



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 10 marzo 2016

Titolo D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Sede di svolgimento, Genova

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Introduzione

- Il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 4 settembre 2015, n. 205, ha recepito la Direttiva europea 26 giugno 2013, n. 2013/34/UE, che abroga le Direttive comunitarie relative alla redazione del bilancio d'esercizio e consolidato "Dir. 78/660 CEE e 83/349/CEE.
- Le norme concernenti la predisposizione del bilancio sono state inserite nel Codice civile, quelle concernenti il bilancio consolidato modificano il DLgs. 127/1991.
- Entrata in vigore delle nuove regole: 1° gennaio 2016, impattano anche sui bilanci chiusi al 31 dicembre 2015 (art.12, D.Lgs. 139/2015).
- Le norme UE introdotte dal D.Lgs. 139/2015 hanno indotto l'Organismo italiano della contabilità "OIC" a revisionare i Principi contabili pubblicati tra il 26 giugno 2014 e il 28 gennaio 2015.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Le novità introdotte dagli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 139/2015

- La deroga agli obblighi del bilancio (ammessa dai principi di redazione), di rilevare, valutare, presentare, e informare, nel caso in cui la loro osservanza abbia effetti irrilevanti sulla rappresentazione “veritiera” e “corretta” (modifica degli artt. 2423 e 2423-bis del c.c.).
- L’eliminazione della disposizione in base alla quale la valutazione delle voci deve essere fatta tenendo conto della funzione economica dell’elemento dell’attivo e del passivo, sostituita con la sostanza dell’operazione e del contratto.
- Nuovi schemi di bilancio.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Lo stato patrimoniale

- Le azioni proprie non vanno più indicate tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante, ma a diretta riduzione del "patrimonio netto".
- I costi di ricerca e sviluppo non vanno più indicati tra le immobilizzazioni; i soli costi capitalizzabili sono "i costi di sviluppo" (B.I.2).
- Le spese di pubblicità, non possono essere capitalizzate.
- Le immobilizzazioni finanziarie e crediti dell'attivo circolante devono indicare i rapporti con imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Nel patrimonio netto è stata introdotta la voce VII "riserva per operazioni di copertura dei flussi attesi".
- In calce allo stato patrimoniale, non vanno più riportati i conti d'ordine, le cui informazioni vanno indicate in "nota integrativa".

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Il conto economico

- Nella macro classe “proventi e oneri finanziari”, vanno indicati in modo separato i proventi e gli oneri delle imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Sono state aggiunte specifiche voci per quanto riguarda i derivati.
- È stata eliminata la macro classe relativa all'area straordinaria; i proventi e gli oneri straordinari se di ammontare apprezzabile vanno indicati in nota integrativa.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

I criteri di valutazione dei crediti e delle immobilizzazioni finanziarie rappresentate da titoli

- Le immobilizzazioni rappresentate da titoli vengono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, solo nel caso in cui le caratteristiche del titolo lo consentono.
- I crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti del valore di presumibile realizzo.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

La nota integrativa

- Le informazioni riguardanti le voci di stato patrimoniale e conto economico devono seguire l'ordine indicato negli schemi di bilancio.
- I fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio vanno illustrati in nota integrativa e non più nella "relazione sulla gestione".

Il rendiconto finanziario

- l'art.6, co.2, del Decreto, prevede l'obbligo di redigere il "rendiconto finanziario".
- L'art. 2423, co.1, c.c., stabilisce che gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio costituito da:

Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa, Rendiconto finanziario

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Il contenuto e le caratteristiche del Rendiconto finanziario vengono individuate all'art. 2425-ter, del codice civile.
- Il rendiconto finanziario non è obbligatorio per i bilanci redatti in forma abbreviata e per le micro imprese.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Principi di redazione del bilancio

- Il D.Lgs. 139/2015, riformula il principio della rilevazione e valutazione delle voci secondo la sostanza dell'operazione o del contratto.
- Ai sensi dell'art. 2423-bis, c.c. la valutazione delle voci va fatta tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo;
- Ai sensi dell'art. 2423-bis, n. 1-bis, c.c., la rilevazione e la presentazione delle voci deve tener conto della sostanza dell'operazione o del contratto.
- Il D.Lgs. 139/2015 introduce nell'art. 2423 c.c. il principio di rilevanza secondo cui non occorre rispettare gli obblighi di “rilevare”, “valutare”, “presentare” e “informare”, nei casi in cui la loro osservanza generi effetti irrilevanti al fine della rappresentazione “veritiera e corretta”.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

I criteri di valutazione

- Il D.Lgs. 139/2015, prevede che venga applicato ai n. 1), 7) e 8) dell'art. 2426 c.c., il metodo del costo ammortizzato, da applicare alla valutazione dei “crediti”, “debiti” e “titoli”.
- I “crediti” e i “debiti” vanno rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tengono conto del fattore temporale; per quanto concerne i “crediti” del loro presumibile valore di realizzo.

Il principio di rilevanza

- il D.Lgs. 139/2015 stabilisce che non occorre rispettare gli obblighi di rilevare, valutare, presentare, e informare, nel caso in cui la loro inosservanza non generi effetti rilevanti sulla rappresentazione veritiera e corretta (ciò ha comportato l'aggiunta del nuovo co.4, all'art. 2423, c.c.).

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Co. 4, art. 2423, c.c.: *“non occorre rispettare gli obblighi in tema di 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. La nota integrativa evidenzia l’eventuale mancato rispetto degli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa”.*

Gli effetti sugli obblighi di tenuta delle scritture contabili

- Il nuovo co. 4, art. 2423, c.c. stabilisce che *“rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili”.*

La nota integrativa

- Nella nota integrativa viene evidenziato l’eventuale mancato rispetto degli obblighi di rilevare, valutare, presentare e informare.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

La prevalenza della sostanza sulla forma

- Il D.Lgs. 139/2015 (ha modificato l'art. 2423-bis, c.c.), ha eliminato le disposizioni secondo cui le voci dell'attivo e del passivo devono essere valutate secondo la funzione economica e ha stabilito che la rilevazione e la presentazione delle voci deve avvenire in funzione della sostanza dell'operazione o del contratto, che esprime la vera essenza degli eventi.
(La modifica è coerente con la Direttiva 2013/34/UE, art. 6, co.1).
- (l'introduzione nel nostro ordinamento del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, porterebbe a contabilizzare le "operazioni di leasing" secondo il c.d. metodo finanziario, ma, non avendo il suddetto D.Lgs. modificato l'art. 2427, co. 1, n. 22, che presuppone l'adozione del metodo patrimoniale, si continua ad applicare l'impianto normativo attualmente in essere, che si basa sulla forma giuridica del contratto).

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Novità in tema di redazione del bilancio

- Ai sensi dell'art. 2423, c.c., gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio composto da "stato patrimoniale", "conto economico", "nota integrativa" e "rendiconto finanziario".
- La possibilità di non rispettare gli obblighi di bilancio, di "rilevare", "valutare", "presentare", e "informare", quando gli effetti della loro inosservanza sono irrilevanti ai fini della rappresentazione "veritiera" e "corretta".
- Il riferimento alla funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo, è stato eliminato, a favore della sostanza dell'operazione e del contratto.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Il criteri di valutazione prevedono che:
 - L'avviamento va ammortizzato secondo la sua “vita utile”, in presenza di “casi eccezionali” che né impediscono una stima corretta, entro un periodo non superiore a 10 anni.
 - I titoli vanno valutati al fair value.
- L'eliminazione dei conti d'ordine (co. 2, art. 2424, c.c.), le cui informazioni vanno indicate nella nota integrativa.
- Le spese di ricerca e pubblicità non sono più ammortizzabili, sono capitalizzabili solo i costi di sviluppo, come previsto dallo IAS 38.
- Gli aggi e i disaggi di emissione sono stati eliminati dallo stato patrimoniale.
- Una riserva di patrimonio netto va inserita a copertura di flussi finanziari (co.1, art. 2424, c.c.).

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Nello stato patrimoniale e nel conto economico vanno indicati i rapporti con le imprese sottoposte a comune controllo (c.d. società sorelle).
- Nuove voci per i derivati vengono inserite nel conto economico e nello stato patrimoniale (co.4, art. 2424, c.c.).
- La macroclasse E) relativa all'area straordinaria è stata eliminata dal conto economico (art. 2425 c.c.); i proventi e gli oneri straordinari, se di apprezzabile ammontare vanno indicati in nota integrativa.
- Tra le “immobilizzazioni finanziarie” e “nell’attivo circolante” sono state inserite nuove voci riguardanti le partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti e ai crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Nel “passivo dello Stato patrimoniale” è inserita una nuova voce relativa ai debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Tra i “proventi” e gli “oneri finanziari” del conto economico, vanno indicati separatamente i proventi e gli oneri finanziari delle imprese sottoposte al controllo delle controllanti.

I conti d'ordine

- Le garanzie prestate, gli impegni assunti, i beni di terzi presso l'impresa, non vanno più indicati in calce allo stato patrimoniale tra i “conti d'ordine”, ma nella nota integrativa.

Le componenti reddituali di natura straordinaria

- Sono state eliminate dal conto economico le voci E.20 e E.21 relative a proventi e oneri straordinari, che vanno indicati nella nota integrativa.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Bilancio delle imprese di dimensioni minori

- Il D.Lgs. 139/2015 ha modificato la disciplina del bilancio abbreviato contenuta nell'art. 2435-bis, c.c.

Lo stato patrimoniale

- Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono tenute ad esporre nello Stato patrimoniale:
 - L'importo delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
 - l'importo del corrispondente fondo (ammortamento e svalutazione);
 - l'importo netto.

Le suddette imprese potranno indicare nell'attivo dello stato patrimoniale il solo valore netto.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Il conto economico

- Le voci relative a rivalutazioni e svalutazioni di strumenti finanziari derivati D.18.d e D.19.d possono essere raggruppate rispettivamente con altre voci dedicate alle rivalutazioni e alle svalutazioni di attività finanziarie.

Il rendiconto finanziario

- Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario.

La nota integrativa

- La nuova formulazione indica le informazioni che devono essere indicate nella nota integrativa, a differenza della norma precedente che individuava le informazioni che potevano essere omesse nella nota integrativa dei bilanci redatti in forma abbreviata.

-

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Le informazioni da inserire nella nota integrativa, dei bilanci abbreviati:

- le informazioni complementari, che forniscono una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio, nel caso in cui le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non risultino adeguatamente esplicitate;
- i criteri con i quali la società ha dato attuazione al “principio della rilevanza”;
- le motivazioni che hanno indotto l'impresa a derogare alle disposizioni sulla redazione del bilancio previste dal Codice civile e l'influenza che le stesse hanno sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico;
- le voci di stato patrimoniale e conto economico oggetto di eventuale raggruppamento;

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- la situazione di non comparabilità delle voci di stato patrimoniale e conto economico;
- l'adattamento delle voci di stato patrimoniale e conto economico;
- l'appartenenza di un elemento dell'attivo o del passivo dello stato patrimoniale anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto;
- le informazioni sulle partecipazioni in imprese controllate o collegate, relativamente al metodo del patrimonio netto;
- le informazioni sul periodo di ammortamento dell'avviamento;
- I criteri applicati nella “valutazione delle voci di bilancio”, “rettifiche di valore”, “conversione dei valori espressi in moneta che non ha corso legale nello Stato”;
- I movimenti delle immobilizzazioni;
- L'ammontare dei debiti, di durata residua superiore a 5 anni, assistiti da garanzie reali (non è richiesta l'indicazione della ripartizione geografica);

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- l'ammontare degli oneri finanziari di esercizio imputati all'attivo patrimoniale;
- le informazioni riguardanti impegni, garanzie e passività potenziali che non risultano indicate nello Stato patrimoniale;
- l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;
- Il numero medio dei dipendenti;
- l'ammontare di compensi, anticipazioni e crediti, concessi ad amministratori e sindaci, le garanzie prestate a fronte di impegni assunti per loro conto;
- l'informativa sulle operazioni realizzate con parti correlate;
- la natura e l'obiettivo economico di accordi non rilevati nello stato patrimoniale;

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- la natura dei fatti di rilievo che si sono manifestati dopo la chiusura dell'esercizio, gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici generati;
- la denominazione e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato e che controlla l'impresa;
- l'informativa riguardante gli strumenti finanziari derivati.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Bilancio delle micro imprese

- Il D.Lgs. 139/2015 introduce all'art. 2435-ter c.c., un nuovo regime semplificato per la redazione del bilancio delle “micro imprese”.
- Possono redigere il bilancio in forma abbreviata le società che nel primo esercizio o successivamente, per due esercizi consecutivi, non hanno superato due dei seguenti limiti:
 - totale dell'attivo dello stato patrimoniale 175.000 euro;
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni 350.000 euro;
 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio 5 unità.
- Alle “micro imprese” vanno applicati gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione adottati dalle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Le semplificazioni previste per le micro imprese

Le micro imprese sono esonerate dalla redazione:

- del rendiconto finanziario;
- della nota integrativa, a condizione che in calce allo stato patrimoniale, vengano indicati:
 - gli impegni, le garanzie, e le passività potenziali non indicate nello stato patrimoniale;
 - i compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci.
- della relazione sulla gestione, se in calce allo stato patrimoniale sono indicate:
 - le informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società;

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- le informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio.
- Alle “micro imprese” non sono applicabili le disposizioni sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati e sulle operazioni di copertura.

La decadenza del beneficio

Le “micro imprese” devono redigere il bilancio in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo hanno superato due dei tre limiti richiesti per usufruire del regime semplificato.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Criterio del costo ammortizzato

Definizione di costo ammortizzato

Il D.Lgs. 139/2015 rinvia per la definizione di “costo ammortizzato” ai principi contabili internazionali adottati dall’Unione Europea – rileva lo IAS 39.

- Il D.Lgs. 139/2015 stabilisce che le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio (anziché al costo) con il criterio del costo ammortizzato ove applicabile, ossia nel caso in cui le caratteristiche del titolo lo consentono.
- Il “crediti” e i “debiti” vengono rilevati in bilancio secondo il criterio del “costo ammortizzato”, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo, ciò comporta la necessità di attualizzare i crediti e i debiti che, al momento della

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

rilevazione iniziale non sono produttivi di interessi o producono interessi ad un tasso significativamente inferiore a quello di mercato.

- La tecnica del costo ammortizzato (tipica dei bilanci IAS/IFRS):
 - permette una migliore rappresentazione delle componenti di reddito,
 - prevede la rilevazione degli interessi, sia attivi che passivi, sulla base del tasso di rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale.
- La norma che impone che la valutazione venga effettuata tenendo conto anche del fattore temporale (il che comporta la necessità di procedere all'attualizzazione dei crediti e dei debiti), non si applica alla valutazione dei titoli, in quanto sono rappresentati da obbligazioni emesse da società private o da titoli di debito pubblico, che producono di norma interessi in linea con quelli di mercato.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

I disaggi e aggi su prestiti

- Il metodo del “costo ammortizzato” viene applicato anche per la valutazione dei “disaggi” e degli “aggi” su prestiti.

Il D.Lgs. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai disaggi di emissione dalle voci “ratei” e “risconti” attivi e passivi dello Stato patrimoniale.

I soggetti esonerati dall'adozione del metodo del costo ammortizzato

- Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, potranno continuare a iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale;
- le micro imprese (le società che non superano i limiti di cui al nuovo art. 2435-ter, c.c.).

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Le spese di pubblicità

- Le spese di pubblicità non possono essere capitalizzate.
- L'IOC 24 in linea di principio generale considera le spese di pubblicità costi di periodo da inserire al conto economico dell'esercizio in cui vengono sostenuti.
- I costi di pubblicità possono essere capitalizzati se soddisfano le seguenti condizioni:
 - non devono essere ricorrenti;
 - non devono essere di ordinaria amministrazione;
 - devono soddisfare la caratteristica dell'eccezionalità;
 - devono essere imputati ad operazioni dalle quali la società ipotizza un duraturo ed adeguato ritorno economico.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Operazioni in essere nel bilancio 2015: l'opinione prevalente è quella di procedere alla cancellazione dei residui presenti nel bilancio 2015. La tesi prevalente da adottare, sembra quella dello IAS 38, paragrafo 69, che prevede, che nel passaggio dai principi contabili nazionali a quelli internazionali i costi di pubblicità rettificano la riserva di utili (si attende l'intervento dell'OIC).

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Costi di ricerca e sviluppo

- I costi di ricerca e sviluppo sono quelli sostenuti al fine di studiare e acquisire conoscenze per l'ottenimento di prodotti, processi e servizi nuovi o migliori rispetto a quelli già utilizzati.
- L'OIC 24 "immobilizzazioni immateriali" fornisce una definizione dei costi di ricerca e li classifica in:
 1. Ricerca di base: gli studi, le ricerche, gli esperimenti e le indagini prive di un obiettivo specifico, che servono ad accrescere le conoscenze generiche delle imprese; sono prive di uno specifico e diretto collegamento con la produzione di un bene o servizio.
 2. Ricerca applicata: gli studi, le ricerche, gli esperimenti e le indagini finalizzate ad uno specifico obiettivo individuabile nella produzione di un nuovo prodotto, di un processo o di un servizio, o, al miglioramento di attività o prodotti esistenti.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

3. Sviluppo: scaturisce dalla “ricerca applicata” e realizza i risultati conseguiti dall’attività di studio.
- Si elencano di seguito i costi maggiormente ricorrenti imputabili ai “costi di ricerca e sviluppo”:
 - I costi del personale impegnato nell’attività di ricerca e sviluppo;
 - i costi di materiali e servizi utilizzati;
 - l’ammortamento dei cespiti, nella misura in cui sono impiegati nell’attività di ricerca e sviluppo;
 - i costi indiretti, con l’esclusione delle spese generali e amministrative;
 - gli interessi passivi corrisposti per i finanziamenti impiegati nell’attività di ricerca e sviluppo.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- I costi di ricerca di base non essendo collegati ad uno specifico obiettivo vengono considerati costi di competenza del periodo in cui vengono sostenuti.
- I costi di sviluppo possono essere capitalizzati o imputati a conto economico nell'esercizio in cui vengono sostenuti, possono essere capitalizzati i costi ad utilità pluriennale nel caso in cui i benefici stimati si manifestano in più esercizi.
- I requisiti fondamentali richiesti dall'OIC per la capitalizzazione dei costi sono:
 - l'identificabilità e la misurabilità del costo, la riferibilità ad uno specifico prodotto / processo;
 - la realizzabilità del progetto (il progetto deve essere tecnicamente fattibile);
 - la recuperabilità dei costi sostenuti mediante redditi futuri.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Il rispetto dei tre requisiti rende i costi di sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, previo il consenso del collegio sindacale se esistente.
- La presenza dei costi di sviluppo in bilancio vincola la distribuzione degli utili all'esistenza di "riserve disponibili" pari al costo capitalizzato.

L'ammortamento dei costi di sviluppo

- In linea di principio l'ammortamento decorre dal momento in cui i prodotti o i processi:
 - generano utilità per l'impresa, e
 - sono disponibili per l'utilizzazione economica.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Il nuovo punto 5 dell'art. 2426 c.c. *“i costi di sviluppo sono ammortizzabili secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile determinare la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni”*.
- Il periodo massimo di ammortamento, in presenza di “casi eccezionali” e di situazioni in cui la “vita utile” dei costi di sviluppo non è determinabile in modo attendibili, deve essere stabilito da ciascuno degli Stati membri, e non può essere inferiore a 5 anni né superiore a 10 anni.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

L'avviamento

- Il D.Lgs. 139/2015 ha modificato la disciplina dell'avviamento ponendo l'attenzione sul "periodo di ammortamento".
- La disciplina antecedente il D.Lgs. 139/2015 prevedeva che l'avviamento venisse ammortizzato in modo sistemico entro un periodo di 5 anni; è consentito ammortizzare l'avviamento in un periodo eccedente i 5 anni, la cui durata non sia superiore a quella stimata di utilizzazione, e sia adeguatamente motivato nella nota integrativa.
- L'OIC 24 stabilisce che, l'ammortamento dell'avviamento superiore a 5 anni, non deve eccedere i 20 anni. Le motivazioni che inducono a stimare la durata dell'avviamento in un periodo superiore a 5 anni devono essere specifiche e non generiche e collegabili alla realtà e tipologia dell'impresa.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- le lett. d), e) co.8, art. 6, del D.Lgs. 139/2015 modificano rispettivamente la disciplina degli “oneri pluriennali” e “dell’avviamento”, per effetto di tale modifica l’avviamento non deve più essere ammortizzato entro un periodo di 5 anni, ma in funzione della sua vita utile.
- Il nuovo art. 2426, punto 6, c.c. dispone che l’ammortamento dell’avviamento va effettuato secondo la sua vita utile, nei casi eccezionali in cui non è possibile determinare la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni.
- L’avviamento iscrivibile nell’attivo patrimoniale con il consenso del collegio sindacale, ove esistente, è quello acquisito a titolo oneroso nei limiti del costo sostenuto.
- (tale modifica, in tema di ammortamento dell’avviamento, può non essere applicata alle operazioni in essere che non hanno esaurito i loro effetti in bilancio).

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Ripristino di valore

- Il D.Lgs. 139/2015 stabilisce che la disposizione per cui il venir meno dei motivi che hanno indotto alla svalutazione di una immobilizzazione comporta il ripristino del valore originario, non si applica all'avviamento.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Le azioni proprie in portafoglio

- Il D.Lgs. 139/2015 allinea il trattamento contabile delle azioni proprie in portafoglio alla prassi internazionale.
- Le azioni proprie vanno iscritte in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto.
- Sono state eliminate le voci dell'attivo dello stato patrimoniale riferite alle azioni proprie (voce B.III.4 e voce C.III.5) e la riserva per azioni proprie in portafoglio (voce A.IV del patrimonio netto), che viene sostituita dalla nuova voce A.X del patrimonio netto riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.
- Il D.Lgs 139/2015 non consente l'iscrizione nell'attivo di stato patrimoniale delle azioni proprie, introduce il nuovo co.7, art. 2424-bis, c.c. *“le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2357-ter, co.3”*.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- L'acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, di segno negativo, invece della costituzione di una riserva indisponibile (pari al valore delle azioni proprie), iscritta nell'attivo del bilancio.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Iscrizione delle poste in valuta

- Il D.Lgs. 139/2015, art. 6, co. 8, let. h), nel riformulare l'art. 2426 c.c. precisa che, l'obbligo di valutazione al tasso di cambio vigente, alla data di riferimento del bilancio, sussiste solo per le poste che hanno natura monetaria.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Componenti di natura straordinaria

- Il D.Lgs. 139/2015 ha eliminato la disposizione relativa all'indicazione nel bilancio numerico delle voci relative ai proventi straordinari e agli oneri straordinari del Conto economico, viene eliminata l'intera area E, nello specifico le voci E.20 e E.21 del Conto economico, che si riferiscono rispettivamente ai proventi e agli oneri straordinari.
- L'importo e la natura dei rispettivi elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali, va indicato in nota integrativa.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Imprese sottoposte al controllo delle controllanti – c.d. “imprese sorelle”

- Il D.Lgs. 139/2015, ha modificato degli schemi di stato patrimoniale e conto economico, con l'introduzione di specifiche voci relative ai rapporti intercorsi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti (c.d. “imprese sorelle”).
- Nell'attivo di Stato patrimoniale sono state inserite nuove voci tra le “immobilizzazioni finanziarie” e “l'attivo circolante” relative alle “partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti” e, ai “crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti”.
- Nel passivo di Stato patrimoniale è stata inserita una nuova voce relativa ai “debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti”.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Nel conto economico, tra i proventi e gli oneri finanziari vengono distintamente indicati i “proventi e gli oneri, da e verso, “imprese sottoposte al controllo delle controllanti”.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

La relazione di revisione

- La “relazione di revisione” comprende un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio; con il D.Lgs. 139/2015 il revisore deve pronunciarsi anche sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge.
- Il giudizio deve contenere una dichiarazione formulata sulla base delle “conoscenze maturate, della comprensione dell’impresa e del relativo contesto, acquisito nel corso dell’attività di revisione legale, circa l’eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione”.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Nel caso in cui vengano identificati errori significativi, il revisore deve fornire “informazioni sulla natura di tali errori”.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

I conti d'ordine

- Il D.Lgs. 139/2015 ha eliminato la disposizione relativa all'indicazione, in calce allo stato patrimoniale, tra i "Conti d'ordine", delle garanzie prestate, impegni assunti, e beni di terzi presso l'impresa; ha stabilito che l'informativa su impegni, garanzie e passività potenziali, venga fornita in "nota integrativa".
- È stato modificato l'art. 2424 c.c., con l'abrogazione del co. 3, ai sensi del quale *"in calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine"*.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Viene sostituito l'art. 2427, co. 1, n. 9, c.c. ai sensi del quale la nota integrativa vede indicare *“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”*.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Il rendiconto finanziario

- Il nuovo art. 2425-ter c.c. prevede che dal rendiconto finanziario risultino:
 - l'ammontare e la compensazione delle disponibilità liquide all'inizio e alla fine dell'esercizio;
 - I flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, di investimento e di finanziamento, ivi comprese con autonoma indicazione, le operazioni con i soci.
- Sono esonerati dalla redazione del rendiconto finanziario, i seguenti soggetti:
 - Le società che redigono il "bilancio in forma abbreviata" ex art. 2435-bis, c.c.;
 - Le "micro imprese".

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

Il bilancio consolidato

- L'art. 7 del D.Lgs. 139/2015 apporta modifiche alla disciplina del bilancio consolidato contenuta nel D.Lgs. n. 127 del 1991, il quale ha recepito le Direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati (ora abrogate dalla Dir. 2013/34/UE), volte a fornire un quadro fedele della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico delle società attraverso i conti annuali.
- I soggetti tenuti a predisporre il bilancio consolidato sono: “le S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., che possiedono una partecipazione di controllo in un'altra società, nonché gli enti pubblici, le cooperative e le mutue assicuratrici che controllano una S.p.a., S.a.p.a., S.r.l.

D. D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139Lgs

- Le “imprese controllanti” sono esonerate da tale obbligo se, per due esercizi consecutivi non hanno superato due dei seguenti limiti:
 - 17.500.000 euro negli attivi patrimoniali, dal 1° gennaio 2016 il limite è stato elevato a 20.000.000 euro;
 - 35.000.000 euro di ricavi (vendite e prestazioni di servizi), dal 1° 2016 il limite è stato elevato a 40.000.000 euro;
 - 250 dipendenti occupati in media nell’anno.
- L’esonero di cui sopra, prima della pubblicazione del Decreto bilanci non veniva applicato nel caso in cui la controllante o una delle controllate avesse emesso titoli quotati in borsa (art. 27, co.2).
- Dal 1° gennaio 2016, tale comma viene sostituito dal seguente: “l’esonero previsto dal comma precedente 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. 27 gennaio 2010, n. 39.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Una nuova ipotesi di esonero si ha nel caso in cui la società controlli esclusivamente imprese che possono essere escluse dal consolidamento ai sensi dell'art. 28 (come modificato dall'art. 7, co.2, del D.Lgs. 139/2015) e precisamente:
 - La loro inclusione sarebbe irrilevante al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica del gruppo;
 - l'esercizio effettivo dei diritti della "controllante" è sottoposto a gravi e durature restrizioni;
 - in casi eccezionali, in cui non è possibile ottenere tempestivamente, o senza spese sproporzionate, le necessarie informazioni alla redazione del bilancio consolidato;
 - le loro azioni o quote sono possedute esclusivamente allo scopo della successiva alienazione.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- Al fine di esonerare una “controllata” dalla redazione del bilancio consolidato, la lett. e), co.1, art.7 del D.Lgs., interviene su una delle condizioni richieste dal co. 4, lett. a) dell’art. 27, D.Lgs. 127/1991, secondo cui per poter esonerare una “controllata” dalla redazione del bilancio consolidato, il bilancio consolidato della controllante deve essere redatto e sottoposto a controllo non solo in base al diritto interno o al diritto di un altro Stato membro dell’Unione Europea, ma anche in conformità ai principi contabili internazionali adottati nell’Unione Europea, viene così recepita la precisazione contenuta nell’art. 23, par.8, Dir. n. 2013/34/UE.
- Altro caso di esonero si ha nel caso di “subholding”, l’impresa “controllante” è a sua volta controllata per il 95% da altra impresa, o nel caso in cui la redazione del bilancio consolidato non sia richiesta almeno 6 mesi prima della fine dell’esercizio da tanti soci che rappresentano il 5% del capitale.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139

- La controllante deve:
 - Aver sottoposto a controllo il bilancio consolidato in Italia o in altro Stato UE, e
 - la controllata non deve aver emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati italiani o dell'UE.

D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139