

Rideterminazione dei dati comparativi da verificare per i bilanci 2016

Se la ricostruzione dei dati 2015, dopo ogni ragionevole sforzo, risulta impossibile o troppo onerosa, l'informazione comparativa non è dovuta

/ Raffaele MARCELLO

Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere del CNDCEC.

È normale che in questo periodo si affrontino le "problematiche" e le "novità" che interessano la redazione dei bilanci di esercizio.

Quest'anno le principali tematiche sono connesse alla **prima adozione** delle disposizioni del DLgs. 139/2015 e dei pertinenti principi contabili nazionali, pubblicati dall'Organismo italiano di contabilità in data 22 dicembre 2016.

Non è un caso che il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili abbia già contemplato, laddove siano soddisfatte le condizioni, che le società possano considerare l'impatto delle nuove norme come uno dei fattori che, ex art. 2364 c.c., comportano l'approvazione dei bilanci entro il maggior termine dei 180 giorni, anziché entro i canonici 120 giorni. In questo contesto, rientra – come già fatto notare da dottrina e prassi – la problematica concernente il rifacimento dei dati di bilancio al 31 dicembre 2015.

Si ricorda, a questo fine, che l'art. 2423-ter, comma 5 c.c. dispone 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 commentati nella nota integrativa".

Le disposizioni transitorie dei principi contabili richiedono la **rideterminazione** dei valori coinvolti al 1° gennaio 2016, facendo impattare la differenza sul patrimonio netto. La ricostruzione dei dati del 2015 è, poi, richiesta "ai soli fini comparativi".

Le società, in sostanza, devono verificare se gli importi inerenti l'esercizio antecedente siano ricostruibili. Qualora, "dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo", la rideterminazione risulti non fattibile o "eccessivamente onerosa", come in termini generali previsto dall'OIC [29](#) per i cambiamenti di principi contabili, l'informazione comparativa non è dovuta.

D'altronde, la determinazione di dati inattendibili evidenzerebbe risultanze che rischiano di fornire agli utilizzatori informazioni fuorvianti.

È bene, ancora, segnalare che la rideterminazione dei dati dell'esercizio 2015 può non interessare i valori individuati con il costo ammortizzato e l'avviamento, stante che per tali poste è previsto un apposito **regime transitorio** per il quale i nuovi criteri di misurazione

possono (a discrezione delle società) essere applicati in via prospettica. Le società che decidono in tal senso non hanno problemi di rideterminazione dei valori in oggetto, considerato che le vecchie poste continuano a essere contabilizzate con le vecchie tecniche sino alla loro eliminazione dal bilancio.

I principi contabili, poi, dettano in modo tecnico la **transizione** negli specifici OIC.

Condivisibile l'approccio dell'OIC

In particolare, l'OIC [32](#), "Strumenti finanziari derivati", prevede che sia possibile (facoltà) procedere alla designazione della copertura contabile alla data di inizio del bilancio dell'esercizio di prima applicazione per le operazioni di copertura preesistenti, evitando la determinazione retroattiva.

Stabilisce, poi, anche che qualora non sia fattibile verificare (sempre "dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo") i criteri di ammissibilità della copertura alla data di inizio del bilancio di esercizio di prima adozione, l'effetto del passaggio può essere determinato (sempre che i criteri di ammissibilità della copertura siano soddisfatti), alla data di chiusura del bilancio di esercizio di prima adozione (31 dicembre 2016).

L'approccio dell'OIC è **condivisibile** anche alla luce dell'intendimento della direttiva 34/2013/EU (direttiva alla fonte delle revisioni codicistiche) di ridurre gli *administrative burdens* per le piccole e medie imprese.

Complicazioni potrebbero essere rinvenute anche nella "ridistribuzione" dei **componenti straordinari**.

In questo caso, in effetti, qualora la re-imputazione delle voci non portasse tecnicamente a una imputazione attendibile, sarebbe da valutare anche, se giustificata, la non presentazione del Conto economico comparativo.

Ciò detto, è evidente che la predisposizione del bilancio di quest'anno risentirà di queste difficoltà (e non solo), a cui vanno ad aggiungersi le incertezze legate alla determinazione della base imponibile.

In questo contesto, anche il Consiglio nazionale cercherà di dare il proprio contributo, per mezzo dello sviluppo di indicazioni di *best practice*, con l'auspicio che si possa creare quanto prima una prassi operativa e applicativa delle norme civilistiche e dei principi contabili che agevolino l'attività dei redattori e la lettura della comunicazione finanziaria.