

Bilanci a misura di impresa Formato ridotto per le micro

Pagine a cura
DI NORBERTO VILLA
E FRANCO CORNAGGIA

Tre bilanci diversi per tre nuove categorie di società. Accanto alle società ordinarie e semplificate arrivano anche le micro imprese: per ognuna di esse gli obblighi di bilancio sono differenziati seguendo la regola «più piccoli si è, più semplificazioni si hanno».

Con la pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del 4 settembre 2015 del decreto legislativo 139/2015 le norme in tema di bilancio d'esercizio (e consolidato) previste dal codice civile e dal decreto legislativo 127/1991 subiscono un profondo restyling.

Il decreto legislativo ha recepito la direttiva 2013/34/UE del 26 giugno 2013 che ha previsto l'abrogazione della quarta e settima direttiva comunitaria in tema di conti, bilanci d'esercizio e consolidato e anche un restyling della direttiva 43/CE in tema di revisione. La scelta del legislatore è stata di dividere il recepimento in due decreti legislativi che sono ormai stati pubblicati in *Gazzetta Ufficiale*.

Il primo dei due è il decreto legislativo 136/2015 di attuazione della direttiva 2013/34 per la parte relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni delle banche e degli altri istituti finanziari che è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 202-2015. Il decreto contiene due distinti gruppi di previsioni:

- il primo concernente i bilanci degli intermediari finanziari che redigono i bilanci sulla base delle previsioni del-

L'applicazione	
La norma	Art. 12 del decreto legislativo 139/2015
Il contenuto	Le disposizioni del decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data
Caso 1	Esercizi chiusi al 31/12: primo bilancio di applicazione delle novità quello chiuso al 31/12/2016
Caso 2	Esercizi chiusi al 30/6: primo bilancio di applicazione delle novità quello chiuso al 31/12/2017
Deroghe	Con riguardo all'applicazione sono previste per le poste già iscritte deroghe temporali per l'introduzione del costo ammortizzato e delle nuove regole in tema di ammortamento dell'avviamento

la Direttiva 86/635/Cee;

- il secondo riguardante gli intermediari bancari o finanziari vigilato dalla Banca d'Italia tenuti a redigere il bilancio consolidato sulla base dei principi contabili internazionali emanati dall'organo incaricato di emanare i principi contabili (Iasb) e adottati dalla Commissione europea.

Il secondo dei due è il decreto legislativo 138/2015 pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 4 settembre 2015 e che riguarda la generalità delle imprese e che quindi ha un impatto (quanto meno con riguardo alle società interessate) molto più ampio.

Le regole cambiano in modo decisivo con un effetto duplice:

- vi saranno molte società che si troveranno a dover gestire adempimenti più complessi che dovrebbero rendere più trasparente l'informazione finanziaria (si veda per esempio l'obbligo di rendiconto finanziario introdotto per i soggetti

tenuti alla redazione del bilancio in forma ordinaria);

- vi saranno altri soggetti che invece vedranno di molto ridotti gli adempimenti (si vedano per esempio le micro imprese che possono dire addio alla nota integrativa).

Questo duplice effetto è correlato alle dimensioni delle imprese seguendo sempre la logica di limitare al massimo gli adempimenti per i soggetti di minori dimensioni.

Ma oltre a queste norme differenziate in base alle dimensioni il recepimento della direttiva introduce anche regole che incidono spesso senza distinzione correlata alle dimensioni (pur se sono anche

in questo caso previste eccezioni) sui principi di redazione dei bilanci e sui criteri valutativi.

Su questo punto solo per esemplificare si può ricordare

Tre bilanci diversi per tre nuove categorie di società: accanto alle società ordinarie e semplificate arrivano anche le micro imprese. Per ognuna di esse gli obblighi di bilancio sono differenziati seguendo la regola «più piccoli si è, più semplificazioni si hanno»

la nuova versione dell'art. 2423-bis del codice civile. Al primo comma numero 1) sono infatti state soppresse le parole «nonché tenendo conto dalla funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo» e introdotto invece il numero 1) bis che dispone «la rilevazione o la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto».

Trattasi dell'introduzione

del principio di prevalenza della sostanza sulla forma che aveva iniziato a essere introdotta con la riforma societaria del 2005 anche se con non pochi tentennamenti. Ora si cambia e il principio, di derivazione internazionale, trova pieno accoglimento nelle regole interne. Un esempio operativo di applicazione del nuovo principio è quello che concerne le azioni proprie che rispettando la forma giuridica dell'operazione devono ora essere iscritte quale riserva negativa nel patrimonio netto dell'emittente. Non vale a contrastare tale assunto la mancata modifica delle regole di contabilizzazione del leasing. Infatti, anche dopo il recepimento della direttiva il leasing finanziario deve essere ancora contabilizzato come d'abitudine ovvero con l'iscrizione dei canoni a conto economico e senza indicazione tra le immobilizzazioni del bene oggetto del contratto, e ciò in contrasto con le regole invece previste dagli Ias/Ifrs. Tanto che ancora dopo il recepimento nella nota integrativa è necessario (vedi il numero 22) indicare i dati che sarebbero risultati applicando il metodo di contabilizzazione dello Ias 17. Ma ciò, pur essendo una deroga al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, è giustificato dal fatto che la materia anche in ambito di prassi contabile internazionale è oggetto di innovazioni e probabilmente il legislatore europeo ha preferito attendere la fine dell'iter prima di obbligare a introdurre regole conformi a quelli Ias anche per tutte le società non Ias adopter europee.