

**La riclassificazione del conto
economico e dello stato patrimoniale
LE NOVITÀ INTRODOTTE
DAL D.LGS. 139/2015
SUGLI SCHEMI DI BILANCIO**

DIRETTIVA 34/2013/UE

Gli aspetti principali

1. Sostituisce le direttive 78/660/CEE («**IV Direttiva**») e 83/349/CEE («**VII Direttiva**») e modifica la direttiva 2006/43/CE (revisione legale)
2. Concerne il bilancio di **esercizio** e il bilancio **consolidato** redatti secondo i principi contabili nazionali
3. Concerne la revisione legale dei conti (**tipologia di relazione e giudizio di coerenza**)
4. Il motto che ha guidato gli estensori della nuova direttiva è stato «**Think Small First**» - «Pensare anzitutto in piccolo»
5. Si rivolge a **SPA, a SAPA, a SRL** e a società di persone (Snc o Sas) qualora i **soci siano società di capitali**.
6. E' entrato in vigore a partire dagli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2016 (**DATI COMPARATI DA RIESPRIMERE CON LE NUOVE REGOLE**)

DIRETTIVA 34/2013/UE

Gli obiettivi principali

1. **Ridurre gli oneri amministrativi** a carico soprattutto delle PMI;
2. **Migliorare la comparabilità** dell'informativa resa con i bilanci;
3. **Tutelare l'interesse degli utilizzatori** dei bilanci attraverso una corretta rappresentazione delle informazioni contabili più rilevanti.

Recepimento in Italia

D.LGS. 18 AGOSTO 2015, N. 139: si applica a tutte le società di capitali che redigono il bilancio di esercizio e consolidato secondo il Codice civile (G.U.R.I. n. 205 del 4 settembre 2015: entrata in vigore il 19 settembre 2015)

Previsto esplicitamente intervento OIC per declinazione prescrizioni di legge.

IL RUOLO DELL'OIC – Organismo italiano di contabilità

L'art. 20 del DL 91/14 (L. 116/14) riconosce il ruolo e le funzioni svolte dall'OIC in ambito nazionale ed internazionale quale "*standard setter*"

I compiti dell'OIC

1. **emana i principi contabili nazionali** utilizzati per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del c.c.,
2. **fornisce supporto** all'attività del Parlamento e degli organi governativi in materia di normativa contabile,
3. **esprime pareri** alle altre istituzioni pubbliche.

Ruolo nella riforma dei bilanci

L'art. 12 della riforma contabile stabilisce un **preciso compito dell'OIC per l'implementazione delle nuove norme**. L'art. 12, comma 3 del D.Lgs. 139/2015 stabilisce: «*L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto*».

I NUOVI OIC

DEFINITIVI

DATA	PRINCIPIO
DICEMBRE 2016	9 PERDITE DI VALORE 10 RENDICONTO 12 SCHEMI BILANCIO 13 RIMANENZE 14 DISPONIBILITÀ LIQUIDE 15 CREDITI 16 MATERIALI 17 CONSOLIDATO 18 RATEI E RISCONTI 19 DEBITI 20 TITOLI 21 PARTECIPAZIONI 23 LAVORI IN CORSO 24 IMMATERIALI 25 IMPOSTE 26 OPERAZIONI IN VALUTA 28 PATRIMONIO NETTO 29 CAMBIAMENTI PRINCIPI 31 FONDI RISCHI 32 DERIVATI

ULTERIORI MODIFICHE AGLI OIC?

DA EMETTERE?

OIC 11: Finalità e postulati di bilancio

OIC 4: Fusioni e scissioni con inserimento anche di conferimento ed esclusione della possibilità di stornare il disavanzo da fusione non recuperabile a patrimonio netto in linea con nuove disposizioni per il bilancio consolidato (probabile)

OIC 6: ristrutturazione debiti per aggiornare il documento al nuovo principio di costo ammortizzato

D.LGS. 139/2015: LE PRINCIPALI NOVITA'

Modifica articoli codice civile

- **schemi di bilancio** integrati e modificati
- **abolizione conti d'ordine**
- **obbligo** predisposizione **rendiconto finanziario** (per categorie dimensionali)
- norme generali sulle **valutazioni**
- introduzione obbligo contabilizzazione **strumenti finanziari derivati**

Impatti contabili

Differenze tra i valori determinati secondo il nuovo principio contabile e quelli determinati secondo quello precedente:

- «di **apertura**» = aggiustamenti da apportare agli elementi del patrimonio esistenti al 1/1/2016, determinati in accordo alle precedenti disposizioni legislative, affinché lo stesso sia espresso secondo le nuove norme;
- «**prospettici**» = che si produrranno a partire dal 2016 sui conti economici, sugli aggregati economico/finanziari e sugli indicatori di performance conseguenti ai nuovi modelli valutativi e criteri di misurazione delle poste di bilancio.

ART. 2423: REDAZIONE DEL BILANCIO

1. *Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal **RENDICONTO FINANZIARIO** e dalla nota integrativa.*
4. *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.***

IRRILEVANZA

La direttiva 2013/34/UE, all'art. 2, punto 16, fornisce la seguente definizione di "RILEVANTE": lo stato dell'informazione quando la **sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio dell'impresa.** La rilevanza delle singole voci è giudicata nel contesto di altre voci analoghe.

ART. 2423-bis: PRINCIPI DI REDAZIONE

1. Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:
- 1) la valutazione delle voci deve essere fatta **secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività**, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
 - 1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto

SOSTANZA?

Ci si attendeva un intervento OIC per il leasing (da patrimoniale e finanziario) ma nell'OIC 12 n. 65 sul CE B) 8) si è confermata la vecchia impostazione

Transizione nuove norma

Il Decreto consente di applicare in modo prospettico (cioè senza modificare i dati di apertura) i cambiamenti nei criteri di misurazione di alcune voci:

- **DEBITI, CREDITI e TITOLI iscritti nel bilancio nel 2015 potevano continuare ad essere misurati con gli stessi criteri.**
- **L'AVVIAMENTO nel bilancio 2015 può continuare il piano di ammortamento originario**, senza necessità che sia allineato alla nuova normativa (D.Lgs. 139/2015, art. 12, comma 2 – OIC 24 n. 103)

D.LGS. 139/2015: LE PRINCIPALI NOVITA'

MODULARITÀ

La nuova direttiva introduce il **concetto di «modularità» del bilancio**, che dovrà essere «completo» solo per le imprese che non possono – in base alle proprie dimensioni – avvalersi delle norme semplificate in materia di:

- composizione e schemi di bilancio
- nota integrativa
- relazione sulla gestione
- criteri di valutazione

3 CATEGORIE

Micro imprese

Bilancio
abbreviato

Ordinario

CATEGORIE DIMENSIONALI ED ESENZIONI

Tipo	Attivo Stato Patrimoniale	Ricavi	Dipendenti in media	Esenzioni
Micro imprese	175.000	350.000	5	Derivati Rendiconto finanziario Nota integrativa Relazione sulla gestione
Imprese che possono redigere il bilancio abbreviato	4.400.000	8.800.000	50	Rendiconto finanziario Nota integrativa limitata ad alcune voci Relazione sulla gestione, se inserite talune informazioni in nota integrativa
Tutte le altre	oltre	oltre	oltre	Nessuna

ESENZIONI BILANCIO ABBREVIATO

Quali?

1. Facoltà di iscrivere i **titoli immobilizzati al costo di acquisto**, i **crediti al valore di presumibile realizzo** e i **debiti al valore nominale** (2435-bis n. 8),
2. Nota integrativa minima:
 - criteri di valutazione (2427 n. 1)
 - movimenti delle immobilizzazioni (2427 n. 2)
 - debiti di durata residua superiore a cinque anni (2427 n. 6 senza indicazione ripartizione geografica)
 - oneri finanziari imputati ai valori dell'attivo (2427 n. 8)
 - impegni e garanzie (2427 n. 9)
 - ricavi e costi di entità eccezionale (2427 n. 13),
 - numero medio dipendenti (2427 n. 15 anche senza categorie),
 - compensi, crediti e anticipazioni ad amministratori e sindaci (2427 n. 16),
 - operazioni con parti correlate con limitazione a maggiori azionisti, amministratori organi di controllo e partecipate (2427 n. 22-bis – 2435-bis n. 6),
 - accordi non risultanti da stato patrimoniale (2427 n. 22-ter)
 - eventi successivi (2427 n. 22-quater)

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Immobilizzazioni materiali

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.

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Immobilizzazioni finanziarie

B. Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria [...]:

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

1) partecipazioni in:

a) imprese controllate;

b) imprese collegate;

c) imprese controllanti;

d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

d-bis) altre imprese;

2) crediti:

a) verso imprese controllate;

b) verso imprese collegate;

c) verso controllanti;

d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

d-bis) verso altri;

3) altri titoli;

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

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Crediti – attivo circolante

C) Attivo circolante [...]:

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) verso clienti;

2) verso imprese controllate;

3) verso imprese collegate;

4) verso controllanti;

5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

5-bis) crediti tributari;

5-ter) imposte anticipate;

5-quater) verso altri.

Totale.

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Attività finanziarie -Ratei

C) Attivo circolante (...):

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.

Totale.

D) **Ratei e risconti.** ~~con separata indicazione del disaggio su prestiti~~

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Patrimonio netto

A) Patrimonio Netto:

I - Capitale.

II - Riserva da soprapprezzo delle azioni.

III - Riserve di rivalutazione.

IV.- Riserva legale.

V.- Riserve statutarie.

VI.- ~~Riserva per azioni proprie in portafoglio.~~ Altre riserve,
distintamente indicate.

VII.– Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari
attesi.

VIII.- Utili (perdite) portati a nuovo.

IX - Utile (perdita) dell'esercizio.

X – Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Debiti

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.

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Fondi rischi

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
- 2) per imposte, anche differite;
- 3) **strumenti finanziari derivati passivi;**
- 4) altri.

Ratei e risconti

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

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Proventi oneri finanziari

C) Proventi e oneri finanziari:

15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

16) altri proventi finanziari:

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;

c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Rettifiche di valore

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.

NUOVO SCHEMA DI BILANCIO

Abolizioni componenti straordinarie

~~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).~~

Straordinari?

il punto 13) dell'art. 2427 stabilisce chiaramente l'obbligo di evidenziare nella nota integrativa «l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali» (art. 2427 – valido anche per i bilanci abbreviati)

Conti d'ordine?

ABOLITI – informativa in nota integrativa

LA NOTA INTEGRATIVA E LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

NOTA INTEGRATIVA

Funzione

Fornire l'analisi e l'illustrazione dei dati contenuti negli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico, al fine di fornire una rappresentazione **chiara, veritiera e corretta** della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale dell'impresa in funzionamento. Si pone pertanto l'obiettivo di **illustrare i valori contabili** che trovano rappresentazione all'interno dei prospetti, integrandosi in modo stretto e complementare con i medesimi.

Riferimenti

- Artt. **2427 e 2427 bis** Codice Civile
- Tutti i **principi contabili** nazionali indicano le informazioni da fornire nella nota integrativa in merito all'oggetto del principio
- **Quaderno ASSIREVI** – riepilogo informativa richiesta da norme di legge o principi contabili

NOTA INTEGRATIVA

Contenuto

A livello di contenuti, il Legislatore nazionale **non ha definito uno schema obbligatorio di Nota integrativa**, così come invece ha fatto per Stato patrimoniale e Conto economico che più facilmente si prestavano a tale previsione, ma ha semplicemente prescritto un **contenuto di tipo cogente**.

Sequenza informativa

Comma 2 Art. 2427:

*«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.**»*

NOVITÀ NOTA INTEGRATIVA

2015

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;

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;

2016

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

9) ~~gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale...~~ **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;**

NOVITÀ NOTA INTEGRATIVA

2015

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

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

16) l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria;

2016

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

~~13) la composizione delle voci: "proventi straordinari" e "oneri straordinari" del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile~~ **l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;**

16) l'ammontare dei compensi, **delle anticipazioni e dei crediti concessi** agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, **precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;**

NOVITÀ NOTA INTEGRATIVA

2015

Non presenti

2016

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

24) **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;**

25) **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;**

26) **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**

NOVITÀ NOTA INTEGRATIVA

2015

Art. 2427-bis (Informazioni relative al valore equo [fair value] degli strumenti finanziari).

1. 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

2016

Art. 2427-bis (Informazioni relative al valore equo degli strumenti finanziari).

1. 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;**

c) **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;**

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

e) **una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.**

NOVITÀ NOTA INTEGRATIVA

2015

- 2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 1, sono considerati strumenti finanziari derivati.....
- 3. Il fair value è determinato con riferimento:...
- 4. Il fair value non è determinato se l'applicazione....

2016

- 2. Spostato 2426**
- 3. Spostato 2426**
- 4. Spostato 2426**

NOVITÀ NOTA INTEGRATIVA

2015

22-bis) le **operazioni realizzate con parti correlate**, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;

2016

22-bis) le **operazioni realizzate con parti correlate**, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse ~~siano rilevanti e~~ non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;

RELAZIONE SULLA GESTIONE

Funzione

La Relazione sulla gestione **non fa parte dei documenti del bilancio di esercizio**, ma ha la funzione di corredare il bilancio stesso con informazioni **utili per una migliore comprensione della situazione patrimoniale-finanziaria e della dinamica reddituale** dell'impresa in funzionamento. In particolare, **deve riportare** informazioni **sull'ambiente di riferimento in cui opera l'azienda**, sulle **prospettive di continuità** e sui **programmi futuri di gestione** della stessa.

Riferimenti

- Artt. 2428 Codice Civile
- Documento CNDCEC 2009

NOVITÀ RELAZIONE SULLA GESTIONE

2015

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

2016

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

RELAZIONE SULLA GESTIONE

Contenuto da CC

*Un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una **descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.***

Tale analisi deve contenere, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori economico-finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale.

CNDCEC

Il CNDCEC ha definito un sistema “modulare” secondo il quale le imprese di maggiori dimensioni sono tenute a fornire più informazioni rispetto a quelle di minori dimensioni. (documento 14 gennaio 2009)

RELAZIONE SULLA GESTIONE

Tipologia informativa

- 1° livello – TUTTE LE IMPRESE
- 2° livello – IMPRESE DI GRANDI DIMENSIONI

Grandi dimensioni

- totale attivo pari a € **43.000.000**;
- ricavi di vendita e delle prestazioni pari a € **50.000.000**;
- numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a **250**.

ANALISI RISCHI E INCERTEZZE

COMPRENDERE IL CONTESTO IN CUI SI OPERA



IDENTIFICARE I RISCHI



VALUTARE I RISCHI



INDIVIDUARE AZIONI DI MITIGAZIONE

RISCHI E INCERTEZZE

Comprendere contesto

comprendere mercato in cui si opera, al fine di individuare i rischi e le incertezze a cui si è maggiormente esposti. La gestione di tali rischi deve essere coerente con il raggiungimento dei propri obiettivi strategici

Identificare rischi

identificare i rischi inerenti (o rischi potenziali). Esistono numerose metodologie a supporto di tale attività, ma in generale l'identificazione dei rischi può avvenire partendo da mappe di rischi standard che costituiscono un punto di riferimento di partenza. L'individuazione del contesto di cui al punto precedente è importante per identificare, rispetto all'elenco di partenza, se la società è esposta ad uno o più di tali rischi

RISCHI E INCERTEZZE

Valutare rischi

valutazione di ogni singolo rischio in termini di impatto e probabilità di accadimento (ad esempio attribuendo i valori alto-medio-basso), non considerando, in questa fase, l'effetto di eventuali azioni di mitigazione poste in essere

Mitigare rischi

sebbene il comma 1 dell'art. 2428 c.c. non richieda esplicitamente di inserire le azioni di mitigazione attuate dalla società con riferimento ai rischi descritti, la loro indicazione, come detto, può rappresentare un'opportunità per rendere le informazioni pubblicate maggiormente complete ed esaustive aumentando nel contempo la loro trasparenza e qualità e la reputazione aziendale.

RELAZIONE SULLA GESTIONE

INDICATORI ECONOMICO-FINANZIARI

1° livello

Serie storiche (2-5 anni) per I ricavi delle vendite, valore della produzione o risultato anteimposte

Risultati parziali: MOL, Risultato operativo, EBIT normalizzato, EBIT integrale

Margine e quoziente primario e secondario di struttura; quoziente di indebitamento finanziario e complessivo

2° livello

Conto economico riclassificato secondo il criterio funzionale

ROE; ROI; ROS

Stato patrimoniale riclassificato secondo il criterio finanziario

Margine e quoziente di disponibilità; margine e quoziente di tesoreria

RELAZIONE SULLA GESTIONE

INDICATORI NON FINANZIARI

Tali indicatori sono misure quantitative, ma non monetarie, determinate al fine di fornire informazioni che non possono essere colte attraverso i soli indicatori finanziari.

Nella formulazione dei menzionati indicatori, possono essere tenuti in considerazione i seguenti aspetti:

- *posizionamento sul mercato;*
- *customer satisfaction;*
- *efficienza dei fattori produttivi e dei processi produttivi;*
- *innovazione.*

Il CNDCEC ritiene che tali informazioni debbano essere rappresentate solo se effettivamente necessarie per comprendere l'andamento ed il risultato realizzato dall'impresa e, specificamente, solo se in assenza di tali informazioni il bilancio non sia sufficientemente trasparente

INDICATORI SUL PERSONALE E SULL'AMBIENTE

INFORMAZIONI SUL PERSONALE

Obbligatorie:

- **morti sul lavoro**, per i quali è stata definitivamente accertata una responsabilità aziendale;
- **infortuni gravi sul lavoro**, per i quali è stata definitivamente accertata una responsabilità aziendale;
- **addebiti in ordine a malattie professionali su dipendenti** o ex dipendenti e cause di mobbing, per cui la società è stata dichiarata definitivamente responsabile.

Facoltative:

- **iniziative volte a trasformare** forme di **lavoro precario** in contratti di lavoro **a tempo indeterminato**;
- **investimenti in sicurezza**.

INFORMAZIONI SULL'AMBIENTE

Obbligatorie:

- **danni causati all'ambiente** per cui la società è stata dichiarata colpevole in via definitiva;
- **sanzioni o pene** definitive inflitte alla società per **reati o danni ambientali**;
- **emissioni di gas ad effetto serra** ex L. 316/2004.

Facoltative:

- **investimenti e costi ambientali**;
- **politiche di smaltimento e riciclaggio dei rifiuti**;
- **certificazioni** (come ad esempio SA 8000; Emas; Iso 14000)
- **emissioni di gas serra** ex L. 316/2004 ed eventuali **certificazioni verdi**, se la società non rientra in un settore per il quale tale informativa è obbligatoria.

OIC 11 E 12

FINALITÀ POSTULATI

COMPOSIZIONE E SCHEMI DI

BILANCIO

FINALITÀ E POSTULATI

SCOPO PRINCIPI CONTABILI

1. *Interpretare in chiave tecnica le norme di legge in materia di bilancio.*
2. *Integrare le norme di legge dove risultano insufficienti.*
3. *Fornire indicazioni sulla informativa in nota integrativa*

FINALITÀ BILANCIO

1. *Fornire una **periodica ed attendibile conoscenza, del risultato economico** conseguito nell'esercizio della connessa valutazione e composizione del patrimonio aziendale, in modo da esprimere la situazione patrimoniale dell'impresa nonché la sua **situazione finanziaria***
2. *Fornire elementi **informativi essenziali affinché il bilancio d'esercizio possa assolvere la sua funzione di strumento d'informazione patrimoniale, finanziaria ed economica** dell'impresa attraverso la redazione di una nota integrativa completa e puntuale*

FINALITÀ E POSTULATI

POSTULATI

1. *Utilità del bilancio d'esercizio per i destinatari e completezza dell'informazione.*
2. **Prevalenza degli aspetti sostanziali** su quelli formali.
3. **Comprensibilità** (chiarezza).
4. **Neutralità** (imparzialità).
5. *Incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con l'inclusione delle valutazioni prospettive dell'investitore (utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio).*
6. **Prudenza.**
7. *Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale.*
8. **Comparabilità.**
9. *Omogeneità.*
10. **Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione.**
11. **Competenza.**
12. **Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio.**

CLASSIFICAZIONE VOCI CONTO ECONOMICO

A5 – ALTRI RICAVI

- 1. Proventi di attività accessorie (es: fitti attivi, canoni,*
- 2. Plusvalenze non finanziarie es: alienazione cespiti,*
espropri, operazioni straordinarie, riorganizzazioni)
- 3. Ripristini di valore (sia di immobilizzi che di circolante)*
- 4. Sopravvenienze (es: rilascio di fondi esuberanti prima accantonati nei costi operativi)*
- 5. Diversi (es: rimborsi assicurativi, liberalità, prescrizione debiti)*
- 6. Contributi in conto esercizio (natura di integrazione di ricavi o di riduzione di costi legati all'attività caratteristica od accessoria ma non finanziaria – ad esempio minori interessi)*

B13 – ALTRI ACCANTONAMENTI

*Accantonamenti per fondi oneri diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B, C o D e diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati (esempio: **garanzia prodotti, manutenzione ciclica, buoni sconti e concorsi a premio, manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili, costi da sostenere dopo la chiusura della commessa, perdite previste su commesse etc**)*

CLASSIFICAZIONE VOCI CONTO ECONOMICO

B14 – ONERI DIVERSI

1. **Minusvalenze non finanziarie** (alienazione cespiti, espropri, operazioni straordinarie, riorganizzazioni etc)
2. **Sopravvenienze passive** (perdite su crediti eccedenti le svalutazioni)
3. **Imposte indirette, tasse e contributi** (es: registro, ipotecaria e catastale, tassa concessioni governative bollo, imposte di fabbricazione etc, ma anche IVA indetraibile se non è un costo accessorio di acquisto)
4. **Costi ed oneri diversi non finanziari** (es: contributi ad associazioni sindacali e di categoria, omaggi ed articoli promozionali, liberalità, abbonamenti o costo acquisto di giornali, spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari e per altri adempimenti societari, costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci, differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto, oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, perdite di caparre a titolo definitivo, oneri per multe, ammende e penalità)

RICLASSIFICAZIONE COMPONENTI STRAORDINARI

REGOLA



- 1. INDIVIDUARE NATURA DEL COSTO E RICAVO**
- 2. ISCRIVERE NELLE STESSE VOCI IN CUI SI SAREBBE REGISTRATO LA STESSA TIPOLOGIA DI COSTO ORDINARIO**
- 3. OIC 12 DA INDICAZIONI SU COSTI/RICAVI DI NATURA UNIVOCA (ES: PLUS MINUS VALENZE) MENTRE LASCIA AL REDATTORE L'INDIVIDUAZIONE DELLA CORRETTA CLASSIFICAZIONE DI VOCI COMPLESSE (ES: ONERI RISTRUTTURAZIONE)**

RICLASSIFICAZIONE COMPONENTI STRAORDINARI

OIC 12 2004	OIC 12 2016
Oneri ristrutturazione	Scelta redattore
Ristrutturazione debito	C16d proventi finanziari diversi
Plus minus operazioni straordinarie	Proventi diversi, oneri diversi di gestione
Plus minus cespiti	Proventi diversi, oneri diversi di gestione
Svalutazioni ripristini di valore	A seconda della voce di stato patrimoniale interessata (es: magazzino). Voci incerte scelta redattore
Furti e ammanchi	A seconda della voce di stato patrimoniale interessata (es: cassa). Voci incerte scelta redattore

RICLASSIFICAZIONE COMPONENTI STRAORDINARI

OIC 12 2004	OIC 12 2016
Perdite o danneggiamenti di beni	A seconda della voce di stato patrimoniale interessata (es: fabbricato). Voci incerte scelta redattore
Liberalità ricevute	Proventi diversi
Multe penalità	Oneri diversi di gestione
Contenzioso su operazioni straordinarie	A seconda della voce di stato patrimoniale interessata (es: fabbricato). Voci incerte scelta redattore
Contributi in conto esercizio	Proventi diversi
Imposte esercizi precedenti	Voce 20 imposte dirette Indirette B14