

I nuovi bilanci delle imprese

Sintesi didattica delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015

di Emanuele Perucci

Il decreto legislativo n. 139/2015 ha recepito nell'ordinamento italiano le modifiche introdotte a livello comunitario con la direttiva n. 34/2013 in materia di bilanci d'esercizio e consolidati.

Le novità decorrono dal 1° gennaio 2016 e riguardano la struttura e i principi fondamentali del bilancio, nonché i criteri di valutazione e contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura.

In tema di **struttura del bilancio**, con la modifica degli artt. 2423 e 2435-*bis* del codice civile, vengono introdotte semplificazioni per le imprese di minori dimensioni e contemporaneamente obblighi aggiuntivi per quelle di dimensioni maggiori.

Il nuovo art. 2423 prevede l'obbligo di includere nel bilancio anche il rendiconto finanziario, che va ad aggiungersi allo stato patrimoniale, al conto economico ed alla nota integrativa.

Ai principi generali della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economia della società, si aggiunge il **principio della rilevanza o materialità** (art. 2423, co. 4 c.c.) secondo cui «*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*». In sostanza, rimanendo fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili, gli amministratori possono scegliere la modalità con cui rappresentare i fatti aziendali in modo tale da facilitare la lettura del bilancio, con l'onere di illustrare nella nota integrativa i criteri con i quali hanno attuato il principio di rilevanza. Ne discende che la valutazione della rilevanza avviene solo al momento di redigere il bilancio, mentre tutte le operazioni devono continuare ad essere accuratamente rilevate negli appositi libri contabili.

L'introduzione della categoria delle **micro-imprese** (nuovo art. 2435-*ter* c.c.) rappresenta, ai fini rendicontativi, una delle novità più significative, nel rispetto dell'obiettivo della direttiva comunitaria di favorire il tessuto economico prevalente sul territorio. Si parla di micro-impresa quando la società, per due esercizi consecutivi, non supera due dei seguenti parametri:

- totale attivo dello stato patrimoniale di 175.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni di 350.000 euro;
- 5 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Le micro-imprese sono esonerate dall'obbligo di redigere il rendiconto finanziario e la nota integrativa, a condizione che siano comunque fornite le informazioni relative all'importo totale degli impegni, garanzie e passività potenziali di vario genere non risultanti dallo stato patrimoniale e all'importo dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi ad amministratori e sindaci. A tali semplificazioni si aggiunge l'esonero dall'obbligo di presentare la relazione sulla gestione, purché le informazioni relative alle eventuali azioni proprie o di società controllanti siano riportate in calce allo stato patrimoniale.

I nuovi bilanci in sintesi a partire dal 1° gennaio 2016

Tipologia società	Attivo stato patrimoniale	Ricavi netti	Media dipendenti	Composizione bilancio
Grande (art. 2423)	Oltre 4.400.000 euro	Oltre 8.800.000 euro	50	S.P. + C.E. + N.I. + rendiconto finanziario
Piccola (art. 2435-bis)	Fino a 4.400.000 euro	Fino a 8.800.000 euro	Fino a 50	S.P. + C.E. + N.I.
Micro (art. 2435-ter)	Fino a 175.000 euro	Fino a 350.000 euro	Fino a 5	S.P. + C.E.

Con riferimento allo **stato patrimoniale**, le semplificazioni principali riguardano:

- l'eliminazione della previsione di dover detrarre dal costo storico delle immobilizzazioni materiali ed immateriali gli ammortamenti e le svalutazioni;
- l'eliminazione della sezione relativa ai conti d'ordine

Entrambe le informazioni saranno d'ora in avanti presenti nella nota integrativa. Analogamente a quanto avviene nei bilanci ordinari, quindi, il valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali viene ora riportato al lordo di ammortamenti e svalutazioni.

Limitatamente al bilancio in forma ordinaria, inoltre, le azioni proprie non potranno più essere iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante, ma dovranno essere indicate con segno negativo all'interno del patrimonio netto in un'apposita riserva, mentre i costi di ricerca non potranno più essere capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali. I costi di sviluppo, al contrario, sono ammortizzati secondo la loro vita utile e solo in casi eccezionali in cui non sia possibile effettuare una stima attendibile della vita utile dei progetti di sviluppo, in un periodo non superiore a cinque anni.

Novità anche in tema di avviamento, fino ad ora ammortizzabile in un periodo non superiore a cinque esercizi, con facoltà di ampliare il periodo di ammortamento purché non superiore all'effettiva vita utile e fatta salva un'adeguata motivazione in nota integrativa. Dal 1° gennaio 2016, l'avviamento dovrà essere ammortizzato secondo la sua vita utile e, solo in casi eccezionali in cui non sia possibile stimare la medesima in modo attendibile, in un periodo non superiore a dieci anni.

Con riferimento al **conto economico**, viene introdotta una specifica contabilizzazione per gli strumenti finanziari derivati e scompare l'area straordinaria. La distinzione fra componenti ordinari e straordinari, che fino ad oggi ha creato materia di discussione contabile, avviene ora unicamente nella nota integrativa.

Le novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015 in materia di **strumenti finanziari derivati ed operazioni di copertura** riguardano fondamentalmente l'obbligo di misurazione al *fair value* di tutti i derivati, alla data di sottoscrizione e a quella del bilancio, con imputazione delle variazioni di *fair value* al conto economico, salvo che i derivati non siano di copertura. Conseguentemente a tale obbligo, vengono introdotte le seguenti voci agli schemi di stato patrimoniale e conto economico:

- se la variazione di *fair value* è positiva, rappresenta un'attività finanziaria da iscrivere tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante, a seconda della sua destinazione. La contropartita economica è la voce D.18.c "rivalutazioni per rettifiche di valore";
- se la variazione di *fair value* è negativa, il derivato è iscritto nel fondo rischi alla voce B.3 dello stato patrimoniale e il relativo costo nel conto economico alla voce D.19.d "svalutazioni per rettifiche di valore".

Con riferimento alla **nota integrativa**, oltre alle informazioni aggiuntive accennate e derivanti dalla semplificazione degli schemi di stato patrimoniale e conto economico, il nuovo art. 2427 c.c. prevede un maggiore "ordine", ossia che le singole voci siano presentate nel medesimo ordine dei prospetti a cui si riferiscono. In pratica, la nota integrativa dovrà evidenziare le informazioni in modo organico, seguendo sia l'ordine in cui i prospetti di stato patrimoniale e conto economico sono indicati nel fascicolo di bilancio, sia l'ordine in cui le voci sono riportate nei singoli prospetti di bilancio.

Modificato anche il ruolo del soggetto incaricato della **revisione legale del bilancio** che, in aggiunta al giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, dovrà ora esprimere anche un giudizio sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge applicabili e riportare una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto relativamente ad eventuali errori significativi nella relazione stessa.

Le ultime novità significative riguardano il **bilancio consolidato**, il cui obbligo scatta al superamento di soglie più elevate rispetto a quelle attualmente in vigore, nel rispetto e proseguimento della tendenza a ridurre, nel tempo, la platea dei contribuenti soggetti a tale obbligo. I limiti vengono innalzati a:

- 20 milioni per il totale degli attivi degli stati patrimoniali (rispetto agli attuali 17,5);
- 40 milioni per il totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni (rispetto agli attuali 35);
- 250 dipendenti occupati in media nell'anno (soglia invariata).