

---

## D.Lgs. 139/2015: comparabilità e transizione al nuovo bilancio

**Data Articolo: 23 Febbraio 2017**

**Autore Articolo: Nicolò Cipriani**

Con il **bilancio 2016** debuttano le nuove regole introdotte dal D.Lgs. 139/2015 che avranno impatto sia sui dati di chiusura che su quelli comparativi dell'esercizio precedente. Uno dei temi più importanti che desta dubbi e criticità operative è quello della transizione alle nuove norme che richiederà particolare attenzione da parte degli addetti ai lavori.

In questo articolo ci concentriamo sul **principio di comparazione** e sull'iter operativo di **elaborazione del bilancio** che si svilupperà nei seguenti passaggi:

- **applicazione dei nuovi schemi di bilancio e dei principi di valutazione.** Si dovranno distinguere schemi e principi che hanno un'applicazione retroattiva obbligatoria da quelli per i quali, invece, è prevista l'opzione di applicazione prospettica (ammortamento avviamento e costo ammortizzato). I nuovi schemi e principi troveranno applicazione a seconda del tipo di bilancio: ordinario, abbreviato per le piccole società e semplificato per le micro imprese *ex 2435-ter*.

- **riclassificazione delle voci del bilancio dell'esercizio 2015** nel nuovo schema di stato patrimoniale e di conto economico;

- **elaborazione del rendiconto finanziario in forma comparativa** che risulta obbligatorio esclusivamente per le imprese che adottano lo schema di bilancio ordinario.

Il **principio di comparazione** è uno dei principi di redazione del bilancio più importanti disciplinato dal **comma 5 dell'art. 2423-ter c.c.** dove si prevede:

- per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico l'indicazione dell'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente;

- nel caso in cui le voci non siano comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate;

- la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

In questa fase di transizione i **principi contabili** svolgono una funzione adeguatrice e interpretativa della norma e il **principio OIC 29** prevede che:

- gli effetti dei cambiamenti di principi contabili sono determinati retroattivamente;
- ne deriva che il cambiamento di un principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso;
- solitamente la rettifica viene rilevata negli utili (perdite) portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata utilizzando un'altra componente del patrimonio netto se più appropriata;
- l'applicazione retroattiva di un nuovo principio contabile comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile.

Da un punto di vista operativo la società deve rettificare il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio e i dati comparativi dell'esercizio precedente come se le nuove regole fossero da sempre in vigore. Ciò determina, in sede di redazione del bilancio dell'esercizio 2016, proprio per poter rispettare il principio di comparazione, la necessità di intervenire con una serie di operazioni contabili in quanto il bilancio 2015 potrebbe esporre alcuni elementi che non saranno previsti nel bilancio 2016 oppure sono di nuova istituzione, come, ad esempio:

- i costi di ricerca e pubblicità;
- la voce azioni proprie e la voce riserva negativa per acquisto azioni proprie;
- i derivati;
- i rapporti con le società consorelle;
- i conti d'ordine in calce allo stato patrimoniale;

- l'area straordinaria del conto economico.

Per gestire al meglio la transizione alle nuove norme, il redattore del bilancio dovrà innanzitutto effettuare un'attenta analisi volta ad individuare le voci oggetto di rettifica o di riclassifica. Durante tale attività, che è consigliabile anticipare rispetto alle normali tempistiche di formazione del bilancio, particolare attenzione dovrà essere posta ai nuovi principi di valutazione che hanno un'applicazione retroattiva obbligatoria (distinguendoli da quelli per i quali le norme transitorie del citato decreto prevedono l'opzione di applicazione prospettica), con conseguenti effetti sui dati comparativi 2015.

Lo scopo del **principio di comparabilità** dei bilanci d'esercizio è quello di rendere agevole la comparazione temporale dei bilanci mettendo a confronto schemi, principi di redazione e criteri di valutazione omogenei tra loro. Qualora, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, la rideterminazione risulti non fattibile o eccessivamente onerosa, l'informazione comparativa non è dovuta (come prevede il principio OIC 29).

Nicolò Cipriani – Centro Studi CGN