

Bilanci: dal 2016 nuove regole con la direttiva 2013/34/UE



Il D.Lgs. n. 136/2015 in attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni delle imprese.

Con il **D.Lgs. n.136/2015**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 202 del 1° settembre 2015, il legislatore nazionale ha finalmente recepito i contenuti della **direttiva 2013/34/UE** che, abrogando la quarta e la settima direttiva comunitaria relative, rispettivamente, a **bilanci di esercizio** e **bilanci consolidati**, interviene sul contenuto e sui criteri di formazione dei **bilanci d'esercizio**, dei bilanci consolidati e sulle relative relazioni di talune tipologie di imprese.

Le novità introdotte dal **D.Lgs. n.136/2015**, entrate in vigore lo scorso 16 settembre, riguarderanno i bilanci relativi ad esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016 e, quindi, gli operatori nonché le imprese avranno di fronte ancora qualche mese per processare le nuove disposizioni ed adattare i relativi impianti contabili. Anche se, appare opportuno ricordare che per garantire la comparabilità dei bilanci nel tempo il bilancio relativo all'annualità 2016 dovrà essere comparabile rispetto al bilancio precedente, ovvero quello del 2015, e per questo le citate novità appaiono subito di immediata e concreta applicazione sin dai prossimi bilanci (relativi all'anno 2015).

Le normative oggetto di modifica – Il decreto attuativo, in particolare, integra e modifica il codice civile, nonché il **D.Lgs. n.127/91** riguardante i conti annuali e consolidati, al

fine di allinearne le norme in materia di bilancio di esercizio e consolidato alle disposizioni della direttiva:

- Modifica del D.Lgs. n.173/97, sulla redazione del bilancio conti annuali e consolidati delle imprese di assicurazione e sono integrate le disposizioni del D.Lgs. n.39/10, in materia di revisione legale dei conti, per recepire le innovazioni introdotte dalla direttiva 2013/34/UE in materia di contenuto del giudizio espresso dal revisore;
- Modifica dell'ambito di applicazione del D.Lgs. n.38/05 che individua i soggetti tenuti a redigere il bilancio, su base individuale e/o consolidata, secondo i principi contabili internazionali Ias/Ifrs, per tener conto sia di quanto previsto dal regolamento comunitario n. 575/13, relativo ai requisiti prudenziali per gli enti creditizi e le imprese di investimento, con riferimento alle società di partecipazione, sia delle innovazioni nel settore finanziario introdotte dal D.Lgs. n. 141/10, e dai relativi provvedimenti attuativi, disciplina che ha previsto il riordino dei soggetti operanti nel settore dell'intermediazione finanziaria.

Obblighi di redazione del bilancio – Con riferimento agli obblighi di redazione del bilancio il **D.Lgs. n.136/2015** distingue tra micro, piccole e grandi imprese, differenziandole nel modo seguente:

- **Micro imprese** – Viene introdotto nel codice civile un nuovo articolo 2435-ter che prevede la possibilità di redigere un bilancio semplificato che prevede, pur basandosi sugli schemi di SP e CE previsti per il bilancio informa abbreviata, l'esonero dalla redazione del rendiconto finanziario e, in presenza di determinate informazioni in calce allo Stato patrimoniale, l'esonero dalla redazione della Nota integrativa e dalla Relazione sulla gestione. Resta la

- facoltà di redigere il bilancio nella forma ordinaria;
- **Piccole imprese** – Viene confermata la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata secondo le regole dell'articolo 2435-bis codice civile, con l'ulteriore obbligo di predisporre anche il rendiconto finanziario. Resta la facoltà di redigere il bilancio nella forma ordinaria.

Le modifiche al codice civile – Il **D.Lgs. n.136/2015** apporta anche numerose modifiche al codice civile, tra le principali appare opportuno riepilogare le seguenti:

- **Azioni proprie** – E' stato modificato l'articolo 2357-ter codice civile in materia di azioni proprie, prevedendo che le azioni proprie siano iscritte in bilancio in diretta riduzione del patrimonio netto, in coerenza con l'art.10 della direttiva, che non consente l'iscrizione nell'attivo immobilizzato delle azioni proprie. Il legislatore ha optato per il divieto di iscrizione in bilancio anche per le azioni proprie non destinate a permanere durevolmente nel patrimonio della società. Per opportuno coordinamento sono modificati gli articoli 2424 (contenuto dello stato patrimoniale) e 2424-bis (disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale) del codice civile;
- **Redazione del bilancio** – L'articolo 2423 è stato modificato mediante l'introduzione di un nuovo comma quarto, che introduce nuovi elementi nella nota integrativa, conseguenti allo snellimento di altre scritture contabili da parte della direttiva. La nuova disposizione prevede che la nota integrativa rechi 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

controllale, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati. Si chiarisce che vi è la possibilità di non rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti, al fine di recepire il principio di rilevanza introdotto dall'articolo 6 paragrafo 1 della direttiva. In tal caso è necessario illustrare in nota integrativa i criteri con i quali le società hanno dato attuazione a tale disposizione; il criterio della rilevanza non mette in alcun modo in discussione gli obblighi relativi alla tenuta di una corretta contabilità;

- **Contenuto dello Stato patrimoniale** – Sono state modificate le disposizioni dell'articolo 2424 codice civile in ordine al contenuto dello stato patrimoniale, per recepire gli effetti sulle voci di bilancio derivanti dalla nuova disciplina sugli strumenti derivati, sulle spese di ricerca e pubblicità (che vengono ricomprese nei c.d. costi di sviluppo) e sulle azioni proprie. In particolare, si introducono specifiche voci di dettaglio relative ai rapporti intercorsi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti. Si eliminano le disposizioni relative ai conti d'ordine, recate dal terzo comma dell'articolo 2424 codice civile, la cui informativa, ai sensi della direttiva, è ora fornita nella nota integrativa (articolo 16, paragrafo 1, lettera d) della direttiva);
- **Criteri di valutazione del bilancio** – Sono state modificate più disposizioni dell'articolo 2426 codice civile concernente i criteri di valutazione delle voci di bilancio. Con un primo gruppo di norme (lettere a), f), g)) sono modificati i numeri 1, 7 e 8 dell'articolo 2426 per consentire l'introduzione del **metodo del costo ammortizzato** per la valutazione dei crediti, dei debiti e dei titoli. Nel caso dei

titoli, la norma chiarisce che il metodo è adottato solo nel caso in cui le caratteristiche del titolo lo consentano. Nella nuova formulazione, la norma impone inoltre che la valutazione dei crediti e dei debiti sia effettuata tenendo conto anche del fattore temporale. Ciò implica la necessità di attualizzare i crediti e i debiti che, al momento della rilevazione iniziale, non sono produttivi di interessi (o producono interessi secondo un tasso significativamente inferiore a quelle di mercato). L'obbligo di tener conto del fattore temporale non è esteso alla valutazione dei titoli. La Relazione che accompagna la direttiva al riguardo chiarisce che tale scelta è effettuata nel presupposto che, essendo rappresentati da obbligazioni emesse da società private o da titoli di debito pubblico, essi producono di norma interessi in linea con quelli di mercato. Per coerenza è stato eliminato il riferimento alla rilevazione in bilancio dei disaggi (aggi) di emissione. L'articolo 2435-bis, modificato dal decreto in esame esonera le piccole società dall'obbligo di adottare il metodo del costo ammortizzato. Sono modificate rispettivamente la disciplina degli oneri pluriennali e dell'avviamento; di conseguenza, per effetto delle modifiche in esame, sia i costi di impianto che di ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto, ampliamento e sviluppo non sia completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati (lettera d), che modifica il numero 5, del comma 1 dell'articolo 2426 codice civile). Inoltre, si chiarisce che l'ammortamento dell'avviamento

è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento. Viene modificato il comma 1 n.3 dell'articolo 2426, precisando che non sono ammesse riprese di valore sulle rettifiche di valore relative all'avviamento, ai sensi dell'articolo 12 paragrafo 6 della direttiva;

- **Materie prime sussidiarie e di consumo** – E' stato eliminato il punto 12) comma 1 dell'art.2426 codice civile, ai sensi del quale le attrezzature industriali e commerciali, nonché le materie prime, sussidiarie e di consumo possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

FONTE: <http://fiscomania.com>