

NOTA INFORMATIVA N. 10/2016

LE NOVITÀ PER IL BILANCIO D'ESERCIZIO DAL 1° GENNAIO 2016

La riforma del bilancio d'esercizio dal 1° gennaio 2016 allinea le norme ai principi contabili internazionali con effetti non solo contabili ma anche sui sistemi informativi e sui processi aziendali.

1. Premessa

Con il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 (c.d. "decreto bilanci"), è stata recepita la direttiva 2013/34/UE, con modifiche determinanti numerosi e rilevanti impatti sul bilancio d'esercizio delle società di capitali, a decorrere dagli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

Di seguito si fornisce un riepilogo delle principali novità con riferimento ai documenti che compongono il bilancio d'esercizio, ai principi di redazione, al contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico, ai criteri di valutazione, al contenuto della nota integrativa, al bilancio delle imprese di dimensioni minori.

2. Rendiconto finanziario

Ai sensi del nuovo art. 2425-ter c.c., il bilancio d'esercizio è costituito, oltre che dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa, anche dal rendiconto finanziario, dal quale devono risultare, per l'esercizio di riferimento e per quello precedente:

- ✓ l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- ✓ i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento e da quella di finanziamento, con autonoma indicazione delle operazioni con i soci (i flussi finanziari rappresentano quindi le variazioni intervenute sulle disponibilità iniziali che conducono alle disponibilità finali).

Sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le c.d. micro imprese (di cui al successivo § 7.2).

3. Principi di redazione del bilancio

3.1 Principio di rilevanza

Il D.Lgs. 139/2015 stabilisce che “*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*”, con l’obbligo di illustrare in nota integrativa i criteri con i quali le società hanno applicato la suindicata disposizione. In buona sostanza, il bilancio d’esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari e errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

3.2 Prevalenza della sostanza sulla forma

Viene introdotto nell’ 2423-*bis* c.c. il principio di prevalenza della sostanza sulla forma (già codificato nell’attuale testo dell’articolo, al n. 1), ma con parole meno chiare), secondo cui gli eventi e i fatti di gestione sono rilevati sulla base della loro sostanza e funzione economica e non sulla base di aspetti meramente formali.

L’introduzione piena, nel nostro ordinamento, del principio di prevalenza della sostanza sulla forma porterebbe a contabilizzare le operazioni di *leasing* secondo il c.d. metodo finanziario (il bene acquisito in leasing viene iscritto ed ammortizzato nell’attivo del soggetto utilizzatore a fronte della rilevazione del debito nei confronti della società di leasing) invece che secondo il c.d. metodo patrimoniale (il bene è iscritto nel bilancio della società di leasing e il locatario contabilizza costi per canoni di leasing). Ciò nonostante, non essendo stato soppresso il n. 22 dell’articolo 2427, il leasing continuerà ad essere rappresentato con il metodo patrimoniale con le solite informazioni in nota integrativa.

4. **Contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico**

4.1 Rapporti con imprese sorelle

Negli schemi di stato patrimoniale e conto economico, sono introdotte, nel caso di rapporti intercorsi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti (c.d. imprese sorelle), specifiche voci di dettaglio tra le partecipazioni (immobilizzazioni finanziarie e attivo circolante), i crediti, i debiti e i proventi finanziari.

4.2 Eliminazione dei conti d’ordine

La disposizione che richiede di indicare in calce allo stato patrimoniale, tra i conti d’ordine, le garanzie prestate, gli impegni assunti e i beni di terzi presso l’impresa è stata eliminata e sostituita con un’informativa in nota integrativa.

4.3 Eliminazione dei proventi e oneri di natura straordinaria.

Vengono eliminate le voci E.20 ed E.21 del conto economico, relative ai proventi e agli oneri straordinari, che sono riallocati nelle voci di conto economico

ritenute più corrette in base alla tipologia della transazione da cui originano; sarà la nota integrativa a fornire informazioni circa *“l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”*.

5. Contenuto della nota integrativa

“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”.

Altre novità riguardano:

✓ le informazioni sui rapporti con amministratori e sindaci, per i quali, oltre ai relativi compensi, occorre indicare l'ammontare *“delle anticipazioni e dei crediti concessi”* e *“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”*;

✓ l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio deve essere riportata in nota integrativa e non più nella relazione sulla gestione;

✓ la nota integrativa deve riportare *“la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite”*.

6. Criteri di valutazione

6.1 Azioni proprie

Le azioni proprie non possono più essere iscritte tra le partecipazioni nell'attivo dello stato patrimoniale, con costituzione di una riserva di patrimonio netto (voce “A.VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio”) di pari ammontare, ma devono essere rilevate a diretta riduzione del patrimonio netto, mediante iscrizione di una “Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio”.

6.2 Strumenti finanziari

Gli strumenti finanziari derivati e le operazioni di copertura vanno rilevati in bilancio seguendo la prassi internazionale, per cui gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, debbono essere iscritti, come attività o passività, nel bilancio dell'impresa al loro fair value, le cui variazioni sono imputate, in via generale, a conto economico oppure – se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di altro strumento finanziario o di un'operazione programmata – direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto; tale riserva affluisce al conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione di copertura.

Inoltre gli eventuali utili derivanti dalla valutazione al *fair value* di strumenti finanziari, non inquadrati in operazioni di copertura, sono accantonati in una riserva non distribuibile, ma non quando, nel caso di utili derivanti dalla valutazione di strumenti derivati di copertura, la copertura si riferisca ad elementi presenti nel bilancio e valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura.

Per recepire gli effetti derivanti dalla nuova disciplina degli strumenti derivati sono stati modificati gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, con l'inserimento:

- ✓ nell'attivo, di specifiche voci tra le immobilizzazioni finanziarie e nell'attivo circolante, destinate ad accogliere gli strumenti finanziari derivati attivi (B.III.4 e C.III.5);
- ✓ nel patrimonio netto, della voce "A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi";
- ✓ nel passivo, di un fondo per rischi e oneri relativi a strumenti finanziari derivati passivi (B.3);
- ✓ nel conto economico, di specifiche per rivalutazioni e svalutazioni di strumenti finanziari derivati (D.18.d e D.19.d).

6.3 Crediti, debiti e titoli - criterio del costo ammortizzato

Per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli viene introdotto il metodo del costo ammortizzato, in base al quale è consentita l'attualizzazione delle attività e passività finanziarie (ad es., crediti e debiti non produttivi di interessi); i valori esposti in bilancio tengono conto dell'effetto temporale, del rendimento effettivo delle attività e del costo effettivo delle passività. Inoltre, tutti i costi accessori alla concessione di un credito, anche di natura commerciale (ad esempio, i costi di analisi del merito creditizio del debitore) o all'accensione di un debito (es. imposte, costi di istruttoria, ecc.) sono imputati in aumento del valore iniziale dell'attività o diminuzione della passività.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata possono iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale e non sono quindi obbligate a valutare le suindicate poste di bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato.

6.4 Costi di ricerca e pubblicità, costi di sviluppo ed avviamento.

Non sono più capitalizzabili i costi di ricerca e di pubblicità che devono quindi essere rilevati a conto economico nell'esercizio di sostenimento.

I costi di sviluppo devono essere ammortizzati in funzione della loro vita utile e, solo nei casi eccezionali in cui la stessa non possa essere stimata attendibilmente, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Anche l'avviamento deve essere ammortizzato in funzione della sua vita utile e, solo nei casi eccezionali in cui la vita utile non possa essere stimata attendibilmente, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni.

7. Bilancio delle imprese di dimensioni minori

7.1 Bilancio abbreviato

Viene modificata la disciplina del bilancio abbreviato contenuta nell'art. 2435-*bis* c.c., prevedendo, tra l'altro:

- l'indicazione nell'attivo dello stato patrimoniale del solo valore netto delle immobilizzazioni, come previsto per i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria;
- nuovi obblighi di informativa in nota integrativa.

7.2 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 imprese che non superano due dei seguenti limiti (c.d. micro imprese) nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi:

- 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.

Le micro imprese applicano la stessa disciplina delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata, salvo ulteriori semplificazioni tra cui l'esonero dalla redazione del rendiconto finanziario e della nota integrativa, quando, in calce allo stato patrimoniale, sia data informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali e sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci.

8. Decorrenza

Le disposizioni del D.Lgs. 139/2015 si applicano ai bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2016; solo in relazione:

- ✓ ai criteri di valutazione dell'avviamento;
- ✓ al criterio del costo ammortizzato ai fini della valutazione dei titoli, dei crediti e dei debiti,

le modifiche possono non essere applicate agli importi già iscritti in bilancio al 31 dicembre 2015.

Tutte le altre disposizioni devono, invece, essere applicate anche alle operazioni in essere all'1.1.2016 con la conseguenza, ad esempio, che il saldo residuo dei costi di ricerca e pubblicità al 31.12.2015 deve essere imputato a conto

economico nel gennaio 2016 e la valutazione al *fair value* dei derivati nel bilancio 2015 può determinare plusvalenze o minusvalenze nello stesso periodo.

In generale, oltre all'adeguamento del piano dei conti e all'aggiornamento dei sistemi informativi (che devono consentire, tra l'altro, anche la rilevazione delle movimentazioni finanziarie), la codificazione dei criteri di valutazione al *fair value* e ad al costo ammortizzato richiede nuove competenze nella redazione del bilancio soprattutto nelle imprese che operano con derivati e strumenti di copertura dei rischi finanziari e che subiranno gli effetti della volatilità del conto economico e della variabilità del *fair value*.

9. Profili fiscali

Il recepimento della direttiva 2013/34/UE è suscettibile di generare implicazioni dal punto di vista fiscale pur se il D.Lgs. 139/2015 non modifica il testo unico delle imposte sui redditi o la normativa irap, limitandosi a prevedere che dall'attuazione del decreto "*non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*".

Le principali problematiche fiscali attengono:

✓ all'IRAP in quanto, per effetto dell'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico, le voci attualmente classificate quali proventi e oneri straordinari (finora escluse dalla base imponibile IRAP), rientrano nel calcolo del valore della produzione netta;

✓ agli effetti dell'imputazione a patrimonio netto delle variazioni del *fair value* degli strumenti di copertura;

✓ al concorso alla determinazione della base imponibile dei componenti positivi o negativi di reddito derivanti dalle differenze che sorgono per adeguare i saldi di apertura alle nuove disposizioni contabili.

21 luglio 2016