

Riforma dei bilanci e dimensione delle società: quale "composizione contabile"?

Luca Fornaciari - Dottore commercialista in Reggio Emilia

Il decreto di riforma dei bilanci (D.Lgs. n. 139/2015) ha creato una tripartizione normativa che si basa sulla dimensione delle società: micro-imprese; società medio-piccole; società medio grandi. Di conseguenza il decreto prevede una differente composizione dei bilanci e differenti obblighi informativi e valutativi in base ai requisiti dimensionali. La riforma ha modificato sia la composizione del bilancio, introducendo l'obbligo del rendiconto finanziario per gli ordinari, che il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico. Le novità impattano sul profilo informativo del bilancio e sulla rilevanza fiscale di alcuni componenti economici. Gli operatori dovranno valutare attentamente la modalità di redazione del rendiconto finanziario, nonché la classificazione degli oneri e dei proventi iscritti in passato come componenti straordinari.

Il D.Lgs. n. 139/2015 di riforma dei bilanci ha inciso significativamente sulla normativa per la redazione del bilancio delle società che non applicano i principi contabili internazionali.

Il decreto ha creato una **tripartizione normativa** che si basa sulla **dimensione delle imprese**.

Con l'introduzione della **definizione di micro impresa** e la previsione di **differenti obblighi informativi e valutativi**, a partire **dal 1° gennaio 2016** in Italia saranno pubblicati **bilanci non uniformi** non solo con riferimento al contenuto, più o meno analitico, ma anche in merito ai **criteri di valutazione** utilizzati.

La tabella seguente sintetizza tale peculiarità.

Bilancio ordinario	Bilancio abbreviato	Bilancio micro-imprese
Composizione:	Composizione:	Composizione:
- Stato patrimoniale	- Stato patrimoniale (abbreviato)	- Stato patrimoniale (abbreviato)
- Conto economico	- Conto economico (abbreviato)	- Conto economico (abbreviato)
- Rendiconto finanziario	- Nota integrativa (abbreviata)	
- Nota integrativa		

La **nota integrativa** può non essere predisposta se vengono fornite alcune informazioni in calce allo stato patrimoniale

È obbligatorio l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato (salvo i casi di esclusione) e l'iscrizione degli strumenti derivati fin dalla data di sottoscrizione

Non è obbligatorio l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato (salvo i casi di esclusione), ma occorre valutare gli strumenti derivati utilizzando l'OIC 32

Non è obbligatorio l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato (salvo i casi di esclusione) e non occorre valutare gli strumenti derivati utilizzando l'OIC 32

Composizione del bilancio per le micro-imprese

Le micro-imprese sono società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi non hanno superato due dei seguenti limiti:

- 1) attivo dello stato patrimoniale pari almeno a 175.000 Euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni pari almeno a 350.000 Euro;
- 3) numero medio di dipendenti occupati durante l'esercizio pari almeno a 5 unità.

Le micro-imprese possono presentare un bilancio **composto unicamente da stato patrimoniale e conto economico**, usando gli **schemi dell'abbreviato** (art. 2435-ter del codice civile).

La **nota integrativa** può non essere redatta se, in calce allo **stato patrimoniale**, sono fornite le **informazioni** seguenti:

(a) 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 controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;

(b) l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.

Anche la **relazione sulla gestione** per queste aziende può essere **omessa**.

Nonostante che tale documento accompagni il bilancio e non ne sia parte integrante, le micro-imprese possono evitare di redigerla se forniscono in calce allo stato patrimoniale le seguenti informazioni:

a) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;

b) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Alla sinteticità delle informazioni si aggiunge inoltre la possibilità di **non rilevare gli strumenti derivati** applicando l'OIC 32 e di **non applicare il criterio del costo ammortizzato** per crediti, debiti e titoli di debito. Questa peculiarità riduce la complessità

tecnica, nonché il costo che ne discende, per la redazione del bilancio d'esercizio.

Composizione del bilancio per le società medio-piccole

Le società medio-piccole sono imprese che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi non hanno superato due dei seguenti limiti:

- 1) attivo dello stato patrimoniale pari almeno a 4.400.000 Euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni pari almeno a 8.800.000 Euro;
- 3) numero medio di dipendenti occupati durante l'esercizio pari almeno a 50 unità.

Le società medio-piccole possono redigere il **bilancio abbreviato** disciplinato dall'art. 2435-bis del codice civile.

In particolare, questo è composto dagli **schemi abbreviati** di stato patrimoniale e di *conto economica*, nonché da una nota integrativa abbreviata.

Inoltre, se in quest'ultima sono fornite le informazioni di cui ai precedenti punti a) e b), **non è necessario** redigere una **relazione sulla gestione**.

Con riferimento ai **criteri di valutazione**, nel bilancio abbreviato i crediti, i debiti e i titoli di debito non devono obbligatoriamente essere valutati applicando il criterio del costo ammortizzato (la scelta spetta al redattore del bilancio) tuttavia, rispetto alle micro-imprese, gli **strumenti derivati** devono essere iscritti fin dalla data di sottoscrizione applicando l'**OIC 32**.

Composizione del bilancio per le società medio-grandi

Le società medio-grandi sono quelle che superano i limiti indicati per le micro-imprese e per le società medio-piccole.

Le società medio grandi devono invece predisporre il **bilancio d'esercizio in forma ordinaria**.

Questo si compone di **stato patrimoniale** (schema non abbreviato), conto economico (schema non abbreviato), **rendiconto finanziario** e **nota integrativa** (contenuto non abbreviato).

Tali società inoltre devono accompagnare il bilancio con la **relazione sulla gestione** ex art. 2428 del codice civile.

L'obbligo del rendiconto finanziario introduce un **ulteriore complessità** per la redazione del bilancio di queste aziende a causa del differente approccio che qualifica tale documento e per effetto della tipologia di informazioni che con esso vengono diffuse.

Nel bilancio ordinario, i crediti, i debiti e i titoli di debito devono essere valutati applicando il **criterio del costo ammortizzato**, al di fuori dei casi in cui la sua applicazione sia irrilevante, e gli **strumenti derivati** devono essere rilevati secondo le regole introdotte dal nuovo punto 11)bis dell'art. 2426 del codice civile e specificate dal nuovo OIC 32.

Bilancio ordinario per le micro-imprese e per le società medio piccole: opzione

Le società medio-piccole e le micro-imprese possono optare per il bilancio ordinario, applicando tuttavia tutte le regole di valutazione e classificazione disciplinate dal codice civile per tale documento.

Nuovi schemi di bilancio 2016: cancellazioni e nuove voci

In generale, gli schemi utilizzabili dal 2016 per le tre tipologie di bilanci sono stati significativamente modificati dal D. Lgs. n. 139/2015.

Questo ha eliminato la capitalizzazione dei **costi di ricerca e pubblicità**, i **componenti straordinari** dal conto economico e i **conti d'ordine** dallo stato patrimoniale (lasciandone la descrizione nella nota integrativa) ed ha introdotto specifiche voci sui rapporti economici e patrimoniali tra **società "sorelle"** (imprese controllate dalla controllante), nello stato patrimoniale e nel conto economico per la valutazione degli strumenti finanziari derivati.



Wolters Kluwer



BILANCIO

Sei pronto alle novità sui bilanci?

SCOPRI DI PIÙ >