

Art. 2423 ter, co. 5, Codice civile

Alessandro Tentoni

Comparabilità delle voci di bilancio con l'esercizio precedente

Posizione e finalità della norma

Una disposizione rilevante per la redazione del bilancio d'esercizio è contenuta nell'art. 2423 ter, co. 5, Codice civile, che **obbliga ad adattare le voci dell'esercizio precedente** riportate negli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico in caso di **non comparabilità** con l'equivalente elemento del periodo corrente.

Si noti subito che si tratta di un dovere e non di una mera facoltà a carico degli amministratori e, nel caso si prefigurino responsabilità penali ex artt. 2621, co. 1 e 2622, co. 1-2, anche degli altri soggetti ivi indicati partecipi della predisposizione e del controllo del rendiconto annuale.

La prescrizione in commento prevede anche l'ipotesi inversa che non risulti praticabile l'adattamento del componente dell'anno passato; in entrambe le alternative si richiede un **adeguato chiarimento esplicativo** in nota integrativa.

L'obbligo sancito dall'art. 2423-ter, co. 5 asseconda quindi l'appropriata comparazione temporale delle voci e può ritenersi un postulato dei principi generali di redazione del bilancio di cui all'art. 2423, co. 2, ed in particolare della verità e della chiarezza.

Infatti un'erronea classificazione nel periodo precedente, ad esempio, di una svalutazione di un credito finanziario immobilizzato sotto la voce B12 «Accantonamenti per rischi», anziché in quella corretta B19 lettera b) «Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni», conduce ad un fuorviante confronto non solo tra i

Nella redazione del **bilancio d'esercizio** occorre prestare attenzione all'obbligo contemplato dall'art. 2423 ter, co. 5, Codice civile, che al fine di rendere intellegibile l'effettiva dinamica delle **voci** da un periodo all'altro richiede di procedere all'**adattamento** di quelle dell'anno precedente caratterizzate da una non corretta classificazione negli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico previsti, ovvero di astenersi dal confronto qualora risulti impossibile apportare la rettifica. In entrambe le circostanze risultano di particolare ausilio per il lettore del documento le precisazioni da inserire in nota integrativa.

valori del suddetto componente economico ma altresì del fondamentale margine rappresentativo del risultato caratteristico costituito dalla differenza tra «Valore e costi della produzione (A - B)». Si tratterebbe, pertanto, di una disomogeneità in grado di svilire non solo la chiarezza espositiva, ma anche la veridicità del bilancio nella sua accezione dinamica.

Inoltre il requisito di una sostanziale comparabilità delle voci più significative appare indispensabile per ricostruire l'effettiva evoluzione patrimoniale, finanziaria ed economica della gestione ed interpretare compiutamente le relative movimentazioni, anche in vista dell'introduzione del **rendiconto finanziario** per i bilanci degli esercizi decorrenti dall'1/1/2016.

A tal fine, basti ad esempio riflettere sull'ingannevole giudizio che potrebbe suscitare la collocazione di una passività dello Stato patrimoniale nell'ambito del gruppo D) «Debiti» e, nell'esercizio seguente, nell'area B) «Fondi per rischi ed oneri».

Militano peraltro a presidio della comparabilità anche altre previsioni della normativa sul bilancio d'esercizio, quali in particolare l'univocità degli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico,¹ il

1. Infatti gli articoli 8 e 22 della Direttiva dell'Unione Europea n.78/660/Cee avrebbero consentito l'introduzione di più schemi alternativi di Stato patrimoniale e Conto economico. Per taluni tipi di attività economica (ad esempio, bancaria, assicurativa), poi, esistono delle specifiche strutture di bilancio.

principio redazionale della costanza dei criteri di valutazione, derogabile solo in casi eccezionali, l'obbligo di informazioni complementari per assicurare la rappresentazione veritiera e corretta.

Naturalmente il rispetto del postulato in esame deve essere valutato alla luce della **rilevanza** delle eventuali difformità riscontrate, come sancito ora in generale per la disciplina del bilancio d'esercizio anche dal novellato art. 2423, co. 4, c.c., a partire dai rendiconti dei periodi con inizio dall'1/1/2016.

Casi di applicazione

Ci si può chiedere in quali circostanze sorge l'obbligo di intervenire su voci del periodo precedente considerate disomogenee per rispettare la disposizione civilistica in commento.

Una prima fonte di possibile discontinuità è rappresentata dal **mutamento** di un **criterio** o di un **metodo di valutazione**.

Si rammenta, secondo le definizioni riportate dal principio contabile Oic 29, § 7-8, che una soluzione valutativa prescelta per una determinata attività o passività («criterio di valutazione») può venir coniugata in diverse regole tecniche alternative («metodi di valutazione»).

Riprendendo lo stesso esempio proposto dal suddetto documento, il riferimento al costo di acquisto o di produzione che definisce uno dei due parametri da confrontare per la stima delle rimanenze finali di magazzino può essere declinato nelle metodologie della media ponderata, del Fifo e del Lifo.

Qualora in sede di chiusura del bilancio venga deciso il cambio, nel particolare caso delle rimanenze finali, di un metodo valutativo rispetto a quello utilizzato nell'esercizio precedente, la differenza registrata nell'ammontare della voce potrebbe in gran parte derivare proprio dalla scelta in oggetto e non esprimere particolari esiti gestionali.

Tuttavia in dottrina si ritiene che tale fattispecie, come già precisato percorribile solo in casi eccezionali, non richieda l'adattamento della voce del periodo anteriore, che può esporre anche un sensibile divario numerico ma risulta omogenea nella modalità di classificazione operata; risulta invece raccomandata una specifica illustrazione in nota integrativa.²

Si noti, tra l'altro, che le differenze potrebbero risultare consistenti anche alla luce del disposto contenuto nel principio contabile Oic 29 § 11 e seguenti che suggerisce, laddove possibile e non eccessivamente oneroso, di eseguire il cambiamento in ottica retroattiva, quindi applicando la nuova regola dal momento dell'acquisizione dell'*asset* o di accensione della passività.

Altra ipotesi suscettibile di introdurre autonome cause di variazione nella successione temporale dei valori è costituita dal **cambiamento** di una **stima contabile**.

Ad esempio, si decide la svalutazione di un credito al 50% dell'importo nominale a causa di una situazione di crisi aziendale del cliente, già desumibile al termine dell'esercizio precedente.

In questo caso si assiste ad un ordinario ripensamento circa i presupposti rilevanti per la valutazione, nell'ambito della legittima discrezionalità tecnica del redattore del bilancio.

Quindi non è richiesto alcun intervento sulla colonna del periodo precedente, mentre dal commento a margine del valore riportato nelle note integrative delle diverse annualità si può comprendere la natura dello scostamento.

Una terza casistica che induce particolari variabilità da un esercizio all'altro è rappresentata dalla **correzione di errori**.

Potrebbe trattarsi, ad esempio, dell'omessa contabilizzazione di un bene strumentale.

Una volta vagliata la significatività dell'impatto conseguente alla non corretta applicazione della disciplina sul bilancio, anche in virtù del mutato art. 2423, co. 4, c.c. come sopra segnalato, **si deve procedere all'adattamento** delle relative **voci** di Stato patrimoniale e di Conto economico del periodo precedente sulla base della specifica previsione contenuta nel principio contabile Oic 29 (al § 49), che ammette l'estrema eterogeneità delle situazioni in astratto possibili.

Verosimilmente, inoltre, l'effetto della variazione apportata all'elemento interessato dell'annualità anteriore dovrebbe trovare contropartita in un'apposita posta temporanea del patrimonio netto appositamente istituita, così da mantenere inalterato il risul-

² Parere autorevolmente sostenuto da R. Caramel-Coopers & Lybrand, *Il bilancio delle imprese*, Milano, 1996, pagg. 59-60, che ritiene i due saldi non comparabili solo in caso di stravolgenti nei valori o nel numero e tipologia delle poste coinvolte.

tato economico a suo tempo rilevato e risolvere ancora una volta la modifica in una mera riclassificazione dei valori, senza ripercussioni sugli indicatori di sintesi.

Un'ulteriore motivazione di variazioni che esulano dal normale svolgimento gestionale è da associarsi ad **operazioni straordinarie**, quali conferimenti, fusioni, scissioni.

In merito all'adattamento delle poste interessate dell'esercizio precedente, sul punto si registra una certa discordanza di opinioni tra gli studiosi, che convengono invece sulla necessità di un diffuso commento in nota integrativa in merito alle variazioni risultanti dall'integrazione o dallo scorporo.

Si potrebbe forse aggiungere che la gestione straordinaria, benché fenomeno aziendale non ricorrente, introduce un fattore di discontinuità nelle diverse componenti patrimoniali ed economiche coinvolte pur sempre connesso ad una deliberata strategia imprenditoriale, che risulta così opportunamente rispecchiata negli schemi di bilancio.

Da segnalare anche il laconico suggerimento del principio contabile Oic 12, § 128 sull'impossibilità pratica di procedere in tali contesti all'adattamento, vista la presumibile ampia mole di poste interessate, e al conseguente giudizio di non comparabilità da manifestare nelle annotazioni in nota integrativa.

Altra causa che distorce l'analisi dell'evoluzione temporale di una voce si verifica in caso di **esercizi di durata inferiore a 12 mesi**, in quanto ad esempio relativi ad imprese di nuova costituzione o partecipanti ad operazioni straordinarie.

Si tratta di un fattore che può compromettere l'immediato confronto delle poste del Conto economico, mentre per quelle di Stato patrimoniale la diversa durata del periodo amministrativo non produce conseguenze di questo genere.

In tali casi si può ritenere sufficiente informare il lettore della singolarità del caso attraverso l'intestazione a giorni, mese ed anno della colonna interessata del Conto economico, così da favorire una corretta interpretazione dei valori.

In situazioni eccezionali potrebbe anche verificarsi una **disomogeneità nella moneta di conto** impiegata per un'annualità, in senso formale (ad esempio cambiamento della valuta legale) o sostanziale (in presenza di forti perturbazioni inflazionistiche o deflazionistiche).

Nella prima circostanza si può suggerire un'indi-

spensabile **conversione degli importi del periodo precedente**, mentre la seconda (invero molto sporadica) può essere eventualmente affrontata in modo più efficace mediante un sistema contabile che uniformi i saldi delle poste con immediati riflessi monetari.

Da ultimo ci si sofferma sulle situazioni contabili ricorrenti che richiedono tipicamente la correzione di cui all'art. 2423-ter, co. 5, c.c., ovvero improprie **suddivisioni, raggruppamenti, classificazioni o aggiunte di voci** nel periodo anteriore.

Si pensi, a puro scopo esemplificativo, alla esposizione unitaria degli oneri bancari nell'ambito della voce C17) «Interessi ed altri oneri finanziari» del Conto economico, anziché destinare come richiesto dal principio contabile Oic 12, § 59 i costi per servizi erogati dagli istituti di credito diversi da quelli di natura strettamente finanziaria alla voce B7) «Costi per servizi».

Si tratta quindi di fattispecie peculiari e piuttosto diffuse che richiedono l'applicazione della disposizione in esame, sulle quali si presentano di seguito due casi pratici.

Esempi pratici

Caso 1

Un'impresa costituita in forma di società di capitali, detenuta da soci pubblici, opera nel segmento dei servizi in concessione ricevendo contributi in Conto impianti anche da parte dell'ente controllante ai fini dello svolgimento di investimenti per la dotazione ed ammodernamento di beni strumentali, alcuni dei quali gratuitamente devolvibili.

Sino all'esercizio solare 2014 la contabilizzazione delle operazioni connesse a tale forma di sostegno patrimoniale e finanziario parrebbe presentare talune anomalie, a cui si intende ovviare in sede di redazione del bilancio dell'esercizio chiuso il 31 dicembre 2015.

Tra le principali, si segnalano la rilevazione in contropartita nella voce dello Stato patrimoniale passivo D10) «Debiti verso controllanti» dei contributi pubblici destinati all'incremento delle immobilizzazioni materiali e l'annotazione nei conti d'ordine dell'importo dei beni gratuitamente devolvibili da restituire al concedente al termine del rapporto.

Inoltre nella posta CII4) «Crediti verso controllanti» dell'attivo circolante l'ammontare da incassare delle somme in discorso veniva iscritto già al momento dello stanziamento operato nei pertinenti

provvedimenti, ben prima quindi dell'avvio dei programmi di investimento e della maturazione dei requisiti giuridici per l'incasso come previsto anche dal principio contabile Oic 16, § 80.

Per quanto concerne la contabilizzazione a decorrenza dall'esercizio 2015 dei contributi in Conto impianti, sulla scorta delle due alternative consentite dal principio contabile Oic 16, § 81 si adotta la soluzione di ridurre direttamente il costo storico del ce-spite e determinare quindi le quote di ammortamento sul valore netto risultante.

L'evidenza dei beni gratuitamente devolvibili viene fornita in una apposita sottovoce della specifica immobilizzazione materiale, soluzione da qualificare «informazione complementare» nel rispetto del principio generale della chiarezza ai sensi dell'art. 2423, co. 3, c.c., tralasciando quindi l'utilizzo dei conti d'ordine.

Si riporta nella tabella che segue la differente modalità di contabilizzazione adottata nel 2015 e nel 2014, con dati di comodo relativi solo alla realizzazione degli investimenti operativi.

MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

DESCRIZIONE	STATO PATRIMONIALE ATTIVO		STATO PATRIMONIALE PASSIVO E NETTO	
	2015	2014	2015	2014
Immobilizzazioni materiali - 1) Fabbricati	1.500	1.500		
di cui gratuitamente devolvibili	1.000	-		
- fondo ammortamento da finanziamento pubblico	(800)			
Valore residuo fabbricati gratuitamente devolvibili	200			
Patrimonio netto			700	700
Debiti verso controllanti	-		-	800
Totale	700	1.500	700	1.500
Conti d'ordine	-	1.000	-	1.000

Si può quindi constatare come la rappresentazione contabile adottata nel 2014 abbia condotto ad un fitizio incremento dei debiti, bilanciato da un valutazione superiore delle immobilizzazioni materiali.

Di seguito si espone la situazione dei conti in analisi dopo l'intervento di adattamento nella colonna dell'esercizio precedente, opportunamente evidenziato con segno + o -.

SITUAZIONE DEI CONTI IN ANALISI DOPO L'INTERVENTO DI ADATTAMENTO

DESCRIZIONE	STATO PATRIMONIALE ATTIVO		STATO PATRIMONIALE PASSIVO E NETTO	
	2015	2014	2015	2014
Immobilizzazioni materiali - 1) Fabbricati	1.500	1.500		
di cui gratuitamente devolvibili	1.000	+ 1.000 = 1.000		
- fondo ammortamento da finanziamento pubblico	(800)	+ (800) = (800)		
Valore residuo fabbricati gratuitamente devolvibili	200	200		
Patrimonio netto			700	700
Debiti verso controllanti	-		-	- 800 = 0
Totale	700	700	700	700
Conti d'ordine	-	- 1.000 = 0	-	- 1.000 = 0

Nelle premesse della nota integrativa viene inserito il seguente commento, poi ripreso ed approfondi-

to nelle osservazioni relative alle rispettive voci oggetto di modifica: «Ai fini della comparabilità dei saldi

di bilancio, ai sensi dell'art. 2423 ter, co. 5, c.c., si è provveduto a riclassificare limitatamente allo Stato patrimoniale talune voci dell'esercizio precedente. Più nello specifico, si è provveduto ad adeguare la consistenza delle voci "Crediti verso controllanti" e "Immobilizzazioni" e "Debiti verso controllanti", oltre che conseguentemente dei conti d'ordine, in ragione della scelta adottata con effetto dal presente bilancio in materia di rappresentazione dell'erogazione di contributi e devoluzioni, da parte del Socio di Riferimento, a fronte di investimenti in immobilizzazioni strumentali aventi quale provvista finanziaria un contributo pubblico.

Tali modifiche non hanno in alcun modo comportato effetti sul risultato economico, trattandosi di una più puntuale allocazione di consistenze nell'ambito delle voci sopradette avente meramente la finalità di consentire una più agevole lettura del bilancio ed una migliore rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria della società. Nelle note che seguono, peraltro, viene data ampia e dettagliata informativa in merito

all'influenza che ne è conseguita, come previsto dall'art.2423-bis, c.2, c.c.».

Caso 2

Un'impresa di commercio al dettaglio matura premi alla fine di ogni esercizio solare ragguagliati al monte acquisti realizzato nel periodo, che vengono erogati nel corso dell'anno successivo a consuntivo attraverso la compensazione con i debiti di fornitura.

Nelle annualità precedenti al 2015 il provento viene rappresentato nell'ambito della voce dei ricavi caratteristici del Conto economico A1) «Ricavi delle vendite e delle prestazioni». Si decide allora di allocare correttamente il componente positivo di reddito a rettifica degli acquisti del Conto B6) «Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci», per il valore maturato. Di seguito l'esposizione nel Conto economico del 2015 con dati a piacere relativi unicamente alla fattispecie in oggetto, prima dell'adattamento della voce del periodo precedente.

CONTO ECONOMICO - PRIMA DELL'ADATTAMENTO

DESCRIZIONE	2015	2014
Ricavi delle vendite	8.000	8.700
Costi d'acquisto merci	(5.000 - 700) = 4.300	5.000
Risultato economico parziale	3.700	3.700

Si procede, quindi, all'intervento per omogeneizzare i saldi interessati del 2014 evidenziando l'im-

porto modificato dei premi di 700, come di seguito trasfuso. ●

CONTO ECONOMICO - DOPO L'ADATTAMENTO

DESCRIZIONE	2015	2014
Ricavi delle vendite	8.000	- 700 = 8.000
Costi d'acquisto merci	(5.000 - 700) = 4.300	- 700 = 4.300
Risultato economico parziale	3.700	3.700



Bilancio 2016

(N. Forte e M. Brusaterra)

I Focus Fiscali n. 7/2016