

Il procedimento di formazione ed approvazione del bilancio di esercizio

ADEMPIMENTO	SCADENZA INDICATIVA	TERMINI INDICATIVI		
		ORDINARIO anno bisestile	BILANCIO CONSOLIDATO O PARTICOLARI ESIGENZE** anno bisestile	EMERGENZA COVID-19 art. 106 del D.L. 18/2020 anno bisestile*
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori	Comunicazione al collegio sindacale, se istituito, entro i 30 giorni precedenti la data fissata per l'assemblea.	30.03	29.05	
Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori (se obbligatoria)				
Comunicazione del bilancio e della relazione agli organi di controllo				
Deposito del bilancio e delle relazioni degli amministratori e degli organi di controllo nella sede della società, unitamente ad altri eventuali allegati	Entro i 15 giorni precedenti la data fissata per l'assemblea e fino a quando il bilancio non sia approvato. I soci possono prenderne visione	14.04	13.06	
Spedizione raccomandata ai soci per convocazione dell'assemblea	Entro gli 8 giorni precedenti l'adunanza (o secondo quanto stabilito dallo statuto). L'avviso di convocazione deve contenere l'indicazione del giorno, dell'ora, del luogo	21.04		

	dell'adunanza e dell'elenco delle materie da trattare; è opportuno che rechi le indicazioni per l'eventuale seconda convocazione.		
Assemblea di approvazione del bilancio	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (180 nei casi di "BILANCIO CONSOLIDATO" o per "PARTICOLARI ESIGENZE")	29.04 (PRIMA CONVOCAZIONE)	28.06 (PRIMA CONVOCAZIONE)
L'intero fascicolo di bilancio approvato, la delibera di approvazione del bilancio e della destinazione degli utili vanno riportati sul libro delle assemblee dei soci.			
Deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle Imprese (via telematica).	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio.	29.05	28.07
Presentazione della dichiarazione dei redditi in via telematica.	Entro l'ultimo giorno del 11° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta.		30.11
Annotazione e sottoscrizione da parte del legale rappresentante del bilancio sul libro degli inventari.	Entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. È regolare la tenuta con sistemi elettronici dei registri anche se non materializzati su supporti cartacei nei termini di legge.		

*EMERGENZA SANITARIA COVID-19 E DECRETO “CURA ITALIA”

Ai sensi dell'art. 106 del D.L. 18/2020 (decreto Cura Italia), a seguito dell'emergenza Covid-19, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, c. 2, e 2478-bis C.C. o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria può essere convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio relativo al 2019.

L'articolo 106 del decreto Cura Italia interviene su:

TERMINI LUNGO PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO	Per cercare di risolvere queste problematiche, l'art 106, c. 1 D.L. 17.03.2020, n. 18 ha previsto che, in deroga agli artt. 2364, c. 2, e 2478-bis C.C. o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria può essere convocata in prima convocazione entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, ossia entro il 28.06.2020. Si supera, in definitiva, il primo termine dei 120 giorni, dando la possibilità alle imprese di giungere fino alla fine di giugno senza dover ottemperare agli obblighi di motivazione - nella relazione sulla gestione redatta ai sensi dell'articolo 2428 c.c – delle “particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società”. Ad ogni modo, per quanto la normativa non lo prescriva, appare opportuno che l'organo amministrativo adotti una apposita delibera – quanto meno di presa d'atto - qualora intenda avvalersi del termine più ampio
MODALITÀ DI SVOLGIMENTO	L'art. 106, c. 2 D.L. 17.03.2020, n. 18 dispone che le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie, possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione. Le citate società possono prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370, c. 4, 2479-bis, c. 4, e 2538, c. 6 C.C., in ogni caso senza la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.
CONSULTAZIONE SCRITTA	Per le S.r.l. (e quindi anche le cooperative SRL) può essere prevista, in deroga alle disposizioni di legge e statutarie, l'espressione del voto mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto.
AMBITO APPLICATIVO	Tali disposizioni, previste a seguito dell'emergenza Corona virus, ricomprendono tutte le assemblee convocate entro il 31.07.2020 o entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario da COVID-19.

**UTILIZZO DI MAGGIOR TERMINE NEI CASI STANDARD

Il consiglio di amministrazione deve riconoscere le particolari esigenze, che richiedono il differimento nell'approvazione del bilancio, con una formale delibera che preceda la scadenza dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (R.M. 13.03.1976, n. 10/503).

Gli amministratori segnalano, nella relazione sulla gestione (o in nota integrativa se il bilancio è redatto in forma abbreviata), le ragioni della dilazione (art. 2364, c. 2, ultimo periodo C.C.).

Qualora gli amministratori omettano le indicazioni previste dalla legge e non motivino nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa il rinvio, non sarà inficiata la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la responsabilità degli amministratori (art. 2392 C.C.) ovvero la loro revoca nel caso in cui il ritardo abbia provocato un danno per la società (art. 2383 C.C.).

Forme e principi di redazione del bilancio d'esercizio

"MICRO-IMPRESE": BILANCIO IN FORMA SUPER ABBREVIATA art. 2435-ter c.c.****		BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA art. 2435-bis c.c.	BILANCIO ORDINARIO
se per due esercizi consecutivi <u>non</u> siano superati <u>due</u> dei seguenti limiti (FACOLTA')			
Ricavi di vendita e prestazioni	fino a € 350.000	fino a € 8.800.000	Oltre € 8.800.000
Attivo stato patrimoniale	fino a € 175.000	fino a € 4.400.000	Oltre € 4.400.000
Dipendenti	fino a 5	fino a 50	Oltre 50

Oppure:

Se ha l'obbligo del bilancio consolidato(art. 2477 c.c.)

Se controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti (art. 2477 c.c.)

Se emette strumenti finanziari non partecipativi (art. 2543 c.c.)

REDAZIONE: gli amministratori devono redigere il bilancio d'esercizio

MONETA DI CONTO: Unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE DEL BILANCIO:

- ART. 2423 C.C.

CHIAREZZA Il bilancio deve essere redatto con chiarezza.

RAPPRESENTAZIONE Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto:

- VERITIERA E CORRETTA**
- situazione patrimoniale;
 - situazione finanziaria;
 - risultato economico

Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata.

La nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla rappresentazione della:

- situazione patrimoniale;
- situazione finanziaria;
- risultato economico.

Gli eventuali utili devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

INFORMAZIONI COMPLEMENTARI Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

DEROGA PER IRRILEVANZA Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa **quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.**

Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.

Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione

- ART. 2423-BIS C.C.

La valutazione delle voci deve essere fatta secondo **prudenza** e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della **sostanza** dell'operazione o del contratto.

Si possono indicare esclusivamente gli **utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio**.

Si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di **competenza** dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di **competenza** dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo.

Gli **elementi eterogenei** ricompresi nelle singole voci devono essere **valutati separatamente**.

I **criteri di valutazione non possono essere modificati** da un esercizio all'altro. Deroghe a tale principio sono consentite in casi eccezionali; la nota integrativa deve motivare la deroga, indicando l'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

- ART. 2423-TER C.C.

COMPARAZIONE CON L'ESERCIZIO PRECEDENTE Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo dell'esercizio precedente.

Se le voci non sono 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.

DIVIETO COMPENSI DI PARTITE Sono vietati i compensi di partite.

POSTULATI DEL BILANCIO OIC 11

PRUDENZA: Sulla base di quanto previsto dal Codice Civile, sono individuate altre fattispecie di applicazione pratica del postulato.

PROSPETTIVA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE: Gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni relative alla permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se vengono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 C.C., ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa.

RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE: La prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e confrontarle con le disposizioni dei principi contabili per accettare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.

L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

COMPETENZA: Si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento. La competenza è il criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi di reddito vengono imputati al conto economico ai fini della determinazione del risultato d'esercizio.

COSTANZA NEI CRITERI DI VALUTAZIONE: I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvi casi eccezionali. Ciò permette di ottenere un'omogenea misurazione dei risultati della società nel susseguirsi degli esercizi e rende più agevole l'analisi dell'evoluzione economica, finanziaria e patrimoniale della società da parte dei destinatari del bilancio riducendo, al contempo, i margini di discrezionalità degli amministratori.

RILEVANZA: Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa

Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi sia quantitativi.

I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio.

I fattori qualitativi riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società.

COMPARABILITÀ: Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente.

L'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" disciplina la declinazione pratica di tale previsione e, in particolare, gli effetti che si producono sul bilancio comparativo in conseguenza dei cambiamenti di principi contabili o correzione di errori rilevanti.

Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore, ossia deve essere scevro da distorsioni preconcette nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

LA CONTINUITÀ AZIENDALE

Con l'entrata in vigore, nel marzo 2018, del principio OIC 11, è definito il concetto di continuità aziendale, come "la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo ad un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio". Tale principio, come ricordato dall'art. 2423-bis, c. 1, n. 1, C. C., è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio

VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO

L'organo amministrativo deve procedere alla valutazione delle voci di bilancio nella prospettiva della continuità aziendale, tenendo conto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. Conseguentemente, le attività e le passività devono essere valutate e classificate tenendo conto che l'impresa sia in grado di procedere nel normale svolgimento della sua attività.

SEGNALAZIONI NELLA NOTA INTEGRATIVA

Nel caso in cui si dovessero riscontrare incertezze nella valutazione prospettica della continuità aziendale, sarà compito della direzione dell'azienda riportare, con chiarezza, nella nota integrativa le informazioni relative ai "fattori di rischio", alle "assunzioni effettuate" e alle "incertezze identificate", nonché ai "piani aziendali futuri" predisposti per fronteggiare tali incertezze, nonché le ragioni che qualificano la significatività delle incertezze e le, conseguenti, ricadute che possano avere sulla continuità aziendale.

Un tipico esempio in cui si riscontrano incertezze nella valutazione della continuità aziendale è rappresentato dalle situazioni di crisi aziendale. In queste situazioni l'OIC 11 prevede che la direzione aziendale, una volta ravvisata l'insussistenza della continuità aziendale (sia nel caso in cui si sia manifestata o non si sia ancora manifestata una delle cause di scioglimento previste dall'art. 2484 del C.C.) e ritenuto che non ci sia alternativa alla cessazione dell'attività, debba procedere alla valutazione del bilancio attenendosi ai criteri di funzionamento (quindi mantenendo i criteri di valutazione della continuità aziendale), senza però tralasciare di considerare l'impatto derivante dal limitato orizzonte temporale residuo (ad esempio, la valutazione delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, terrà conto della limitata prospettiva del loro impiego).

MONITORAGGIO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Nella riforma della crisi d'impresa il principio della continuità aziendale è uno degli elementi chiave, che quindi deve essere maggiormente monitorato al fine di evidenziare sul nascere lo stato di crisi e definire così le opportune contromisure.

È auspicabile che il monitoraggio della continuità aziendale integrato all'esame degli indicatori della crisi, debba stabilmente entrare nelle procedure di controllo effettuate dagli organi sociali e dai revisori delle imprese, al fine di far emergere in tempi utili i segnali della crisi

DISPOSIZIONI TEMPORANEE SUI PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO (art. 7 DL 23 dd 8/4/2020)

Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività [art. 2423-bis, c. 1, n. 1) c.c.] può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23.02.2020, fatte salve le norme in materia di svolgimento delle assemblee di società con modalità elettronica, contenute nell'art. 106 D.L. 18/2020.

Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.

Le disposizioni si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23.02.2020 e non ancora approvati.