

L'impatto delle novità sul bilancio di esercizio 2016

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 26 Aprile 2016

siamo arrivati al momento in cui si approvano i bilanci; in questo articolo ricordiamo le novità arrivate ed in arrivo ed il loro impatto sul bilancio: cosa cambia per avviamento e spese di pubblicità, la nuova nota integrativa, il bilancio per le microimprese

Il 4 settembre 2015 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 205, il D. Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015, con cui viene data attuazione alla direttiva europea 2013/34/UE *“relativa ai bilanci di esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge”* le cui disposizioni entrano in vigore dal 1 gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.

Pertanto per i soggetti con esercizio coincidente con anno solare le nuove regole verranno applicate a decorrere dal bilancio relativo esercizio 2016, ma ai fini comparativi anche il 2015 deve essere predisposto al fine di permettere le richieste comparazioni.

L'iter che ha portato alla nuova disciplina per il bilancio d'esercizio è stato abbastanza lungo, iniziato il 26 giugno 2013 con la pubblicazione della Direttiva 2013/34/UE e considerata l'importanza del provvedimento e delle novità, il Ministero dell'Economia e della Finanza (MEF) ha provveduto con duplice consultazione pubblica a raccogliere opinioni delle parti interessate su alcune scelte di fondo.

Alla luce delle osservazioni ricevute è stato predisposto uno schema di decreto legislativo di recepimento della nuova direttiva contabile europea approvato dal Consiglio dei Ministri il 18 maggio 2015, ciò al fine di rispettare la scadenza della legge di delega (L. 7 ottobre 2014 n. 154) che prevedeva che la nuova direttiva contabile fosse recepita nell'ordinamento italiano entro il 20 luglio 2015.

Per effetto delle nuove regole contabili, a partire dagli esercizi iniziati dopo il 31 dicembre 2015, i soggetti interessati dovranno:

- considerare nuovi principi di redazione (in particolare quello di prevalenza della sostanza sulla forma),;
- utilizzare nuovi schemi quantitativi (il conto economico, ad esempio, sarà privo della parte straordinaria);
- applicare criteri di valutazione mutuati dai principi contabili internazionali (costo ammortizzato e fair value).

In materia di novità nella redazione del bilancio 2016, va ricordato che anche la legge di Stabilità 2016 introduce importanti novità tra le quali si evidenziano l'introduzione del cd. super-ammortamento e la rivalutazione dei beni di impresa

Il decreto bilanci

Il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, muta radicalmente, a partire dagli esercizi iniziati dopo il 31 dicembre 2015, le regole contabili alla base della redazione dei bilanci civilistici con l'introduzione di nuovi principi di redazione e differenze negli schemi e criteri di valutazione mutuati dai principi contabili internazionali; vediamo di analizzare alcune delle novità introdotte dal legislatore con riferimento:

- ai costi di ricerca e sviluppo;
- all'avviamento;
- al nuovo concetto di micro-imprese;
- alle novità in materia di nota integrativa.

Occorre ricordare che la direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 riguarda i bilanci d'esercizio, i bilanci consolidati e le relative relazioni di talune tipologie delle imprese dei Paesi membri dell'Unione europea.

La direttiva, che sostituisce la normativa comunitaria ora vigente, abrogando la IV e la VII direttiva sul diritto societario (direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE) e modificando la direttiva n. 2006/43/CEE in materia di revisione legale, tende principalmente a migliorare la portata informativa del documento contabile e ad avviare un processo di semplificazione degli oneri amministrativi, e quindi del carico normativo, che regola la redazione e la pubblicazione del bilancio. Le innovazioni introdotte mirano a rendere più trasparenti i rapporti commerciali tra imprese residenti in uno Stato UE e soggetti residenti in uno Stato UE diverso, nonché per tutelare i socie i terzi.

In particolare, tali innovazioni rispondono ai seguenti obiettivi:

- a) ridurre gli oneri amministrativi a carico soprattutto delle piccole e medie imprese e semplificarne la relativa disciplina;
- b) migliorare la comparabilità dell'informativa resa con i bilanci;
- c) tutelare l'interesse degli utilizzatori dei bilanci con una corretta rappresentazione delle informazioni contabili più rilevanti;
- d) migliorare la trasparenza relativa ai pagamenti effettuati ai governi da parte delle grandi imprese e degli enti di interesse pubblico attivi nelle industrie estrattive o che utilizzano aree forestali primarie.

Costi di ricerca e pubblicità a conto economico

Il D.Lgs. 139/2015 interviene sui criteri di valutazione degli oneri pluriennali, con particolare riguardo ai costi di ricerca e di pubblicità. Nella versione "previgente" tali costi erano iscrivibili, alle condizioni previste dal documento OIC 24 e con il consenso, ove esistente, del Collegio sindacale, nella voce "B.I.2 - Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" dell'attivo di Stato patrimoniale e dovevano essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

Il decreto 139/2015 modifica la disciplina in esame, prevedendo che i costi di ricerca e pubblicità non siano più capitalizzabili, in linea con la prassi internazionale.

Nel dettaglio, è modificato l'art. 2424 c.c., che disciplina il contenuto dello Stato patrimoniale, eliminando i costi di ricerca e pubblicità dagli oneri pluriennali capitalizzabili tra le immobilizzazioni

immateriali.

Di conseguenza è eliminato il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità:

- all'art. 2426, comma 1, n. 5 c.c., che disciplina i criteri di valutazione degli oneri pluriennali;
- all'art. 2427, comma 1, n. 3 c.c., che richiede di indicare in Nota integrativa “la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento”.

La conseguenza di tale novità è che, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno costi di periodo e dovranno essere rilevati a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

Le novità in materia di avviamento

Con il recepimento della direttiva Ue 34/2013, il legislatore nazionale rivede le disposizioni di cui all'articolo 2426, del Codice civile, in tema di criteri di valutazione, tra cui quelle relative ai criteri di ammortamento dell'avviamento.

La norma europea dispone che le immobilizzazioni immateriali sono ammortizzate nel corso della loro vita utile, e in casi eccezionali, in cui la vita utile dell'avviamento e dei costi di sviluppo non può essere stimata attendibilmente, essi sono ammortizzati entro un termine massimo, fissato dagli Stati membri, che non può essere inferiore a cinque anni e superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

Se la legislazione nazionale autorizza l'iscrizione all'attivo dei costi di sviluppo e se detti costi non sono stati completamente ammortizzati, gli Stati membri prescrivono che sia vietata ogni distribuzione degli utili, a meno che l'importo delle riserve disponibili per la distribuzione e degli utili portati a nuovo sia almeno pari a quello dei costi non ammortizzati.

Se la legislazione nazionale autorizza l'iscrizione all'attivo dei costi di impianto e di ampliamento, questi sono ammortizzati entro un termine massimo di cinque anni.

In tal caso gli Stati membri prescrivono che il terzo comma si applichi *mutatis mutandis* ai costi di impianto e di ampliamento. Sono previste deroghe per casi eccezionali, autorizzate dagli Stati membri; queste, corredate delle relative motivazioni, sono menzionate nella nota integrativa. 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 c.c.).

Il Decreto Bilanci 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.

Il legislatore nazionale modifica le modalità di determinazione dell'ammortamento dell'avviamento. La normativa previgente prevedeva che l'avviamento fosse ammortizzato in un periodo non superiore a cinque esercizi, dando facoltà di ricorrere ad un periodo maggiore, che comunque non doveva superare l'effettiva vita utile dell'avviamento e fatta salva un'adeguata motivazione in nota integrativa.

La novità che interessa i bilanci a partire dal 1° gennaio 2016, è che l'avviamento dovrà essere ammortizzato secondo la sua vita utile e, solo nei casi eccezionali in cui non sia possibile effettuare una stima attendibile della sua vita utile, l'avviamento dovrà essere ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni.

La nota integrativa : la novità

Gli interventi normativi contenuti nel D.Lgs. 139/2015 riguardano non soltanto gli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico, nonché i relativi criteri di valutazione, ma anche il contenuto della Nota integrativa.

E' sostituita la voce "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" tra le immobilizzazioni immateriali con la voce "costi di sviluppo"; tale sostituzione ha reso necessaria la medesima modifica nell'art. 2427 (punto 3, co. 1) c.c. , in cui si richiede di specificare nella nota integrativa solo la composizione dei costi di sviluppo capitalizzati.

Dal 2016 solo i costi sostenuti per lo sviluppo di un progetto che abbiano utilità pluriennale (e pertanto sia probabile che da tale progetto affluiranno flussi di cassa positivi in futuro) sono capitalizzabili.

E' eliminato dal punto 7), del co. 1, le parole "quando il loro ammontare sia apprezzabile"; dal 2016 è imposto di rappresentare sempre la composizione delle voci ratei e risconti attivi e passivi.

Solo la non rilevanza di tale informazione consentirebbe la non descrizione analitica nella nota integrativa.

Il punto 9), dell'art. 2427 c.c., è sostituito con un nuovo contenuto al fine di coordinare l'assenza in calce allo stato patrimoniale dei conti d'ordine.

Dall'esercizio 2016, infatti, impegni, garanzie e passività potenziali troveranno rappresentazione solo nella nota integrativa che dovrà analizzarne contenuto ed origine.

Anche il punto 16), dell'art. 2427 del c.c., è modificato attraverso la previsione di ulteriori informazioni circa i compensi di amministratori e sindaci. In particolare, la nuova versione del punto 16) richiede di indicare cumulativamente e per ciascuna categoria, il tasso di interesse, le condizioni, gli importi rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia e gli impegni assunti per loro conto per effetto di ogni tipo di garanzia prestata.

Modifiche sono introdotte anche ai punti 24, 25 e 26) che impongono di descrivere:

- il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato e il luogo in cui copia dello stesso è disponibile;
- la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

Le imprese minori

Il D.Lgs. 139/2015 incide in modo rilevante sulla disciplina dedicata alle imprese di dimensioni minori.

Il legislatore ha stabilito che sono considerate micro imprese le società di cui all'art. 2435-bis c.c., cioè quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, che, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 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.

I parametri quantitativi contenuti nell'art. 2435-ter del c.c., rappresentano la metà dei parametri indicati dalla direttiva 2013/34/UE. Si diventa micro-imprese quando non sono superati per due esercizi consecutivi gli indicati parametri (2435-ter, co.1, c.c.), così come non si rientra più nella categoria quando sono superati per due esercizi consecutivi le dette soglie (2435-ter, co. 4, cc.).

Come indicato dal documento della Fondazione Nazionale dei dottori commercialisti del 15 gennaio 2016, dal titolo "I bilanci semplificati di piccole società e micro-imprese alla luce delle modifiche del D.Lgs. 139/2015" le semplificazioni per la redazione dello stato patrimoniale sono rimaste perlopiù invariate. L'unica modifica apportata consiste nel prevedere che il fondo ammortamento e le svalutazioni accumulate delle immobilizzazioni materiali e immateriali, come già avviene per le società non -piccole, non siano più detratti direttamente dal prospetto.

L'informazione di tali valori è, in ogni caso, reperibile nella nota integrativa (art. 2427, co.1, n. 2, c.c.).

Nel conto economico, a seguito dell'introduzione di un'apposita contabilizzazione per gli strumenti finanziari derivati (art. 2426, co.1, n.11-bis, c.c.), è concesso che possano essere aggregati, insieme ai valori concernenti le rivalutazioni delle partecipazioni, immobilizzazioni finanziarie e titoli del circolante diversi dalle partecipazioni, anche le rideterminazioni di valore in aumento degli strumenti finanziari derivati.

Le società piccole sono esentate dalla predisposizione del rendiconto finanziario (art. 2423-ter, c.c.), richiesto obbligatoriamente con il Decreto Bilanci (D.Lgs. 139/2015) per la redazione del bilancio

d'esercizio delle società non piccole.

26 aprile 2016

Federico Gavioli