

PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

Gli articoli 2423-2425 bis c.c., che formano la sezione IX, disciplinano il bilancio annuale di esercizio (cosiddetto bilancio ordinario).

Il bilancio è suddiviso in tre documenti:

- **lo stato patrimoniale (art. 2424),**
- **il conto economico (art. 2425),**
- **la nota integrativa (art. 2427).**

Per lo stato patrimoniale ed il conto economico sono previsti schemi vincolanti.

Le disposizioni che presiedono alla formazione del bilancio si articolano su tre livelli ordinati secondo uno schema piramidale, nel quale sono posti:

- a) al vertice: i principi fondamentali (esposizione chiara e rappresentazione veritiera e corretta) a cui si devono ispirare le regole di redazione;
- b) in posizione intermedia: i principi di redazione del bilancio;
- c) alla base: le disposizioni specifiche in tema di strutture e valutazioni.

I principi cardine della redazione del bilancio sono il principio di chiarezza ed il principio della rappresentazione veritiera e corretta.

Si tratta di vere e proprie clausole generali sovraordinate che integrano e completano la normativa di dettaglio.

Il pedissequo rispetto formale delle disposizioni specifiche non implica senz'altro che il bilancio sia chiaro, veritiero e corretto e che la relativa delibera di approvazione sia immune da vizi sotto tale profilo.

Principio della chiarezza

- La sovraordinazione delle regole della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta rispetto alle successive, specifiche disposizioni è esplicitamente dichiarata dal legislatore.
- Il principio di chiarezza implica la necessità di andare al di là sia della analiticità minima (ex art. 2423 ter, 3° comma), che dell'univocità delle voci (ex art. 2423 ter, 2° comma).

- Il principio di chiarezza nella disciplina legale del bilancio di società non è affatto subordinato a quello di correttezza e veridicità del bilancio medesimo, ma è dotato di autonoma valenza.
- Il bilancio deve essere idoneo a rendere effettivamente fruibili per i soci e per i terzi tutte le informazioni che la legge impone di fornire loro.

Principio della rappresentazione veritiera e corretta

La rappresentazione veritiera impone di assumere un atteggiamento il più possibile neutrale ed oggettivo: la relatività rimane ineliminabile, ma trova un limite nella ricerca neutrale del valore più coerente ai fini del bilancio.

- Correttezza significa riferirsi a criteri tecnicamente corretti e che la comunicazione avvenga in modo non deviante.
- Il concetto è funzionale alla veridicità ed implica il rinvio ai corretti principi contabili.

I due principi generali di chiarezza e di rappresentazione in modo veritiero e corretto, vanno a loro volta integrati con le regole contenute nell'art. 2423 bis ed infine con le singole norme specifiche relative alle valutazioni.

Per agevolare il raggiungimento dei citati principi fondamentali, l'art. 2423 ha posto due regole sussidiarie:

- a) la necessità di fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo di dare una rappresentazione veritiera e corretta, se le informazioni richieste dalla legge non fossero sufficienti (3° comma);
- b) l'obbligo di deroga, al medesimo fine, in casi eccezionali di singole disposizioni degli articoli successivi, con obbligo di specifica motivazione in nota integrativa e di indistribuibilità degli (eventuali) utili (4° comma).

Il concetto di caso eccezionale è da riferirsi a quella singola società o a quel singolo bene, mentre una rivalutazione dei beni non può trovare valida giustificazione nell'esigenza di coprire perdite di esercizio.

La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

Il riferimento, ai fini di una corretta rilevazione contabile e di una rappresentazione in bilancio rispettosa delle norme del Codice Civile, ai principi contabili, va inteso come operato in primo luogo nei confronti dei principi contabili italiani.

Si ricorda il richiamo operato dall'art. 2219 alle “norme di un'ordinata contabilità”, locuzione alla quale solitamente si attribuisce il significato di rinvio ad una disciplina extragiuridica.

I principi contabili costituiscono comunque regole tecniche aventi anche funzione integrativa delle norme di legge, ma sempre subordinate alle norme di legge, con la conseguenza che la conformità di un bilancio ad un principio contabile escluderà certamente la sussistenza del reato di false comunicazioni sociali, ed escluderà di regola anche la colpa in un'eventuale azione di responsabilità.

La funzione dei principi contabili è duplice:

1) Funzione interpretativa in chiave tecnica delle norme di legge in materia di bilancio: la legge fissa alcuni principi generali sulla formazione del bilancio e rinvia implicitamente a regole tecniche, cioè ai corretti principi contabili, per specificazioni ed interpretazioni di tipo applicativo.

1) Funzione integrativa, laddove le norme di legge risultino insufficienti.

Principi di redazione del bilancio (art.2423-bis)

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

1) La valutazione delle voci deve essere fatta secondo:

- prudenza;
- nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato: prevalenza della sostanza (economica) sulla forma.

- 1) Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio (non gli utili sperati);
- 2) Si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza;
- 3) Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- 4) Gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
- 5) I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

Il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite (ragionevolmente probabili), anche se non definitivamente realizzate, devono essere riflesse in bilancio.

Il principio della valutazione nella prospettiva della continuazione dell'attività (cosiddetto going concern), significa che il bilancio di esercizio è (normalmente) il bilancio di un'impresa funzionante, non un bilancio di liquidazione.

Quanto al principio della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato.

Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione in modo veritiero e corretto degli eventi di gestione, si rende necessario determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi e non solo i suoi aspetti formali.

La sostanza rappresenta l'essenza economica dell'evento o del fatto, ossia la vera natura dello stesso.

E' essenziale che già nella fase di rilevazione dell'operazione nelle scritture contabili si abbia la conoscenza di tutti gli elementi pertinenti per la determinazione della relativa sostanza economica.

Il principio di competenza implica che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).

La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio.

I ricavi devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:

1) Il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;

2) Lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.

I costi devono poi essere correlati con i ricavi dell'esercizio.

Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi siano essi certi che presunti.

La continuità (o costanza) di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei risultati ed è una condizione essenziale della comparabilità dei bilanci.

L'indicazione dei cambiamenti nei principi contabili adottati, ed in particolare nei criteri di valutazione e dei loro effetti, è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione del bilancio.

LA FASE PREPARATORIA

Premessa:

Il codice prevede anche la redazione di bilanci infrannuali (cosiddetto bilancio straordinario) al verificarsi di particolari vicende della vita societaria.

Ai bilanci straordinari si ritengono applicabili le norme in materia di bilancio ordinario compatibilmente con le loro finalità.

Sono considerati tali: il bilancio finale di liquidazione (art. 2492); il bilancio di trasformazione; il bilancio di fusione ed il bilancio di scissione; il prospetto contabile in caso di riduzione del capitale esuberante (art. 2445); le relazione sulla situazione contabile della società in caso di riduzione per perdite (art. 2446); il bilancio in caso di emissione di obbligazioni (art. 2412); il prospetto contabile in caso di emissione di acconti-dividendo (art. 2433 bis).

LA FASE PREPARATORIA

Sussiste una fase “tecnica” prima della fase “giuridica” (cioè prevista dalla legge)

Assunzione di dati e notizie

- Esame dell’andamento generale della società e dei fatti non ordinari accaduti nell’esercizio;
- Esame dei criteri di valutazione delle poste, con particolare attenzione a:
 - magazzino;
 - crediti;
 - variazione delle immobilizzazioni immateriali;
 - variazione delle immobilizzazioni materiali;
 - ammortamenti ed accantonamenti;
 - applicazione del principio della comparabilità.

- Esame della completezza delle scritture contabili;
- Rilevazione delle cosiddette scritture di fine anno, ratei, risconti, ecc.;
- Esame del rispetto del principio di competenza economica;
- Esame della correttezza delle rilevazioni contabili;
- Esame delle poste aventi rilevanza fiscale per il calcolo delle imposte da versare;
- Esame di alcuni rapporti / indici di bilancio;
- Rilevazione dei conti d'ordine;
- Rilevazione dei dati necessari per la nota integrativa;
- Rilevazione dei dati necessari per la relazione sulla gestione;
- Calcolo delle imposte sul reddito.

ADEMPIMENTI PROCEDURALI

- convocazione del consiglio di amministrazione (amministratori e sindaci);
- discussione ed approvazione del progetto di bilancio (con il consenso del collegio per alcune voci);
- convocazione dell'assemblea dei soci;
- consegna del progetto di bilancio al collegio sindacale ed a chi svolge la funzione di revisore contabile;
- deposito del bilancio e delle relazioni degli organi di controllo;
- assemblea dei soci e sua verbalizzazione;
- pubblicazione del bilancio presso il Registro Imprese.

Il bilancio redatto dagli amministratori ha natura di mero progetto che acquista rilevanza giuridica soltanto con l'approvazione dell'assemblea.

La relazione del collegio sindacale è un parere obbligatorio, ma non vincolante, per l'assemblea.

Il valore del bilancio quale mezzo di prova non può essere maggiore di quello delle scritture contabili: esso fa dunque prova contro la società, ma resta alla stessa la possibilità di provare che il debito che vi figura non esiste o è invalido.

Quale è la funzione del bilancio?

- è la fotografia della società ad una determinata data che determina l'utile di esercizio ed individua il patrimonio netto sociale;
- è uno strumento informativo relativo;
- è uno strumento potenzialmente informativo.

L'assemblea dei soci può approvare un bilancio
differente dal progetto approvato dagli amministratori?

L'assemblea può modificare il bilancio, pur validamente approvato, ammettendosi così la revocabilità dell'approvazione?