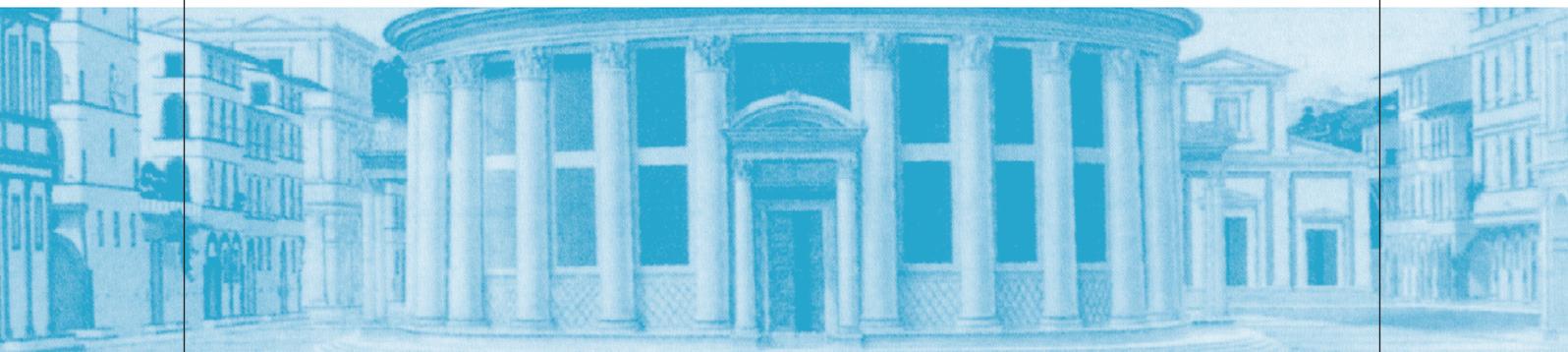


Fondazione Luca Pacioli



LE NOVITÀ DELLA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO SUL BILANCIO D'ESERCIZIO

BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

Documento n. 15 del 28 aprile 2005

CIRCOLARE

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. Ambito soggettivo	“	2
2. Criteri generali di applicazione	“	4
2.1 <i>Principio di rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423, cod. civ)</i>	“	4
2.2 <i>Redazione di bilanci misti</i>	“	4
3. La redazione del bilancio in forma abbreviata a partire dal 2004	“	5
3.1 <i>Lo schema di stato patrimoniale</i>	“	5
3.2 <i>Lo schema di conto economico</i>	“	6
3.3 <i>Le informazioni in nota integrativa</i>	“	9
4. L’esonero dalla redazione della relazione sulla gestione	“	14
5. Esempificazione	“	15

Premessa

Il decreto legislativo n. 6/2003 (riforma del diritto societario) ha introdotto, a partire dai bilanci 2004, talune semplificazioni per la redazione del bilancio in forma abbreviata.

La nuova formulazione dell'art. 2435-bis "Bilancio in forma abbreviata" del codice civile ha previsto, per le società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, infatti:

- *con riferimento allo stato patrimoniale, la possibilità di accorpate alcune voci dell'attivo e del passivo patrimoniale (ad esempio, i ratei e risconti attivi e passivi possono essere compresi rispettivamente nella voce crediti dell'attivo circolante e debiti del passivo);*
- *con riferimento al conto economico, la possibilità di effettuare il raggruppamento di più voci (ad esempio, gli ammortamenti e le altre svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali possono essere esposti in un'unica voce);*
- *l'omissione di alcune informazioni da presentarsi in nota integrativa (ad esempio, deve essere omesso il prospetto relativo alla fiscalità anticipata e differita).*

Nel presente documento sono:

1. *analizzate le norme di semplificazione previste per la redazione del bilancio in forma abbreviata dall'art. 2435-bis;*
2. *esposti i nuovi schemi di stato patrimoniale e conto economico e le informazioni da esporre in nota integrativa.*

Il documento è completato da un'esemplificazione nella quale, partendo dai dati economico-patrimoniali di una società, viene redatto un bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis, cod. civ..

1. Ambito soggettivo

Le società possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio (con riferimento alla costituzione della società) o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti quantitativi (art. 2435-*bis*, comma 1, cod. civ.):

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 3.125.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni (fatturato): 6.250.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità¹.

Calcolo dei parametri

Il totale dell'attivo patrimoniale ed il totale dei ricavi si desumono rispettivamente dallo stato patrimoniale e dal conto economico. In particolare:

- il totale dell'attivo patrimoniale è pari alla sommatoria delle voci A, B, C e D dell'attivo di stato patrimoniale (art. 2424);
- il totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni è pari alla voce A.1 dello schema di conto economico (art. 2425); l'importo dei ricavi è calcolato al netto di resi, sconti, abbuoni e premi.

Con riferimento al numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio, si osserva che la media deve essere calcolata come *media giornaliera*².

Il bilancio in forma abbreviata rappresenta una facoltà. Il bilancio può essere redatto in forma abbreviata qualora non siano superati nel primo esercizio (con riferimento alla costituzione della società), o successivamente per due esercizi consecutivi, i limiti stabiliti per due dei tre parametri sopraindicati.

Nel primo caso (mancato superamento dei limiti nel primo esercizio dalla costituzione) la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata scatta direttamente per il bilancio relativo al primo esercizio in cui non siano stati superati due dei limiti indicati.

Nel secondo caso (mancato superamento dei limiti per due esercizi consecutivi) la

¹ Si segnala che, con l'approvazione della Legge comunitaria 2004 (in corso di pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*) è stata data delega al Governo per il recepimento della direttiva Ce n. 38/2003, che prevede un innalzamento dei parametri previsti con riferimento all'ambito soggettivo per la redazione del bilancio in forma abbreviata.

La direttiva Ce n. 38/2003 (art. 1) prevede, infatti:

- l'innalzamento del limite previsto per il totale dell'attivo di stato patrimoniale a 3.650.000 euro;
 - l'innalzamento del limite previsto per il totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni a 7.300.000 euro.
- La Legge comunitaria 2004 dovrà essere attuata entro 18 mesi dall'entrata in vigore della stessa legge.

Resta pertanto fermo che per i bilanci in forma abbreviata relativi all'esercizio 2004 valgono i limiti quantitativi di cui all'attuale articolo 2435-*bis* (totale dell'attivo stato patrimoniale: 3.125.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 6.250.000 euro).

² Ad esempio: 45 dipendenti per 100 giorni e 55 dipendenti per 265 giorni determinano una media giornaliera di 52,3 [(45*100 + 55*265)/365].

facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata scatta per il bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui non siano stati superati due dei limiti indicati³. Va precisato che, per i due esercizi consecutivi presi a riferimento, i parametri considerati possono essere anche differenti.

Ad esempio, l'impresa può redigere il bilancio in forma abbreviata anche nel caso in cui nel primo dei due esercizi non sono superati i parametri relativi al numero dei dipendenti e al totale dei ricavi, mentre nel secondo non sono superati i parametri relativi al numero dei dipendenti e al totale dell'attivo patrimoniale.

A titolo di esempio, si supponga che i bilanci della società X presentino i seguenti dati:

Bilancio al 31 dicembre 2004

Totale attivo: € 3.100.000

Totale ricavi: € 6.500.000

Numero medio dipendenti: 42

Bilancio al 31 dicembre 2005

Totale attivo: € 3.500.000

Totale ricavi: € 6.200.000

Numero medio dipendenti: 42

In entrambi gli esercizi non sono superati due dei tre limiti previsti dall'art. 2435-bis, per cui l'impresa X può redigere il bilancio in forma abbreviata a partire dall'esercizio 2005.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono obbligate a redigerlo in forma ordinaria quando, per il secondo esercizio consecutivo, abbiano superato due dei limiti suddetti (art. 2435-bis, comma 7).

Tale obbligo scatta per il bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui siano stati superati due dei limiti indicati⁴.

La possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata non è invece accordata alle società quotate, ovvero alle società che hanno emesso titoli negoziati sui mercati regolamentati. Tali società non possono quindi in alcun caso redigere il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis, comma 1).

³ Tale considerazione si ricava da quanto stabilito nella relazione ministeriale all'art. 18 del D.Lgs. n. 127/91 (cfr. nota 4).

⁴ In tal senso si veda la relazione ministeriale all'art. 18 del D.Lgs. n. 127/91, in cui si legge "il venir meno della facoltà concessa dalla norma è regolata dall'ultimo comma: il bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui siano stati superati due dei limiti indicati deve essere redatto in forma ordinaria". Da ciò si desume che, qualora per il primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non siano superati due dei tre limiti indicati, l'impresa ha la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata già a partire dal bilancio del primo esercizio o dal bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui detti limiti non sono stati superati.

2. Criteri generali di applicazione

Prima di illustrare gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico e le informazioni in nota integrativa per un bilancio in forma abbreviata, è opportuno soffermarsi brevemente su due aspetti generali relativi alla redazione di tale bilancio:

- il coordinamento tra la norma che statuisce il principio della rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423, cod. civ.) e le norme in tema di bilanci in forma abbreviata (art. 2435-*bis*, cod. civ.);
- la possibilità di presentare bilanci c.d. *misti*, ovvero bilanci redatti in parte in forma ordinaria e in parte in forma semplificata.

2.1 Principio di rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423, cod. civ.)

Le disposizioni dettate dall'art. 2435-*bis*, in merito alla redazione del bilancio in forma abbreviata, sono subordinate al rispetto del principio generale di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (art. 2423, comma 2, cod. civ.)⁵.

Come si vedrà nel paragrafo 3.3, l'art. 2435-*bis* concede la possibilità di omettere alcune informazioni in nota integrativa per le società che possono redigere in bilancio in forma abbreviata.

Tuttavia, qualora tali informazioni siano reputate necessarie ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società, esse devono essere in ogni caso presentate in bilancio.

Per fare un esempio concreto, nella nota integrativa dei bilanci in forma abbreviata possono essere omesse le informazioni riguardanti i ratei e i risconti (art. 2427, n. 7). Tuttavia, in presenza di importi rilevanti è più che opportuno informare i lettori di un bilancio circa la consistenza e la tipologia di tale voce⁶.

2.2 Redazione di bilanci misti

Come già osservato, la redazione del bilancio in forma abbreviata è una facoltà. Pertanto, pur ricorrendo le condizioni per redigere un bilancio in forma abbreviata, gli amministratori potrebbero ritenere necessario redigere un bilancio in forma ordinaria ovvero, in alternativa, usufruire solo parzialmente delle semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata (c.d. *bilanci misti*).

Ad esempio, l'impresa potrebbe redigere lo stato patrimoniale ed il conto economico in forma abbreviata e presentare alcune informazioni in nota integrativa che, secondo l'art. 2435-*bis*, potrebbero essere omesse dal bilancio o viceversa presentare gli schemi di stato patrimoniale e conto economico in forma ordinaria e redigere la nota integrativa in forma abbreviata.

⁵ Il rispetto di tale principio determina, anche per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, l'obbligo di fornire informazioni complementari e di deroga (art. 2423, commi 3 e 4, cod. civ.), quando ciò sia necessario per la rappresentazione veritiera e corretta.

⁶ Cfr. F. Roscini Vitali, *Guida operativa ai principi contabili*, 2002, II^a edizione.

3. La redazione del bilancio in forma abbreviata a partire dal 2004

Il D.Lgs. n. 6/2003 (riforma del diritto societario) ha introdotto importanti semplificazioni per la redazione del bilancio in forma abbreviata attraverso la riformulazione dell'art. 2435-bis, cod. civ..

Le nuove disposizioni previste all'art. 2435-bis cod. civ. sono valide per i bilanci in forma abbreviata chiusi al 31 dicembre 2004.

Nei paragrafi che seguono si riportano gli schemi di stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa di un bilancio in forma abbreviata redatti secondo la nuova disciplina

3.1 Lo schema di stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale in forma abbreviata presenta le seguenti caratteristiche (art. 2435-bis, comma 2):

- comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 cod. civ. con lettere maiuscole e numeri romani;
- le voci A («Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti») e D («Ratei e risconti attivi») dell'attivo possono essere comprese nella voce C.II («Crediti dell'attivo circolante»);
- dalle voci B.I («Immobilizzazioni immateriali») e B.II («Immobilizzazioni materiali») dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni;
- la voce E del passivo («Ratei e risconti passivi») può essere compresa nella voce D («Debiti»);
- nelle voci C.II dell'attivo («Crediti dell'attivo circolante») e D del passivo («Debiti») devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

* * *

7 L'art. 223-undecies del D.Lgs. n. 6 del 2003 prevede che «i bilanci relativi agli esercizi chiusi prima del 1° gennaio 2004 sono redatti secondo le leggi anteriormente vigenti. I bilanci relativi agli esercizi chiusi fra il 1° gennaio 2004 e il 30 settembre 2004 possono essere redatti secondo le leggi anteriormente vigenti o secondo le nuove disposizioni. I bilanci relativi ad esercizi chiusi dopo la data del 30 settembre 2004 sono redatti secondo le nuove disposizioni».

Alla luce delle disposizioni sopra riportate lo stato patrimoniale in forma abbreviata si presenta come segue:

Stato patrimoniale in forma abbreviata	
ATTIVO	PASSIVO
<p>B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria</p> <p>B.I – Immobilizzazioni immateriali (Fondo ammortamento) (Fondo svalutazioni)</p> <p>B.II – Immobilizzazioni materiali (Fondo ammortamento) (Fondo svalutazioni)</p> <p>B.III – Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione dei crediti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esigibili entro l'esercizio successivo • esigibili oltre l'esercizio successivo <p>Totale Immobilizzazioni (B)</p> <p>C) Attivo circolante</p> <p>C.I – Rimanenze</p> <p>C.II – Crediti, con separata indicazione degli importi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esigibili entro l'esercizio successivo • esigibili oltre l'esercizio successivo <p>C.III – Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</p> <p>C.IV – Disponibilità liquide</p> <p>Totale Attivo Circolante (C)</p>	<p>A) Patrimonio netto</p> <p>A.I – Capitale</p> <p>A.II – Riserva da sovrapprezzo delle azioni</p> <p>A.III – Riserve di rivalutazione</p> <p>A.IV – Riserva legale</p> <p>A.V – Riserve statutarie</p> <p>A.VI – Riserva per azioni proprie in portafoglio</p> <p>A.VII – Altre riserve, distintamente indicate</p> <p>A.VIII – Utili (perdite) portati a nuovo</p> <p>A.IX – Utile (perdita) dell'esercizio</p> <p>B) Fondi per rischi e oneri</p> <p>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>D) Debiti, con separata indicazione degli importi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esigibili entro l'esercizio successivo • esigibili oltre l'esercizio successivo
Totale Attivo	Totale Patrimonio netto e Passivo

3.2 Lo schema di conto economico

Il conto economico prevede il raggruppamento delle seguenti voci (art. 2435-bis, comma 3):

- voci A.2 e A.3 («Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione,

- semilavorati e finiti» e «Variazioni dei lavori in corso su ordinazione»);*
- voci B.9.c, B.9.d e B.9.e («Trattamento di fine rapporto», «Trattamento di quiescenza e simili» e «Altri costi»);
 - voci B.10.a, B.10.b e B.10.c («Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali», «Ammortamento delle immobilizzazioni materiali» e «Altre svalutazioni delle immobilizzazioni»);
 - voci C.16.b e C.16.c («Proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni» e «Proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni»⁸);
 - voci D.18.a, D.18.b e D.18.c («Rivalutazioni di partecipazioni», «Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni» e «Rivalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni»);
 - voci D.19.a, D.19.b e D.19.c («Svalutazioni di partecipazioni», «Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni» e «Svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni»).

Al comma 4 dell'art. 2435-bis è previsto che:

- nella voce E.20 («Proventi straordinari») non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze;
- nella voce E.21 («Oneri straordinari») non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative ad esercizi precedenti.

* * *

Alla luce delle disposizioni sopra riportate il conto economico in forma abbreviata si presenta come segue:

⁸ Riguardo al raggruppamento delle voci C.16 b) (proventi finanziari da titoli immobilizzati) e C.16 c) (proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante) è stato osservato che la relazione al decreto afferma correttamente che il raggruppamento riguarda i proventi finanziari dei crediti immobilizzati e dei titoli immobilizzati (quindi le voci C. 16 a) e C. 16 b)) e non il raggruppamento tra proventi relativi a titoli immobilizzati e titoli dell'attivo circolante (cfr. F. Roscini Vitali, *Sul lease back le precisazioni dell'OIC*, Il Sole 24 ore, 29 ottobre 2004). Nello stesso articolo si legge: "non avrebbe senso il raggruppamento di voce eterogenee, in parte relative alle immobilizzazioni e in parte relative all'attivo circolante".

Conto economico in forma abbreviata**A) Valore della produzione**

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni
- 2), 3) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e variazioni dei lavori in corso su ordinazione
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

B) Costi della produzione

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 7) per servizi
- 8) per godimento di beni di terzi
- 9) per il personale
 - a) salari e stipendi
 - b) oneri sociali
 - c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili ed altri costi
- 10) ammortamenti e svalutazioni
 - a), b), c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, ammortamento delle immobilizzazioni materiali e altre svalutazioni delle immobilizzazioni
 - d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 12) accantonamenti per rischi
- 13) altri accantonamenti
- 14) oneri diversi di gestione

Differenza tra valore e costi della produzione (A – B)

C) Proventi e oneri finanziari

- 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate
- 16) altri proventi finanziari:
 - a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti
 - b), c) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni e da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni⁹
 - d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti
- 17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti
- 17 bis) utili e perdite su cambi

Totale (15 + 16 – 17 +/- 17 bis)

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

- 18) rivalutazioni:
 - a), b), c) di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni e di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
- 19) svalutazioni:
 - a), b), c) di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni e di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

Totale delle rettifiche (18 – 19)

E) Proventi e oneri straordinari

- 20) proventi
- 21) oneri

Totale delle partite straordinarie (20 – 21)

Risultato prima delle imposte (A- B +/- C +/- D +/- E)

- 22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate
- 23) utile (perdite) d'esercizio

⁹ Cfr. nota 7.

3.3 Le informazioni in nota integrativa

L'art. 2435-bis, al comma 5, prevede che nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata siano omesse le informazioni richieste:

- dal numero 10) dell'art. 2426 («il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli “primo entrato, primo uscito” o “ultimo entrato, primo uscito”; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa»);
- dai numeri 2), 3), 7), 9), 10), 12), 13), 14), 15), 16) e 17) dell'art. 2427 e dal numero 1 del comma 1 dell'art. 2427-bis¹⁰.

* * *

Nelle tabelle che seguono sono riportate:

- le informazioni che devono fornirsi nella nota integrativa di un bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2427, cod. civ. (tabella A);
- le altre informazioni che devono presentarsi nella nota integrativa di un bilancio in forma abbreviata (tabella B).

Tabella A - Informazioni che devono essere fornite nella nota integrativa di un bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2427, cod. civ.

Art. 2427, cod. civ.

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato (art. 2427, n. 1)
- la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio (art. 2427, n. 3-bis)
- le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni (art. 2427, n. 4)
- l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito (art. 2427, n. 5)

¹⁰ Si ricorda che, qualora tali informazioni siano reputate necessarie ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società, esse devono essere in ogni caso presentate in bilancio (cfr. par. 2.1).

- per i debiti: l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche (art. 2427, n. 6)¹¹
- eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio (art. 2427, n. 6-bis)
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine (art. 2427, n. 6-ter)
- le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi (art. 2427, n. 7-bis)
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce (art. 2427, n. 8)
- l'ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell'articolo 2425, numero 15), diversi dai dividendi (art. 2427, n. 11)
- le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono (art. 2427, n. 18)
- il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative (art. 2427, n. 19)
- i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori (art. 2427, n. 19-bis)
- i dati richiesti dal terzo comma dell'articolo 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis (art. 2427, n. 20)
- i dati richiesti dall'articolo 2447-decies, ottavo comma (art. 2427, n. 21)
- le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio (art. 2427, n. 22).

Si noti che tra le informazioni che devono essere fornite nella nota integrativa di un bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2427, cod. civ., sono previsti sia il prospetto dei movimenti delle poste del patrimonio netto¹² (art. 2427, n. 7-bis) sia il prospetto dal quale risultino le informazioni ricavabili dall'applicazione del metodo finanziario per le operazioni di *leasing finanziario*¹³ (art. 2427, n. 22).

¹¹ Si noti che secondo quanto stabilito dal documento OIC 1 "I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio" (25 ottobre 2004), la ripartizione dei debiti secondo le aree geografiche deve presentarsi quando tali informazioni si ritengono significative in relazione all'ammontare dovuto ai creditori non nazionali.

¹² Cfr. Fondazione Luca Pacioli, *Riforma societaria e bilancio 2004: sintesi delle novità*, documento n. 30 del 23 dicembre 2004.

¹³ Cfr. Fondazione Luca Pacioli, *Operazioni di locazione finanziaria*, documento n. 14 del 19 aprile 2005.

Non deve essere presentato invece il prospetto relativo alla fiscalità anticipata e differita di cui all'art. 2427, n. 14, cod. civ.¹⁴.

Osservazioni

Si segnala che la nuova disciplina IRES dà la possibilità di dedurre in via extracontabile anche gli ammortamenti, le rettifiche di valore e gli accantonamenti consentiti fiscalmente ma non imputabili a conto economico. Le società che si avvarranno di questa facoltà dovranno avere l'accortezza, in sede di distribuzione degli utili e delle riserve, di conservare restanti riserve e restanti utili portati a nuovo di importo almeno pari agli oneri suddetti dedotti extra-contabilmente al netto del relativo fondo imposte differite (cfr. art. 109, comma 4, lett. b), TUIR).

In relazione a tale disciplina potrebbe essere prudente, per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, dare informazioni in nota integrativa della consistenza del fondo imposte differite e relativa movimentazione.

Si auspicherebbe un chiarimento della Agenzia delle Entrate che eviti tale ulteriore specificazione. Difatti, il principio della eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio dovrebbe portare ad evitare inquinamenti anche con riferimento alla nota integrativa.

14 Per le società che adottano il bilancio in forma ordinaria, tale prospetto deve contenere:

- la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate con l'indicazione dell'aliquota applicata e delle variazioni rispetto all'esercizio precedente, nonché gli importi accreditati o addebitati a conto economico o a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- l'ammontare, contabilizzato in bilancio, delle imposte anticipate relative a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, nonché l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

Tabella B – Altre informazioni che devono essere fornite nella nota integrativa di un bilancio in forma abbreviata

Art. 2361, comma 2, cod. civ.

L'assunzione di partecipazioni in altre imprese comportante una responsabilità illimitata per le obbligazioni delle medesime deve essere deliberata dall'assemblea; di tali partecipazioni gli amministratori danno specifica informazione nella nota integrativa del bilancio.

Art. 2423, comma 3 e 4, cod. civ.

- Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo (comma 3).
- Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato (comma 4).

Art. 2423-bis, comma 2, cod. civ.

Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente (*"i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro"*) sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

Art. 2424, comma 2, cod. civ.

Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

Art. 2426, n. 2, n. 3 (2° periodo), n. 4 (2° periodo), n. 6 (2° periodo), cod. civ.

Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:

[...]

- il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa (art. 2426, n. 2);
- per le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate che risultino iscritte per un valore superiore a quello derivante dall'applicazione del criterio di valutazione previsto dal successivo numero 4) ("metodo del patrimonio netto") o, se non vi sia obbligo di redigere il bilancio consolidato, al valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata, la differenza dovrà essere motivata nella nota integrativa (art. 2426, n. 3, 2° periodo);
- quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa. La differenza, per la parte attribuibile a beni ammortizzabili o all'avviamento, deve essere ammortizzata (art. 2426, n. 4, 2° periodo);
- l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. È tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa (art. 2426, n. 6).

Art. 2447-septies, comma 3 e 4, cod. civ.

- Nella nota integrativa del bilancio della società gli amministratori devono illustrare il valore e la tipologia dei beni e dei rapporti giuridici compresi in ciascun patrimonio destinato, ivi inclusi quelli apportati da terzi, i criteri adottati per la imputazione degli elementi comuni di costo e di ricavo, nonché il corrispondente regime della responsabilità (art. 2447-septies, comma 3).

- Qualora la deliberazione costitutiva del patrimonio destinato preveda una responsabilità illimitata della società per le obbligazioni contratte in relazione allo specifico affare, l'impegno da ciò derivante deve risultare in calce allo stato patrimoniale e formare oggetto di valutazione secondo criteri da illustrare nella nota integrativa (art. 2447-*septies*, comma 4).

Art. 2490, comma 3 e 5, cod. civ.

- Nella nota integrativa i liquidatori debbono indicare e motivare i criteri di valutazione adottati (art. 2490, comma 3).
- Quando sia prevista una continuazione, anche parziale, dell'attività di impresa, le relative poste di bilancio devono avere una indicazione separata; la relazione deve indicare le ragioni e le prospettive della continuazione; la nota integrativa deve indicare e motivare i criteri di valutazione adottati (art. 2490, comma 5).

Art. 2497-*bis*, comma 4, cod. civ.

- La società deve esporre, in apposita sezione della nota integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento.

4. L'esonero dalla presentazione della relazione sulla gestione

L'articolo 2435-bis, comma 6, prevede l'esonero dalla redazione della relazione sulla gestione per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata qualora queste forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2428, comma 2, numeri 3) e 4), vale a dire:

- 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 (art. 2428, c. 2, n. 3);
- 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 (art. 2428, c. 2, n. 4).

5. Esempificazione

Nell'esemplificazione che segue, partendo da una situazione patrimoniale ed economica della società X al 31/12/n, si ricava un bilancio in forma abbreviata secondo le disposizioni dell'art. 2435-bis, cod. civ..

Situazione patrimoniale al 31/12/n			
Azionisti c/sottoscrizioni	32.634,00	Patrimonio netto	
Immobilizzazioni		Capitale sociale	163.170,00
Costi di ricerca e sviluppo	7.770,00	Riserva sovrapprezzo azioni	2.175,60
Fabbricati	34.965,00	Riserva di rivalutazione	4.413,36
Automezzi	27.195,00	Riserva legale	5.477,85
Attrezzature commerciali	22.533,00	Riserva statutaria	15.617,70
Macchine d'ufficio	9.324,00	Riserva straordinaria	4.972,80
		Utili a nuovo	1.064,49
Attivo circolante		Fondi rischi e oneri	
Materie prime	14.032,62	F/do amm.to costi ricerca e sviluppo	3.108,00
Lavori in corso su ordinazione	69.930,00	F/do amm.to fabbricati	10.567,20
Prodotti finiti	38.850,00	F/do amm.to automezzi	26.418,00
Crediti v/clienti	129.759,00	F/do amm.to attrezzature commer.li	12.804,96
Clienti c/fatture da emettere	7.303,80	F/do amm.to macchine d'ufficio	3.108,00
Crediti insoluti	15.540,00	Fondo svalutazione automezzi	1.554,00
Titoli (BOT)	4.568,76	Fondo svalutazione crediti	1.554,00
Banche c/c attivi	2.048,95	Fondo per trattamento di quiescenza	15.540,00
Denaro in cassa	644,91	Fondo per imposte	466,20
Assegni	1.087,80	TFR	42.579,60
Ratei attivi	174,83	Debiti	
Risconti attivi	2.811,19	Mutui passivi	9.324,00
Totale Attivo	421.172,85	Banche c/c passivi	1.289,82
		Debiti v/fornitori	70.324,72
		Fornitori c/fatture da ricevere	1.864,80
		Debiti v/Erario per ritenute	932,40
		Debiti v/Istituti previdenziali	3.574,20
		Debiti v/Erario per IVA	3.885,00
		Debiti per imposte sul reddito	991,45
		Ratei e risconti passivi	
		Ratei passivi	431,24
		Risconti passivi	2.308,47
		Utile d'esercizio	11.655,00
		Totale Patrimonio netto e Passivo	421.172,85

Situazione economica al 31/12/n			
Acquisti materie prime	442.361,64	Vendite prodotti	652.042,86
Costi di trasporto	13.209,00	Rimborsi spese di trasporto	2.144,52
Costi per energia elettrica	5.439,00	Resi su acquisti	2.020,20
Costi di pubblicità	3.574,20	Ribassi e abbuoni attivi	1.554,00
Costi di assicurazione	4.040,40	Variazioni rimanenze prodotti finiti	10.085,46
Spese telefoniche	6.060,60	Variazioni lavori in corso su ordinaz.	23.310,00
Spese postali	598,29	Variazioni rimanenze materie prime	2.377,62
Commissioni bancarie	233,1	Interessi su titoli	419,58
Fitti passivi	372,96	Interessi attivi bancari	186,48
Retribuzioni	108.780,00	Interessi attivi da clienti	497,28
Oneri sociali	50.505,00	Plusvalenze straordinarie	3.807,30
Trattamento di fine rapporto	7.770,00	Sopravvenienze attive straordinarie	854,70
Acc.to per trattamento di quiescenza	3.108,00		
Costi diversi per il personale	2.331,00	Totale componenti positivi	699.300,00
Amm.to costi di ricerca e sviluppo	1.554,00		
Amm.to fabbricati	1.243,20		
Amm.to automezzi	7.770,00		
Amm.to attrezzature commerciali	2.703,96		
Amm.to macchine d'ufficio	932,40		
Svalutazione automezzi	1.554,00		
Svalutazione crediti	1.165,50		
Perdite su crediti	419,58		
Arrotondamenti passivi	69,93		
Interessi passivi bancari	2.117,33		
Interessi passivi su mutui	497,28		
Resi su vendite	369,075		
Ribassi e abbuoni passivi	233,1		
Minusvalenze straordinarie	5.050,50		
Sopravvenienze passive straordinarie	372,96		
Imposte dell'esercizio	13.209,00		
Totale componenti negativi	687.645,00		
Utile d'esercizio	11.655,00		
Totale componenti positivi	699.300,00		

Si consideri inoltre che:

- i crediti vs clienti con scadenza oltre l'esercizio successivo sono pari a € 30.000;
- i debiti vs fornitori con scadenza oltre l'esercizio successivo sono pari a € 15.000;
- la quota capitale del mutuo da pagare nell'esercizio successivo è di € 2.331.

Bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis cod. civ.¹⁵

Stato patrimoniale al 31/12/n					
Attivo			Passivo		
B) IMMOBILIZZAZIONI¹⁶			A) PATRIMONIO NETTO		208.546,80
B.I – Immobilizzazioni immateriali	7.770,00	4.662,00	A.I – Capitale	163.170,00	
(Fondo ammortamento)	-3.108,00		A.II – Riserva da sopraprezzo delle azioni	2.175,60	
(Fondo svalutazione)	0,00		A.III – Riserve di rivalutazione	4.413,36	
B.II – Immobilizzazioni materiali	94.017,00	39.564,84	A.IV – Riserva legale	5.477,85	
(Fondo ammortamento)	-52.898,16		A.V – Riserve statutarie	15.617,70	
(Fondo svalutazione)	-1.554,00		A.VII – Altre riserve, distintamente indicate	4.972,80	
B.III – Immobilizzazioni finanziarie		0,00	A.VIII – Utili (perdite) portati a nuovo	1.064,49	
Totale Immobilizzazioni (B)		44.226,84	A.IX – Utile (perdita) dell'esercizio	11.655,00	
C) ATTIVO CIRCOLANTE			B) FONDI RISCHI E ONERI		16.006,20
C.I – Rimanenze	122.812,62		C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO		42.579,60
C.II – Crediti ¹⁷ (di cui esigibili oltre l'esercizio successivo € 30.000)	186.668,81		D) DEBITI¹⁸ (di cui esigibili oltre l'esercizio successivo € 21.993)¹⁹		94.926,09
C.III – Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	4.568,76				
C.IV – Disponibilità liquide	3.781,66				
Totale Attivo circolante (C)		317.831,85			
Totale attivo		362.058,69	Totale patrimonio netto e Passivo		362.058,69

¹⁵ Per esigenza di semplicità gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico sono stati redatti con importi in centesimi di euro. Tuttavia si ricorda che ai sensi del 5° comma dell'art. 2423 "il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro".

¹⁶ I fondi di ammortamento e di svalutazione devono essere detratti in forma esplicita dal valore delle immobilizzazioni.

¹⁷ La voce A "Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti" (€ 32.634) e la voce D "Ratei e risconti attivi" (€ 2.811,19) dell'attivo sono comprese nella voce C.II "Crediti" dell'attivo.

¹⁸ La voce E "Ratei e risconti" (€ 431,24) del passivo è stata inclusa nella voce D "Debiti" del passivo.

¹⁹ I debiti esigibili oltre esercizio successivo sono pari a € 21.993, calcolati come somma dei debiti vs fornitori a lungo termine (€ 15.000) e la differenza tra i debiti per mutui passivi al termine dell'esercizio (€ 9.324) e la quota di capitale rimborsabile nell'esercizio successivo (€ 2.331).

Conto economico al 31/12/n		
A) Valore della produzione		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni		653.585,21
2), 3) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e variazioni dei lavori in corso su ordinazione ²⁰		33.395,46
4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		0,00
5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio		0,00
Totale		686.980,67
B) Costi della produzione		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		438.787,44
7) per servizi		33.154,59
8) per godimento di beni di terzi		372,96
9) per il personale		172.494,00
a) salari e stipendi	108.780,00	
b) oneri sociali	50.505,00	
c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili ed altri costi	13.209,00	
10) ammortamenti e svalutazioni		16.923,06
a), b), c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, ammortamento delle immobilizzazioni materiali e altre svalutazioni delle immobilizzazioni	15.757,56	
d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	1.165,50	
11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		-2.377,62
12) accantonamenti per rischi		0,00
13) altri accantonamenti		0,00
14) oneri diversi di gestione		489,51
Totale		659.843,94
Differenza tra valore e costi della produzione (A – B)		27.136,72
C) Proventi e oneri finanziari		
15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate		0,00
16) altri proventi finanziari:		1.103,34
a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti	0,00	
b), c) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni e da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni	419,58	
d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti	683,76	
17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti		-2.614,61
17 bis) utili e perdite su cambi		0,00
Totale		-1.511,27
E) Proventi e oneri straordinari		
20) proventi		4.662,00
21) oneri		-5.423,46
Totale		-761,46
Risultato prima delle imposte (A-B±C±D±E)		24.864,00
22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		-13.209,00
23) Utile dell'esercizio		11.655,00

²⁰ Sono state raggruppate le voci A 2) "Variazioni delle rimanenze di prodotti finiti" (€ 10.085,46) e A.3 "Variazioni dei lavori in corso su ordinazione" (€ 23.310).