

GUIDE EUTEKNE



Bilancio abbreviato

CONTABILITÀ E BILANCIO

Latorraca S.

Il bilancio in forma abbreviata è un bilancio semplificato che può essere redatto dalle società che non superano determinati limiti dimensionali.

Le semplificazioni hanno carattere facoltativo e attengono:

- ◆ agli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico;
- ◆ alla redazione del Rendiconto finanziario;
- ◆ all'informativa da riportare in Nota integrativa;
- ◆ alla predisposizione della Relazione sulla gestione;
- ◆ ai criteri di valutazione.

La relativa disciplina, contenuta nell'art. 2435-bis c.c., è stata modificata dal DLgs. 139/2015 con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016.

Accesso alle esemplificazioni

Le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei limiti indicati nella seguente tabella (art. 2435-bis co. 1 c.c.).

Parametri di riferimento	Limiti quantitativi	Modalità di computo
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	4.400.000 euro	Somma degli importi corrispondenti alle classi A, B, C e D dell'attivo dello Stato patrimoniale
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000 euro	Importo della voce A.1 del Conto economico
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	50 unità	Media giornaliera dei dipendenti occupati, computando i lavoratori a tempo parziale in proporzione all'orario svolto rapportato al tempo pieno

I parametri per la redazione del bilancio in forma abbreviata sono stati, da ultimo, adeguati con il DLgs. 3.11.2008 n. 173, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva al 21.11.2008 (bilanci 2009, per i soggetti "solari").

Società neo-costituite

In riferimento alle società di nuova costituzione, il superamento dei limiti dimensionali deve essere verificato "nel primo esercizio" di attività.

Peraltro, la facoltà di redigere il bilancio forma abbreviata sussiste già per il bilancio relativo al primo esercizio in cui non sono superati due dei limiti indicati.

Società in attività

In riferimento alle società già in attività, il superamento dei limiti dimensionali deve essere verificato "per due esercizi consecutivi".

La dottrina prevalente (circ. Assonime 18.2.2009 n. 9, § 3.4) riconosce la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata già a partire dal secondo esercizio consecutivo in cui le condizioni richieste sono rispettate.

Il documento CNDCEC novembre 2012 (parte I, § 1) ha suggerito, invece, un'interpretazione maggiormente prudentiale della disposizione normativa, secondo la quale sarebbe opportuno usufruire della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata "a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti". Tale orientamento è stato richiamato dal documento Fondazione Nazionale Commercialisti 15.1.2016 (§ 2) e confermato dal documento Fondazione Nazionale Commercialisti 30.9.2016 (§ 2.2).

Con riferimento alla prima applicazione delle novità introdotte dal DLgs. 139/2015, CNDCEC e Confindustria (documento marzo 2017) hanno assunto, in considerazione della ratio della riforma, una posizione più favorevole alle imprese, in base alla quale una società avrebbe potuto applicare le disposizioni semplificatorie a partire dal bilancio 2016, qualora la stessa non avesse superato almeno due delle soglie dimensionali negli esercizi 2015 e 2016.

In ogni caso, i parametri da rispettare per la redazione del bilancio in forma abbreviata non devono necessariamente essere coincidenti (documento CNDCEC 15.4.2009, § 2).

Società di persone

Posto che le norme che il codice civile dedica al bilancio si applicano alle società di capitali, nonché alle società di persone interamente partecipate da società di capitali, a rigore il regime del bilancio abbreviato dovrebbe ritenersi applicabile soltanto a tali soggetti.

Tuttavia, laddove, accogliendo l'orientamento in base al quale il rendiconto che devono redigere le società di persone costituisce un vero e proprio bilancio, venga applicata in modo integrale la normativa in tema di bilancio delle società di capitali, con i necessari adattamenti, non sembrano rinvenibili obiezioni alla redazione del bilancio abbreviato anche da parte delle società di persone.

La formulazione letterale dell'art. 2435-bis c.c. (che fa riferimento alle sole "società") porterebbe, invece, ad escludere dalle semplificazioni ivi previste gli imprenditori individuali. La questione è controversa in dottrina (circ. Assonime 21.6.2017 n. 14, parte I, § 2.2).

Decadenza dalle semplificazioni

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata devono redigerlo in forma ordinaria quando, per il secondo esercizio consecutivo, superano due dei limiti sopra indicati (art. 2435-bis co. 8 c.c.).

Avuto riguardo all'esercizio a partire dal quale vengono meno le semplificazioni in esame, la Relazione ministeriale al DLgs. 127/91 ha precisato che "il bilancio del secondo esercizio consecutivo in cui sono stati superati due dei limiti indicati deve essere redatto in forma ordinaria".

Stato patrimoniale

Nel bilancio in forma abbreviata lo Stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e numeri romani (art. 2435-bis co. 2 c.c.). Possono, quindi, essere omesse le voci contrassegnate da numeri arabi.

Le voci "A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti" e "D - Ratei e risconti" dell'attivo

possono essere comprese nella voce C.II dedicata ai crediti dell'attivo circolante.

Analogamente, la voce "E - Ratei e risconti" del passivo può essere compresa nella voce "D - Debiti" (art. 2435-bis co. 2 c.c.).

Nelle voci "C.II - Crediti" dell'attivo circolante e "D - Debiti" del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo (art. 2435-bis co. 2 c.c.).

Nell'ambito della voce "C.II - Crediti" si fornisce indicazione separata (oltre che degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo) anche delle imposte anticipate (documento OIC 12, § 35; documento OIC 25, § 30).

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata possono indicare nell'attivo dello Stato patrimoniale il solo valore netto delle immobilizzazioni, così come previsto per i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria, senza dover detrarre in forma esplicita, dalle voci "B.I - Immobilizzazioni immateriali" e "B.II - Immobilizzazioni materiali" dell'attivo, gli ammortamenti e le svalutazioni.

Conto economico

Nel Conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci possono essere tra loro raggruppate (art. 2435-bis co. 3 c.c.):

- ❖ "A.2 - Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" e "A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione";
- ❖ "B.9.c - Trattamento di fine rapporto", "B.9.d - Trattamento di quiescenza e simili" e "B.9.e - Altri costi" per il personale;
- ❖ "B.10.a - Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali", "B.10.b - Ammortamento delle immobilizzazioni materiali" e "B.10.c - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni";
- ❖ "C.16.b - Proventi finanziari da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni" e "C.16.c - Proventi finanziari da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- ❖ "D.18.a) - Rivalutazioni di partecipazioni", "D.18.b) - Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni", "D.18.c) - Rivalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni" e (a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016) "D.18.d) - Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati";
- ❖ "D.19.a) - Svalutazioni di partecipazioni", "D.19.b) - Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni", "D.19.c) - Svalutazioni di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni" e (a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016) "D.19.d) - Svalutazioni di strumenti finanziari derivati".

Rendiconto finanziario

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del Rendiconto finanziario (art. 2435-bis co. 2 c.c.).

Nota integrativa

La Nota integrativa dei bilanci abbreviati deve fornire le seguenti indicazioni (art. 2435-bis co. 4 c.c.):

- ❖ le informazioni complementari necessarie a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico

dell'esercizio, nell'ipotesi in cui le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non siano a tal fine sufficienti (art. 2423 co. 3 c.c.);

- ❖ i criteri con i quali la società ha dato attuazione al principio di rilevanza (art. 2423 co. 4 c.c.);
- ❖ le motivazioni per cui l'impresa ha derogato ad una delle disposizioni sulla redazione del bilancio previste dal codice civile, nonché la relativa influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico (art. 2423 co. 5 c.c.);
- ❖ le voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico oggetto di raggruppamento (art. 2423-ter co. 2 c.c.);
- ❖ la non comparabilità delle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico e l'adattamento o l'impossibilità di questo (art. 2423-ter co. 5 c.c.);
- ❖ l'appartenenza di un elemento dell'attivo o del passivo dello Stato patrimoniale anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto (art. 2424 co. 2 c.c.);
- ❖ con riferimento alle partecipazioni in imprese controllate o collegate, le informazioni relative al metodo del patrimonio netto (art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.);
- ❖ la spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento (art. 2426 co. 1 n. 6 c.c.);
- ❖ 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 co. 1 n. 1 c.c.);
- ❖ i movimenti delle immobilizzazioni (art. 2427 co. 1 n. 2 c.c.);
- ❖ l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, senza indicazione della ripartizione geografica (art. 2427 co. 1 n. 6 c.c.);
- ❖ l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale (art. 2427 co. 1 n. 8 c.c.);
- ❖ l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale (art. 2427 co. 1 n. 9 c.c.);
- ❖ l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali (art. 2427 co. 1 n. 13 c.c.);
- ❖ il numero medio dei dipendenti, anche omettendo la ripartizione per categoria (art. 2427 co. 1 n. 15 c.c.); l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate (art. 2427 co. 1 n. 16 c.c.);
- ❖ le operazioni realizzate con parti correlate (art. 2427 co. 1 n. 22-bis c.c.);
- ❖ la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo Stato patrimoniale, anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici (art. 2427 co. 1 n. 22-ter c.c.);
- ❖ la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio (art. 2427 co. 1 n. 22-quater c.c.);
- ❖ il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata (art. 2427 co. 1 n. 22-sexies c.c.);
- ❖ l'informativa sugli strumenti finanziari derivati (art. 2427-bis co. 1 n. 1 c.c.).

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata possono limitare l'informativa sulle operazioni realizzate con parti correlate alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di

amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione (art. 2435-bis co. 5 c.c.).

Relazione sulla gestione

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione della Relazione sulla gestione se indicano nella Nota integrativa (art. 2435-bis co. 6 c.c.):

- ❖ il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (art. 2428 co. 3 n. 3 c.c.);
- ❖ il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni (art. 2428 co. 3 n. 4 c.c.).

Criteri di valutazione

Costo ammortizzato

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 co. 1 n. 1 e 8 c.c., hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale (art. 2435-bis co. 7 c.c.).

Le società in esame non sono, quindi, obbligate a valutare le poste di bilancio indicate secondo il criterio del costo ammortizzato.

Resta comunque ferma la possibilità, da parte delle imprese di minori dimensioni, di adottare volontariamente il criterio del costo ammortizzato, dandone menzione nella Nota integrativa (documenti OIC 15, § 84; OIC 19, § 86; OIC 20, § 93).

Derivati

Il DLgs. 139/2015 non prevede esenzioni, per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, con riferimento alle disposizioni sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura.

Le società in esame sono, quindi, tenute ad applicare la disciplina prevista dall'art. 2426 co. 1 n. 11-bis c.c., nonché il principio contabile dedicato agli strumenti finanziari derivati (documento OIC 32, § 130).

(Versione aggiornata al 18.1.2019)