

I bilanci cambiano forma e strizzano l'occhio alle pmi

Pagine a cura
DI NORBERTO VILLA
E FRANCO CORNAGGIA

Nuovi bilanci ai nastri di partenza con qualche problema in più ma anche alcune semplificazioni. Il giudizio sulle nuove regole dipende molto dalle dimensioni dell'impresa interessata dalle novità. Ma in ogni caso vi è ancora un po' di tempo prima di trovarsi a essere costretti ad applicare le nuove disposizioni che, in linea generale, dovranno essere adottate a partire dai bilanci degli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2016. Il tutto deriva dal necessario recepimento della direttiva 2013/34/Ue, che interviene innovando sia sui principi di redazione che sulle singole regole applicabili.

Il primo, rilevante, intervento concerne due nuovi principi di redazione che sono inseriti negli artt. 2423 e 2423-bis del codice civile.

Il primo dei due (nuovo comma 4 dell'art. 2423) è tradotto con il termine «materialità» che consente di non 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. Rimarranno fermi, però, quelli in tema di regolare tenuta delle scritture contabili mentre chi dovesse cogliere la nuova opportunità sarà poi tenuto a evidenziare la situazione in nota integrativa. Tale principio non è completamente nuovo nel nostro ordinamento o quanto meno si può dire che abbia avuto un precedente. Anche in precedenza la caratteristica della significatività era da considerare in sede di redazione del bilancio, consentendo di non dare evidenza a quei fatti che fossero appunto reputati non significativi al fine di fornire una rappresentazione chiara, corretta e veritiera della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico prodotto. Il secondo principio trova spazio nel nuovo numero 1, bis dell'art. 2423-bis del codice civile. Lo stesso dispone che nella redazione del bilancio «la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto». Si tratta del via libera (ma si vedrà non ancora del tutto pieno) al principio di prevalenza della sostanza sulla forma. L'introduzione di tale principio comporta l'abrogazione dell'ultima parte del numero 1 del medesimo articolo, secondo cui la valutazione delle

Le novità	
Prevalenza della sostanza sulla forma	Nuovi principi
Materialità	
Costo ammortizzato	Nuovi criteri
Costi di sviluppo vita utile	
Avviamento massimo in 10 anni	

voci deve essere fatta «tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo». Tale formulazione era stata introdotta dalla riforma del diritto societario e aveva fatto sorgere molti dubbi. Nella relazione al progetto di riforma (priva quindi di alcun valore normativo ma senza dubbio chiarificatrice circa

gli orientamenti del legislatore delegato) si chiariva che con tale previsione si intendeva introdurre nel codice civile una disposizione di carattere generale, già presente nel dlgs n. 87 del 1992 che disciplina i bilanci bancari, secondo cui il bilancio è redatto privilegiando, ove possibile, la rappresentazione della sostanza sulla forma. In

realtà però nel testo definitivo della relazione, pur in assenza di qualsiasi modifica al testo normativo, il passaggio, sopra ricordato, non era più presente e al contrario, più semplicemente si affermava che «l'art. 6 della legge delega n. 366 prevede la revisione della disciplina del bilancio per alcune importanti operazioni quali,

per esempio, la locazione finanziaria, i pronti contro termine e gli strumenti finanziari derivati. Queste operazioni sono attualmente contabilizzate secondo gli aspetti formali dei contratti sottostanti. La moderna dottrina aziendalistica e la prassi internazionale, cui spesso fa riferimento la relazione accompagnatoria alla legge delega, prevedono invece che la rappresentazione in bilancio di queste operazioni (e in generale di tutti gli accadimenti economici) sia effettuata secondo la realtà economica sottostante agli aspetti formali». Ma che tale regola comportasse l'introduzione nel nostro ordinamento del principio di prevalenza della sostanza sulla forma fu ben presto abbandonato anche perché avendo riguardo alle singole fattispecie (si pensi per esempio alle operazioni di leasing per le quali gli effetti della contabilizzazione delle stesse

Il leasing finanziario, nonostante la riforma, continuerà a essere ancora contabilizzato senza dare evidenza del bene nell'attivo dello stato patrimoniale del conduttore (e del debito nel passivo), ma solo indicando i dati richiesti dallo Ias 17 in nota integrativa

secondo il metodo finanziario devono risultare unicamente dalla nota integrativa) ciò era escluso in modo specifico.

Ma alcuni di questi dubbi nonostante il testo finalmente chiaro rischiano di rimanere. Ciò in quanto passando alle regole specifiche non tutte risultando coerenti con il principio. Se per esempio si può sostenere che la prevalenza della sostanza sulla forma ha indotto il legislatore a individuare un nuovo trattamento contabile per le azioni proprie (che non devono più essere iscritte tra le immobilizzazioni ma in una riserva negativa nel patrimonio netto dell'emittente) non si può giungere alla medesima conclusione in tema di leasing finanziario, che nonostante la riforma continuerà a essere ancora contabilizzato senza dare evidenza del bene nell'attivo dello stato patrimoniale del conduttore (e del debito nel passivo), ma solo indicando i dati richiesti dallo Ias 17 in nota integrativa (si veda il numero 22 dell'art. 2427 rimasto inalterato).