



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Palermo, 17 Marzo 2017

## FORUM SUL BILANCIO 2016

### Raffaele Marcello

**I principi ispiratori della Direttiva  
2013/34/UE in tema di bilanci e  
suo recepimento in Italia con il  
dlgs 139/2015**

# La prospettiva di partenza

- La recente riforma del dlgs 139/2015 origina dalla emanazione della direttiva 2013/34/UE
- Le direttive delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio (meglio note come IV e VII direttiva) sono state oggetto di numerosi interventi specifici nel corso della loro ultratrentennale applicazione, per es.:
  - Direttiva 2001/65/CE
  - Direttiva 2003/51/CE
  - Direttiva 2006/46/CE
- Nel 2011 l'Unione Europea ha quindi approntato un progetto per giungere ad una revisione organica delle direttive contabili



# Direttiva contabile e IAS/IFRS

- Vale la pena considerare che il Regolamento (UE) 1606/2002 richiede alle società quotate di applicare gli IAS/IFRS alla redazione del bilancio consolidato delle società quotate
- Tale previsione è stata integrata in Italia dal dlgs 38/2005, il quale ha esteso l'obbligo al bilancio d'esercizio delle società quotate e a quelle monitorate da Consob, ai bilanci d'esercizio e consolidato delle società monitorate da Banca d'Italia e, in parte, alle imprese di assicurazione
- Questo implica che le norme del codice civile e i Principi contabili sono sempre più ad uso delle PMI



# Finalità (dichiarate e non dichiarate)

- I più evidenti principi ispiratori della riforma contabile europea possono essere riassunti in:
  - Aggiornamento delle norme, con una revisione organica delle disposizioni
  - Eliminazione di alcune opzioni, per creare maggiore armonia a livello europeo
  - Riduzione degli oneri amministrativi per le piccole e medie imprese
  - Avvicinamento, laddove possibile, agli IAS/IFRS



# Il legame tra normativa europea e normativa codicistica

- Il legislatore nazionale ha colto l'occasione del recepimento della direttiva contabile per introdurre ulteriori novità
- Per cui, abbiamo:
  - Novità dettate dal legislatore europeo (per es., rendiconto finanziario per le non piccole, eliminazione area straordinaria, nota integrativa ridotta per le piccole)
  - Novità introdotte adesso a livello nazionale, ma già presenti nella normativa europea (per es., sostanza sulla forma, derivati)
  - Novità «nazionali» (per es., costo ammortizzato)



# Novità di principi generali: sostanza sulla forma

- A livello di Unione Europea era stato già introdotto dalla direttiva 2003/51/CE (direttiva modernizzazione). Il legislatore nazionale ha deciso di introdurlo adesso
- Il codice riconosceva il principio della funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo considerato. OIC già lo interpretava come «coincidente» con la sostanza sulla forma
- Adesso è chiaro di cosa stiamo parlando. L'adozione in chiave pratica è «delegata» a OIC. Fuori dai casi di OIC, fatta eccezione per casistiche particolari interpretative, non dovrebbe aversi adozione del principio



# Novità di principi generali: rilevanza

- Vale per tutta la catena della contabilizzazione: rilevazione, valutazione, presentazione e informativa
- È stato introdotto a «causa» della nuova direttiva, anche se poteva essere limitato a presentazione ed esposizione
- Non incide sulla «corretta tenuta delle scritture contabili»
- Può essere un supporto nell'implementazione di tecniche «onerose» come il costo ammortizzato. Norme del codice civile e principi contabili si applicano solo ad elementi rilevanti



# degli schemi di bilancio

- Il rendiconto finanziario è obbligatorio per le non piccole (art.2425-ter, c.c.)
- La volontà di ridurre gli oneri amministrativi delle PMI ha comportato per gli Stati membri il divieto di estendere l'obbligo alle piccole
- Le piccole che non fruiscono dell'esenzione applicano le disposizioni normative (e l'OIC 10)

# degli schemi di bilancio

- Non ci sono state modifiche sull'impostazione classificatoria
- Tuttavia, sono da registrare importanti novità a livello codicistico:
  - Eliminazione azioni proprie nell'attivo patrimoniale (dovuta al legislatore nazionale)
  - Eliminazione (parziale) costi di ricerca e pubblicità (dovuta alla direttiva)
  - Eliminazione conti d'ordine
  - Eliminazione area straordinaria del conto economico



# Informativa comparativa

- L'art.9, co.5 della direttiva prevede che gli Stati membri possano richiedere l'adattamento delle voci degli esercizi precedenti
- L'art. 2423-ter, co.5, c.c. prevede che “per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentanti nella nota integrativa”



# Informativa comparativa

- OIC afferma che la rideterminazione dei valori avviene ai soli fini comparativi
- L'OIC 29 dispone anche che «Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso», l'informazione comparativa non è presentata
- alle medesime «condizioni», se è determinabile solo da un certo momento, si determina in via prospettica a partire da quel momento

# La categoria delle piccole società

- Una società «diventa» piccola quando non supera per due esercizi consecutivi (e “diventa” non piccola quando supera per due esercizi consecutivi) i seguenti limiti (art.2435-*bis*, co.1 e 8, cc):
  - totale attivo patrimoniale: 4.400.000 euro
  - ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità
- I limiti sono stati, quindi, mantenuti inalterati, nonostante la direttiva consentisse un loro incremento



# Le semplificazioni per le piccole

- Le società piccole sono esentate dalla predisposizione del *rendiconto finanziario*
- *Stato patrimoniale*. L'unica modifica apportata consiste nel prevedere che il fondo ammortamento e le svalutazioni accumulate delle immobilizzazioni tecniche 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, cc)
- *Conto economico*. Limitate ulteriori concessioni di aggregazioni dovute all'inserimento delle poste incrementative e decrementative di fair value degli strumenti finanziari derivati



# Nota integrativa

- Sono concesse alle società piccole importanti semplificazioni per la redazione della nota integrativa
- Il nuovo disposto indica in positivo, come previsto dall'impostazione di «massima armonizzazione» della direttiva, le *disclosure* che devono essere riportate nella nota, mentre la vecchia previsione codicistica indica (in negativo) cosa le imprese possono non inserire in nota integrativa
- Il disposto del nuovo art.2427, cc richiede cosa inserire, il dettato del vecchio art.2427, cc prevede una facoltà a «non inserire»
- Le informazioni sono sicuramente numericamente inferiori rispetto al passato. L'intendimento è di mantenere le informazioni ritenute utili per i lettori del bilancio delle piccole società. Minori informazioni non coinciderebbero con peggiore informativa



# La categoria delle micro-imprese

- Le micro-imprese sono definite come società che non rientrano per due esercizi consecutivi nei parametri di seguito riportati (2435-ter, co.1, cc):
  - totale attivo patrimoniale: 175.000 euro;
  - ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350 000 euro;
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio
- I parametri quantitativi contenuti nel 2435-ter, cc rappresentano la metà dei parametri (massimi) indicati dalla direttiva 2013/34/UE
- In linea con quanto disposto per le piccole, si diventa micro-imprese quando non sono superati per due esercizi consecutivi gli indicati parametri, così come non si rientra più nella categoria quando sono superati per due esercizi consecutivi le soglie previste (2435-ter, co.4, cc)



# Il bilancio delle micro-imprese

- Nota integrativa e relazione sulla gestione
- La principale semplificazione per le micro-imprese consiste nell'esenzione dalla predisposizione della nota integrativa, nel caso in cui siano fornite le informazioni concernenti:
  - l'importo totale di taluni impegni, garanzie e passività potenziali che non risultano dallo stato patrimoniale (art.2427, co.1, n.9, cc)
  - l'importo dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi ad amministratori e sindaci con l'indicazione di specifiche caratteristiche (art.2427, co.1, n.16, cc)



# Conclusioni

- Maggiori obblighi per non piccole
- Minori obblighi (informativi) per le piccole e per le micro
- Opzioni inalterate
- Influenza del bilancio sulla fiscalità
- Accresciuto riconoscimento per i principi contabili nazionali

