATORI

	BILANCIO ORDINARIO (Artt. 2424 e 2425 c.c.)	BILANCIO ABBREVIATO (Art. 2435 Bis c.c.)	BILANCIO MICRO (Art. 2435 Ter c.c.)
<input type="checkbox"/> Possibilità di capitalizzare spese di ricerca e costi di pubblicità.	No	No	No
<input type="checkbox"/> Obbligo rendiconto finanziario.	SI	No	No
<input type="checkbox"/> Presenza area straordinaria conto economico.	No	No	No
<input type="checkbox"/> Principio di prevalenza della sostanza sulla forma.	SI	SI	SI
<input type="checkbox"/> Obbligo di iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al fair value.	SI	SI	No
<input type="checkbox"/> Valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato.	SI	No	No
<input type="checkbox"/> Presenza conti d'ordine.	No	No	No

### Regole Generali dei Bilanci

<b>TIPOLOGIE DI AZIENDE</b>	<b>MEDIE IMPRESE IN FORMA DI SOCIETA' DI CAPITALI</b>	<b>«PICCOLE IPRESE» IN FORMA DI SOCIETA' DI CAPITALI</b>	<b>«MINI IMPRESE»</b>	<b>SOCIETA' QUOTATE, BANCHE, ASSICURAZIONI</b>
❑ Fonte Normativa	Artt. 2423-2435 c.c.	Art. 2435-bis c.c.	Art. 2435-Ter c.c.	D.Lgs. n. 38/2005
❑ Principi Contabili	OIC	OIC	OIC	OIC
❑ Schemi di Bilancio	Artt. 2424,2425,2425-Ter c.c.	Art. 2435-bis c.c.	Artt. 2435-bis,ter c.c.	Consob, Banca d'Italia, IVASS
❑ Principi Fiscali	<b>DERIVAZIONE RAFFORZATA</b>	<b>DERIVAZIONE RAFFORZATA</b>	<u>NO DERIVAZIONE RAFFORZATA</u>	<b>DERIVAZIONE RAFFORZATA IAS</b>

***XBRL***: Nuova Tassonomia che recepisce la Direttiva 2013/34/UE

**21 NOVEMBRE 2016**

**Publicato sul sito dell'Agenzia per l'Italia Digitale**



**NUOVA TASSONOMIA 2016-11-14**

**DEDICATA ALLA CODIFICA IN ***XBRL*** DEI CONTI ANNUALI E CONSOLIDATI**

**POST D.LGS. n. 139/2015**

**(Comunicato MISE n. 7 in G.U. del 10 Gennaio 2017)**

## Elementi di Semplificazione e Complessità

### Elementi di **semplificazione**

**Nuova**  
Categoria  
di Imprese

- **Microimprese:**  
riduzione dei livelli di  
informativa

### Elementi di Semplificazione e Complessità

#### Elementi di **complessità**

##### Introduzione di nuovi principi generali

- **Principio della *prevalenza della sostanza sulla forma***

##### Adozione di modelli contabili tipici della prassi internazionale

- Rilevazione di strumenti finanziari derivati al fair value;
- Hedge accounting (effetti contabili diretti sul patrimonio netto);
- Criterio del costo ammortizzato

##### Implicazioni Fiscali

- Clausola di invarianza,
- Effetti del criterio del costo ammortizzato, dei regimi opzionali;
- Etc.

# Agenda

A

- Direttiva 2013/34/UE

## Regole di transizione

### Art. 12, co 1 -D.Lgs. n. 139/2015 - Entrata in vigore nuove regole

Le novità introdotte dal D.Lgs.n. 139/2015 e declinate nei nuovi principi contabili **si applicano ai bilanci** relativi agli esercizi finanziari **aventi inizio il 1° gennaio 2016.**

## Regole di transizione

### Art. 12, co 2 -D.Lgs. n. 139/2015 – Deroghe all'applicazione retroattiva

*Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426 [Criteri di Valutazione], comma 1, numeri 1) [immobilizzazioni rappresentate da titoli], 6) [Avviamento] e 8) [crediti e debiti], del codice civile, **possono non essere applicate** alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.*

#### DEROGHE DECRETO

Ammortamento Avviamento

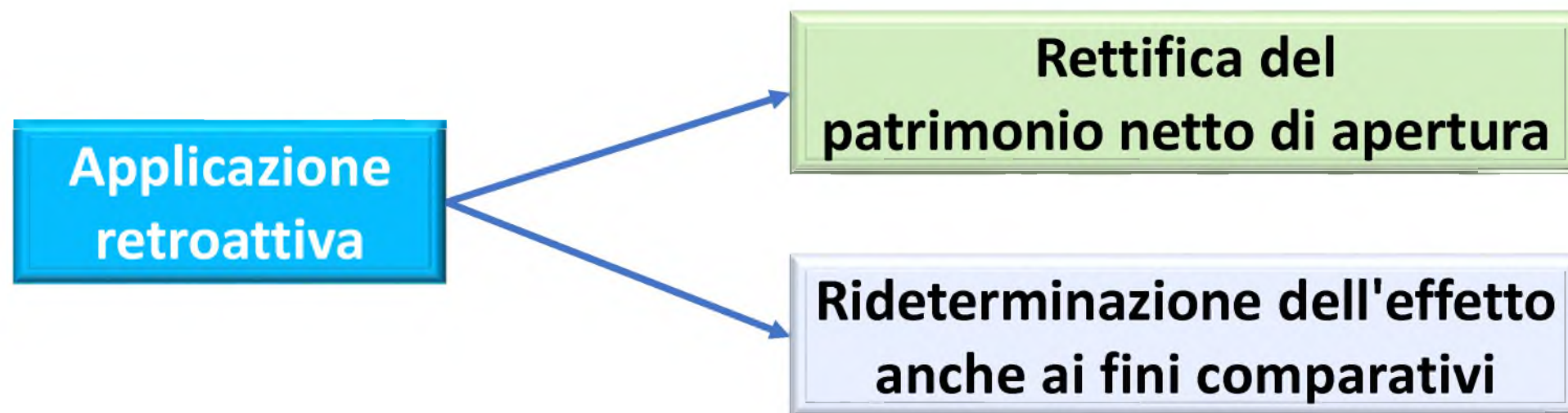
Costo Ammortizzato

Attualizzazione

## Regole di transizione

### Regola generale [OIC 29 p.17 e p.20]

I principi contabili possono prevedere deroghe all'applicazione retroattiva [OIC29].



## Regole di transizione

**Applicazione retroattiva senza possibilità di deroga**

### Applicazione retroattiva

**Azioni proprie**

**Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità**

**Fair value dei derivati e operazioni di copertura attraverso crediti, debiti e disponibilità in valuta**

**Predisposizione del rendiconto finanziario**

**Schemi di bilancio:**  
—proventi e degli oneri straordinari  
—rapporti con società sottoposte al controllo delle controllanti

## Ruolo OIC

Art. 12, co. 3 D.Lgs. n. 139/2015 – (Disposizioni Finali, Transitorie)

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) aggiorna i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel decreto

## Relazione Ministeriale

- Tali principi risulteranno di **particolare utilità pratica con riferimento alla prima applicazione** delle nuove disposizioni e dei principi in esse contenuti;
- Ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda **la necessaria declinazione pratica**, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche;
- Analogamente, i principi contabili nazionali potranno **fornire elementi applicativi ed indicazioni per aspetti specifici** di carattere tecnico riguardanti, ad esempio, le operazioni di copertura, il costo ammortizzato e l'attualizzazione.

## Ruolo OIC

**Art. 9-bis D.Lgs. 28.02.2005, n. 38 [inserito dall'Art. 20, co 2, lett. b) del D.L. 24.06.2014, n. 91 convertito dalla Legge 11 08 2014, n. 16] – Ruolo e funzioni dell'OIC**

1. L'**organismo Italiano di Contabilità**, istituto nazionale per i principi contabili:
  - a) **emana i principi contabili nazionali**, ispirati alla migliore prassi operativa, **per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile**;
  - b) **fornisce supporto** all'attività del **Parlamento** e degli **Organi Governativi** in materia di normativa contabile cd esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
  - c) **partecipa** al **processo di elaborazione dei principi contabili internazionali** adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

2. Nell'esercizio delle proprie funzioni l'Organismo Italiano di Contabilità persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

## Ruolo OIC

### Tavolo di lavoro OIC per l'aggiornamento dei Principi Contabili

#### SERIE DEI PRINCIPI CONTABILI APPLICABILI AI BILANCI CHIUSI A PARTIRE DAL 31 DICEMBRE 2016

Documento	Titolo	Data
OIC 2	Patrimoni e finanziamenti destinati ad uno specifico affare	26.10.2005
OIC 4	Fusione e scissione	24.01.2007
OIC 7	I certificati verdi	07.02.2013
OIC 8	Le quote di emissione dei gas ad effetto serra	07.02.2013
<b>OIC 9</b>	<b>Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali (<u>applicazione dal 1°.01.2017</u>)</b>	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 10</b>	<b>Rendiconto finanziario</b>	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 11</b>	<b><i>Bilancio d'esercizio, finalità e postulati</i></b>	30.05.2005



## Ruolo OIC

### Tavolo di lavoro OIC per l'aggiornamento dei Principi Contabili

#### SERIE DEI PRINCIPI CONTABILI APPLICABILI AI BILANCI CHIUSI A PARTIRE DAL 31 DICEMBRE 2016

Documento	Titolo	Data
 <b>OIC 12</b>	Composizione e schemi del bilancio di esercizio	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 13</b>	Rimanenze	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 14</b>	Disponibilità liquide	<b>22.12.2016</b>
 <b>OIC 15</b>	Crediti	<b>22.12.2016</b>
 <b>OIC 16</b>	Immobilizzazioni materiali	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 17</b>	Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 18</b>	Ratei e risconti	<b>22.12.2016</b>

## Ruolo OIC

### Tavolo di lavoro OIC per l'aggiornamento dei Principi Contabili

#### SERIE DEI PRINCIPI CONTABILI APPLICABILI AI BILANCI CHIUSI A PARTIRE DAL 31 DICEMBRE 2016

Documento	Titolo	Data
 <b>OIC 19</b>	<b>Debiti</b>	<b>22.12.2016</b>
 <b>OIC 20</b>	<b>Titoli di debito</b>	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 21</b>	<b>Partecipazioni</b>	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 23</b>	<b>Lavori in corso su ordinazione</b>	<b>22.12.2016</b>
 <b>OIC 24</b>	<b>Immobilizzazioni immateriali</b>	<b>22.12.2016</b>
 <b>OIC 25</b>	<b>Imposte sul reddito</b>	<b>22.12.2016</b>
<b>OIC 26</b>	<b>Operazioni, attività e passività in valuta estera</b>	<b>22.12.2016</b>

## Ruolo OIC

### Tavolo di lavoro OIC per l'aggiornamento dei Principi Contabili

#### SERIE DEI PRINCIPI CONTABILI APPLICABILI AI BILANCI CHIUSI A PARTIRE DAL 31 DICEMBRE 2016

Documento	Titolo	Data
OIC 28	Patrimonio netto	22.12.2016
OIC 29	Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio	22.12.2016
OIC 31	Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto	22.12.2016
OIC 32	Strumenti finanziari derivati <b>NUOVO</b>	22.12.2016

## Ruolo OIC

### Tavolo di lavoro OIC per l'aggiornamento dei Principi Contabili

#### PRINCIPI CONTABILI **ABROGATI** nel 2016

Documento	Titolo	Data
<b>OIC 3</b>	Le informazioni sugli strumenti finanziari da includere nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione	<b>Abrogato 2016</b>
<b>OIC 22</b>	Conti d'ordine	<b>Abrogato 2016</b>

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Direttiva 2013/34/UE

art. 6 comma 1 lettera h e comma 3: **«la rilevazione e la presentazione delle voci nel conto economico e nello stato patrimoniale tengono conto della **sostanza** dell'operazione o del contratto in questione» .... «Gli Stati membri possono esentare le imprese dagli obblighi di cui al paragrafo 1, lettera h)».**

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

Codice Civile: Modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015

### Art. 2423-bis, c. 1 - Principi di redazione del bilancio

—La valutazione delle voci deve essere fatta «... **tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato.**» [soppresso dall'art. 6, co. 3, lett. a) **D.Lgs. n. 139/2015**]

—Nella redazione del bilancio «... **la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto.**» [inserito dall'art. 6, co. 3, lett. b) **D.Lgs. n. 139/2015**]

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Considerazioni

- Chiaro recepimento del principio generale di prevalenza della sostanza (economica) sulla forma.
- Limitate le circostanze al momento declinate in modo specifico dall'OIC.
- Si resta in attesa di conoscere come il nuovo **OIC 11 - Bilancio d'esercizio, finalità e postulati** recepirà detto principio.

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Relazione illustrativa al decreto

*"Ai fini dell'applicazione di questa disposizione ai singoli casi concreti [...] in particolare, si sottolinea come la **declinazione pratica** del principio di sostanza economica sia effettuata dalla **legge** e dai **principi contabili nazionali**".*

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Declinazioni pratiche da parte dell'OIC

L'**OIC** ha ritenuto utile accompagnare la pubblicazione dei nuovi principi contabili fornendo un quadro d'insieme delle fattispecie con le quali ha provveduto a **declinare** praticamente il **principio** della prevalenza della **sostanza** sulla forma.

#### OIC 13 e OIC 16

Rilevazione della **compravendita** di beni in base al **trasferimento dei rischi e benefici**.

#### OIC 15 e OIC 19

Contabilizzazione dell'effetto da **attualizzazione di crediti e debiti** sulla base della **sostanza** dell'operazione.


#### OIC 32

**Condizioni e modalità** di separazione dello **strumento ibrido** sulla base delle sue componenti.

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Sostanza sulla forma -leasing finanziario ([OIC 16](#))

- ❑ L'introduzione del principio di prevalenza della **sostanza** sulla forma **porterebbe a contabilizzare** le operazioni di leasing secondo il **c.d. metodo finanziario**.
- ❑ Il D.Lgs. 139/2015 **non ha apportato modifiche** all'art. 2427, c. 1, n. 22) C.C. (che individua l'informativa da riportare in Nota integrativa con riferimento ai contratti di locazione finanziaria), **circostanza che presuppone l'adozione del c.d. metodo patrimoniale**.
- ❑ Il legislatore ha preferito **mantenere l'attuale impianto normativo**, in attesa che si definisca il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si possa, quindi, riorganizzare la materia in modo complessivo (relazione illustrativa al decreto).



**Nessuna novità  
in tema di  
contabilizzazione**

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Esempio

#### **Finanziamento infruttifero infragruppo**

##### **Assunzioni:**

- La Società A controlla al 100% la società B;
- La Società A eroga un finanziamento infruttifero alla società B;
- Valore nominale del debito 1.000€, tasso di mercato 5%, durata del finanziamento 4 anni, valore attuale del debito (al tasso di mercato) pari a 800€;
- Dalle clausole contrattuali si evince che il finanziamento è concesso a tasso zero nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della controllata.

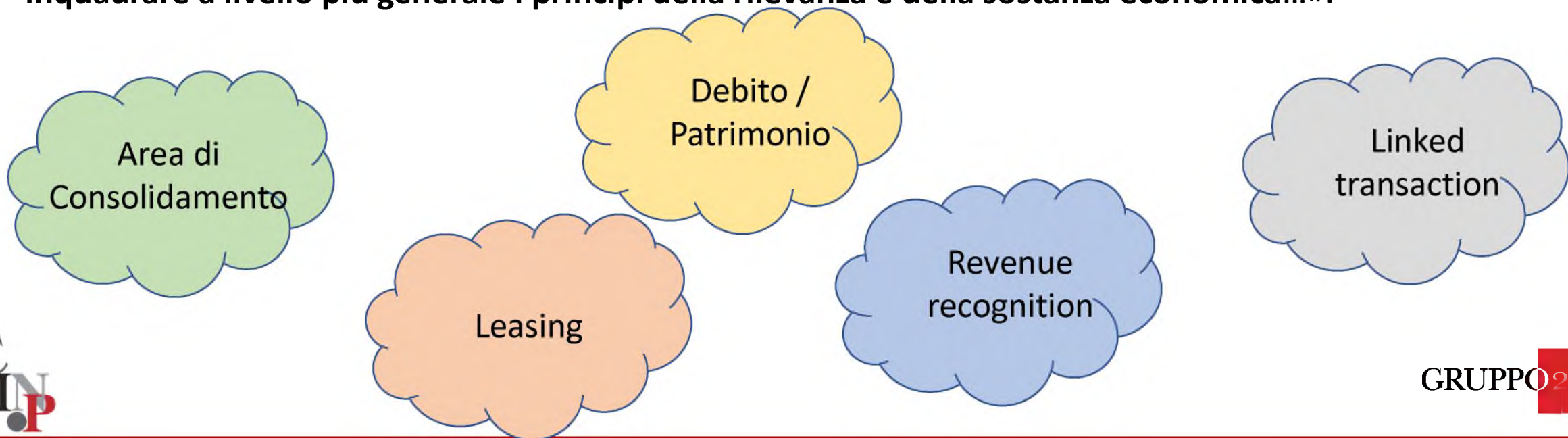
##### **Trattamento contabile**

La società controllante rileva la differenza tra il valore nominale ed il valore attuale del credito (pari a 200€) ad incremento del valore della partecipazione nella controllata e la società controllata rileva un incremento di patrimonio netto per lo stesso ammontare.

## Il Principio della prevalenza della **sostanza** sulla forma

### Ulteriori future declinazioni dei principi generali

«...L'individuazione, in futuro, sulla base delle prassi operative, di eventuali **nuove fattispecie concrete** di applicazione di tali principi generali, **comporterà l'integrazione degli standards contabili ora pubblicati**. Inoltre, **l'attività di revisione dell'OIC 11** Bilancio d'esercizio, finalità e postulati **sarà l'occasione per inquadrare a livello più generale i principi della rilevanza e della sostanza economica...**».



## Il Principio della **rilevanza**

Codice Civile: Modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015

[Art. 2423, c. 4 -Redazione del bilancio]

- 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.

## Il Principio della **rilevanza**

Codice Civile: Modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015

Di conseguenza sono stati **eliminati** dal **Codice civile**:

- l'**art. 2426 n.12** (i.e. iscrizione delle attrezzature e materie prime ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di **scarsa importanza** in rapporto all'attivo di bilancio);
- alcune espressioni presenti nella nota integrativa che evocavano il principio della rilevanza, es. **art. 2427 nn. 7** (composizione delle voci ratei e risconti attivi/passivi e altri fondi), **10** (ripartizione dei ricavi per categorie di attività e aree geografiche) e **22-bis** (operazioni con parti correlate).

## Il Principio della rilevanza

### Considerazioni

- **Prevalente dottrina e giurisprudenza già riconoscevano l'esistenza di un principio generale di rilevanza nell'attuale disciplina di bilancio.**
- **Equivalenza del concetto di rilevanza con il concetto di significatività da principi contabili.**

## Il Principio della **rilevanza**

### Declinazioni pratiche da parte dell'OIC

L'**OIC** ha ritenuto utile accompagnare la pubblicazione dei nuovi principi contabili fornendo un quadro d'insieme delle fattispecie con le quali ha **provveduto** a **declinare** praticamente il **principio** della **rilevanza**.

#### OIC 13

Determinazione del costo delle **rimanenze** con il **metodo dei costi standard**, del **prezzo al dettaglio**, oppure del loro **valore costante**.

#### OIC 15 e OIC 19

**Non applicazione:**

- del **costo ammortizzato** per i **crediti e debiti** con **scadenza < 12 mesi**.
- dell'**attualizzazione** nel caso in cui il **tasso di interesse** desumibile dalle condizioni **contrattuali** non sia significativamente **diverso** dal **tasso di interesse di mercato**.

## Il Principio della **rilevanza**

### Declinazioni pratiche da parte dell'OIC

#### OIC 20

##### **non applicazione:**

- del **costo ammortizzato** per i **titoli di debito immobilizzati** con costi di transazione e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza di **scarso rilievo**.

#### OIC 16

Possibile applicazione dell'**aliquota di ammortamento del 50%** nel **primo esercizio** **se** la quota non si discosta **significativamente** da quella calcolata a giorni/mesi.

### Bilancio Consolidato

#### Esonero dall'obbligo di redazione

##### GRUPPI DI DIMENSIONI CONTENUTE

##### Non sono soggette all'obbligo di redigere il bilancio consolidato

le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato 2 dei limiti di cui all'art. 27 co. 1, per 2 esercizi consecutivi (precedente e corrente).

L'esonero non si applica se sono stati emessi valori mobiliari ammessi alla **negoziazione in mercati regolamentati** italiani o dell'Unione Europea:

- dell'impresa controllante;
- di una delle imprese controllate.

**Dal 2016 l'esonero non si applica** se l'impresa controllante o una delle imprese controllate è un **ente di interesse pubblico** ai sensi dell'art. 16 del D. Lgs. n. 39/2010.

##### ALTRE ESCLUSIONI

Possono essere escluse dal consolidamento le imprese controllate quando **in casi eccezionali, non è possibile ottenere tempestivamente, o senza spese sproporzionate, le necessarie informazioni.**



È rilevante l'eccezionalità della fattispecie.

### Bilancio Consolidato

#### Esonero dall'obbligo di redazione

##### IMPRESE CONTROLLANTI E SUB-HOLDING

Imprese a loro volta controllate, quando:

- ✓ la controllante (capogruppo) sia titolare di oltre il **95%** delle azioni o quote della controllata (sub-holding);
- ✓ In mancanza della condizione precedente, la redazione del Bilancio consolidato non sia esplicitamente richiesta, almeno 6 mesi prima, da tanti soci che rappresentino almeno il 5% del capitale.

##### ENTI CREDITIZI E FINANZIARI

L'esonero non si applica:

- a) banche italiane (art. 1 D. Lgs. 1.09.1993, n. 385);
- b) società finanziarie italiane (art. 59, c. 1), lett. b) D. Lgs. 1.09.1993, n. 385), che controllano banche o gruppi bancari iscritti nell'Albo;
- c) società di partecipazione finanziaria mista italiane (art. 59, c. 1), lett. b-bis), D. Lgs. 1.09.1993, n. 385), che controllano una o più banche o società finanziarie ovunque costituite qualora il settore di maggiore dimensione all'interno del conglomerato finanziario sia quello bancario;
- d) società di intermediazione mobiliare (art. 1, c. 1, lett. e) D. Lgs. 24.02.1998, n. 58 -SIM);
- e) società finanziarie italiane che controllano SIM o gruppi di SIM iscritti nell'Albo;
- f) società di gestione del risparmio (art. 1, lett. o) D. Lgs. 24.02.1998, n. 58);
- g) società finanziarie iscritte nell'albo (art. 106 D. Lgs. 1.09.1993, n. 385);
- h) società finanziarie che controllano società finanziarie iscritte nell'Albo o gruppi finanziari iscritti nell'Albo;
- i) agenzie di prestito su pegno (art. 112 D. Lgs. 1.09.1993, n. 385);
- l) istituti di moneta elettronica (titolo V-bis D. Lgs. 1.09.1993, n. 385);
- m) istituti di pagamento (titolo V-ter D. Lgs. 1.09.1993, n. 385);
- n) operatori del microcredito iscritti nell'Albo;
- o) confidi iscritti nell'Albo.

## Bilancio Consolidato

### Principi e Procedure

#### PRINCIPIO DELLA RILEVANZA

**Non occorre rispettare** gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione, informativa e consolidamento 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 disposizione.

#### PRINCIPI DI REDAZIONE

Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico e del rendiconto finanziario consolidati sono quelli **prescritti per i bilanci di esercizio delle imprese** incluse nel consolidamento.

**Se questi sono soggetti a discipline diverse, devono essere adottati la struttura e il contenuto più idonei** a realizzare i fini indicati della rappresentazione veritiera e corretta, **dandone motivazione nella nota integrativa.**

## Bilancio Consolidato

### Principi e Procedure

#### CONSOLIDAMENTO DELLE PARTECIPAZIONI

##### VALORI

L'eliminazione delle partecipazioni è attuata sulla base dei valori contabili riferiti alla **data di acquisizione o alla data in cui l'impresa è inclusa** per la prima volta nel consolidamento.

##### DIFFERENZA

Se l'eliminazione determina una differenza, questa è imputata nel bilancio consolidato, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo delle imprese incluse nel consolidamento.

##### RESIDUO

L'eventuale residuo, se **negativo**, è iscritto in una voce del patrimonio netto denominata "**riserva di consolidamento**", ovvero, quando sia dovuto a previsione di risultati economici sfavorevoli, in una voce denominata "**fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri**".

L'eventuale residuo, se **positivo**, è iscritto in una voce dell'attivo denominata "**avviamento**", salvo che debba essere **in tutto o in parte imputato a conto economico**. L'importo iscritto nell'attivo è ammortizzato nel periodo previsto dall'art. 2426, c. 1, n. 6) c.c. 5 anni o in base all'utilizzazione.

## Bilancio Consolidato

### Principi e Procedure

#### CONSOLIDAMENTO DELLE PARTECIPAZIONI

- La “differenza da consolidamento” è quella che [...] residua dopo l'attribuzione della differenza iniziale alle attività e passività identificabili [...]. Se è riconducibile alla presenza di avviamento il relativo valore è iscritto nel bilancio consolidato **nella voce "differenza da consolidamento"**[...].
- Qualora non siano soddisfatte le condizioni per l'iscrizione di tali maggiori valori nell'attivo dello stato patrimoniale [...] essa è iscritta **in detrazione della riserva di consolidamento**, fino a concorrenza del relativo importo, e, per l'eventuale eccedenza, imputata a conto economico [...].**[OIC 17.70 -2014]**



## Bilancio Consolidato

### Principi e Procedure

#### CONSOLIDAMENTO DELLE PARTECIPAZIONI

- Se la **differenza positiva** da annullamento non è interamente allocata sulle attività e passività separatamente identificabili, [...] il **residuo** è **imputato** alla voce "**avviamento**" delle immobilizzazioni immateriali a meno che esso debba essere in tutto o in parte imputato a conto economico.
- Il **residuo** della differenza da annullamento non allocabile sulle attività e passività e sull'avviamento della controllata è **imputato a conto economico nella voce B14 "oneri diversi di gestione"**. [OIC 17.56 –2016]



## Bilancio Consolidato

### Principi e Procedure



#### DATA DI CONSOLIDAMENTO

Ai sensi dell'art. 33, comma 1, del D.Lgs. 127/1991, la differenza di annullamento è calcolata sulla base dei valori contabili riferiti alla data di acquisizione o alla data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento.

**E' stato chiarito che** la "data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento" coincide con la data di chiusura del primo bilancio consolidato che comprende l'impresa controllata. [OIC 17.52 –2016]

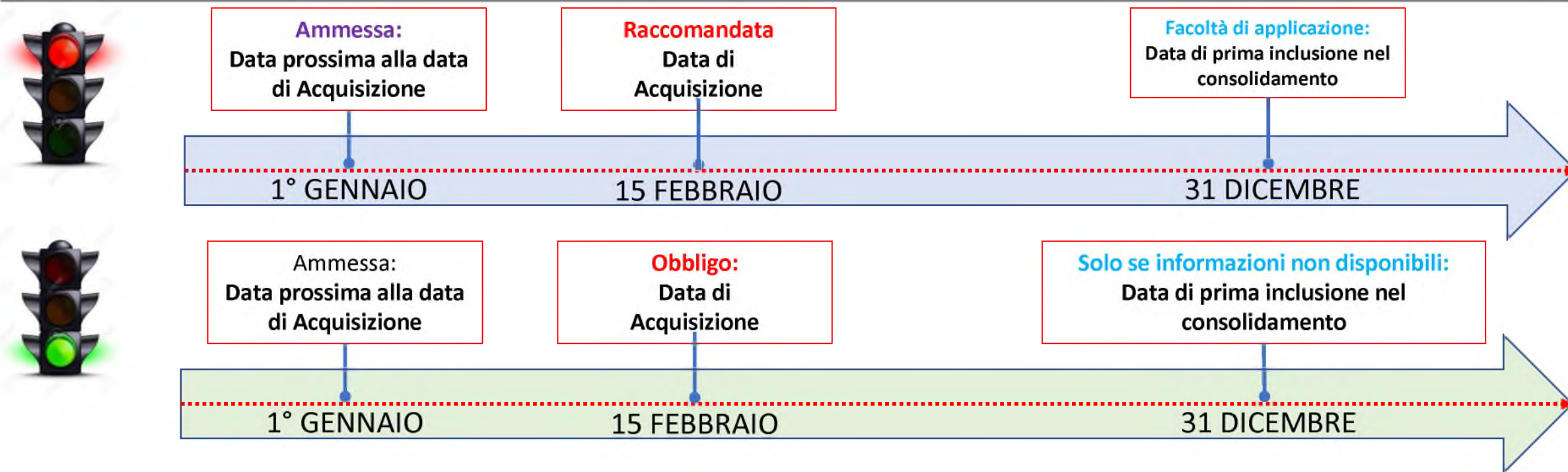
# Agenda

A

## • Direttiva 2013/34/UE

### Bilancio Consolidato

#### Principi e Procedure



La società indica nella **nota integrativa** del bilancio consolidato per quali partecipazioni e per quali **motivi è stata utilizzata la data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento** per il calcolo della differenza di annullamento. [OIC 17.130]

GRUPPO 24 ORE



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

pierpaolo.ceroli@strategicpartners.it



**GRAZIE A TUTTI  
PER  
L'ATTENZIONE  
PRESTATA**

GRUPPO **24** ORE

**C  
M  
P**

STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C