ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

Bilanci d'esercizio ordinario, abbreviato e microimprese

D.Lgs. n. 139/2015, attuativo della Direttiva
n. 2013/34/UE

Giacomo Manzana Elena Iori

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.LimaRe.it
www.manzana.it

Bilancio d’esercizio dal 2016 – Dlgs 139/2015

modificati

ORDINARIO

ABBREVIATO
2435bis
Cod. Civ.

nuovo

MICRO IMPRESE
2435ter
Cod. Civ.

Limiti dimensionali, composizione bilancio, criteri di valutazione

Limiti abbreviati e micro

Limiti dimensionali abbreviato e micro

mancato superamento per due esercizi di due dei tre parametri

2435bis

2435ter *nuovo*

Drivers	Ordinario	Abbreviato	Micro
totale attivo	> 4.400.000	non > 4.400.000	non > 175.000
totale ricavi netti	> 8.800.000	non > 8.800.000	non > 350.000
n. medio dipend.	> 50 unità	non > 50 unità	non > 5 unità

stato patrimoniale	**SI**	**SI**	**SI**
Conto economico	**SI**	**SI**	**SI**
nota integrativa	**SI**	**SI**	**NO**
rendiconto finanziario	**SI**	**NO**	**NO**
Relazione sulla gestione	**SI**	**NO**	**NO**

Limiti dimensionali

- Il **totale dell'attivo dello stato patrimoniale**, redatto in base all'articolo 2424 del Codice civile, è dato dalla sommatoria delle voci contrassegnate dalle lettere maiuscole A + B + C + D.

- Il **valore dei ricavi delle vendite e delle prestazioni** è dato dal valore dei ricavi di cui alla voce A 1 del conto economico, redatto in base agli articoli 2425 e 2425-bis del Codice civile.

- La **media dei dipendenti** deve essere calcolata con riferimento alla media giornaliera. (p.e. 55 dipendenti per 100 giorni e 47 dipendenti per 265 giorni, portano a una media di 49,19 (55 x 100 : 365 + 47 x 265 : 365).

Passaggio

L'art. 2435-bis del Codice civile prevede che il bilancio può essere redatto in forma abbreviata:

- **PASSAGGIO DA B. ORDINARIO A B. SEMPLIFICATO** *comma 1, "Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati,* ***possono*** ***redigere il bilancio in forma abbreviata*** *quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti (…)"* DAL TERZO

- **PASSAGGIO DA B. SEMPLIFICATO A B. ORDINARIO** comma 7, *"Le società che a norma del presente articolo redigono il bilancio in forma abbreviata* ***devono*** ***redigerlo in forma ordinaria*** *quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma".* GIA' DAL SECONDO

Informativa per tipologia di bilancio

Limiti dimensionali abbreviato e micro

mancato superamento per due esercizi di due dei tre parametri

2435bis

2435ter *nuovo*

Drivers	Ordinario	Abbreviato	Micro
totale attivo	> 4.400.000	non > 4.400.000	non > 175.000
totale ricavi netti	> 8.800.000	non > 8.800.000	non > 350.000
n. medio dipend.	> 50 unità	non > 50 unità	non > 5 unità

stato patrimoniale	**SI**	**SI**	**SI**
Conto economico	**SI**	**SI**	**SI**
nota integrativa	**SI**	**SI**	**NO**
rendiconto finanziario	**SI**	**NO**	**NO**
Relazione sulla gestione	**SI**	**NO**	**NO**

Informativa per tipologia di bilancio – postulati e valutazioni

	Ordinario	**Abbreviato** art. 2435bis	**Microimpresa** art. 2435ter
Postulati art. 2423	- **Rilevanza** - art. 2423 co. 4 C.c. - **Prevalenza sostanza sulla forma** - art. 2423-bis, n. 1-bis C.c.		
Criteri di Valutazione art. 2426	- **Costo ammortizzato e attualizzato** - rilievo del fattore temporale - 2426, co. 1, n.1) e 8) Cod. Civ. - **Ricerca e pubblicità** - non ammessa capitalizzazione, o mantenimento 2424 e 2426, co. 5, Cod. Civ. - **Avviamento e costi di sviluppo - Ammortamento** - Criterio della vita utile, diversa impostazione per ampliamento / sviluppo, 10 anni per l'avviamento - 2426, co. 1, n. 5 e 6, Cod. Civ. - **Azioni proprie** - rilevazione dell'acquisto in riduzione del patrimonio netto 2423bis e 2357ter Cod. Civ. - **Derivati -** Classificazione, obbligo di rilevazione, criterio di valutazione - 2424, 2425, 2426, co. 1, n. 11-bis, Cod. Civ. - **Poste in valuta -** Precisazione normativa del perimetro, disciplina della copertura del rischio (OIC 26) - 2426, co. 1, n. 8bis, Cod. Civ. - **Partecipazioni – Metodo del Patrimonio netto -** Precisazione del riferimento temporale del patrimonio netto di confronto con il costo 2426, co. 1, n. 4, Cod. Civ.	NO: - **costo ammortizzato e attualizzato**	NO: - **costo ammortizzato e attualizzato** - **derivati**

Informativa per tipologia di bilancio – Schemi di SP e CE

	Ordinario	Abbreviato art. 2435bis	Microimpresa art. 2435ter
Schemi SP e CE artt. 2424 e 2425	- **Modifica, soppressione** di alcune voci di SP e CE per derivati e infragruppo - **Conti d'ordine -** eliminati - informazioni riportate in NI)	Semplificati	Semplificati

Informativa per tipologia di bilancio – Nota integrativa

	Ordinario	**Abbreviato** art. 2435bis	**Microimpresa** art. 2435ter
Nota integrativa art. 2427		Semplificata; in particolare non considera: - **locazione finanziaria** con il metodo finanziario avrebbe prodotto sul bilancio - riduzioni di valore delle **immobilizzazioni materiali e immateriali**, - variazioni del **patrimonio netto, fondi e Tfr**, **partecipazioni** in imprese controllate e collegate, - variazioni nei **cambi valutari**, - crediti e debiti relativi ad **operazioni pronti contro termine**, - proventi da partecipazioni diversi dai dividendi, - **corrispettivi** del revisore legale, - **azioni di godimento, obbligazioni convertibili** in azioni e titoli, valori e altri strumenti finanziari emessi, - **finanziamenti** effettuati dai soci, - patrimoni e finanziamenti destinati a uno **specifico affare**. Con aggiunga di: - **Partecipazione controllanti** - art. 2428, n. 3 - **Movimenti partecipazioni controllanti** - art. 2428, n. 4 - **Contributi e erogazioni** – art. 3-quater comma 2 Dl 135/2018	NO Con aggiunta in calce: - **Impegni** - art. 2427, n. 9 - **Rapporti con amministratori** - art. 2427, n. 16 - **Partecipazione controllanti** - art. 2428, n. 3 - **Movimenti partecipazioni controllanti** - art. 2428, n. 4

Informativa per tipologia di bilancio - Relazioni

	Ordinario	**Abbreviato** art. 2435bis	**Microimpresa** art. 2435ter
Rendiconto finanziario art. 2425ter	- **Parte integrante** del bilancio ordinario - artt. 2423 e 2425ter	NO	NO
Relazione sulla gestione art. 2428	- **Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio** - eliminazione informativa - Riportata in NI punto n. 22-quater) co. 1 art. 2427.	NO	NO
Relazione dei revisori art. 14 Dlgs 39/2010	- **Giudizio di coerenza** anche di conformità della Relazione sulla gestione (otre dichiarazione circa eventuali errori).		'----

Schemi

Schema di stato patrimoniale, modifiche

II - Crediti:
1) verso clienti
2) verso imprese controllate
3) verso imprese collegate
4) verso imprese controllanti
5) verso imprese sottoposte al controllo di controllanti
5-bis) crediti tributari
5-te) imposte anticipate
5-quater) verso altri
III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
1) partecipazioni in imprese controllate
2) partecipazioni in imprese collegate
3) partecipazioni in imprese controllanti
3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo di controllanti
4) altre partecipazioni
5) **strumenti finanziari derivati attivi**
6) altri titoli

Schema di stato patrimoniale, modifiche

BI - Immobilizzazioni immateriali:

1. costi di impianto e di ampliamento
2. **costi di sviluppo**
3. diritti di brevetto ……..
4. concessioni, licenze, marchi
5. Avviamento
6. immobilizzazioni in corso e acconti
7. altre

B-III - Immobilizzazioni finanziarie:

1) partecipazioni in:
   a) imprese controllate
   b) imprese collegate
   c) imprese controllanti
   d) **verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti**
   d-**bis**) altre imprese
2) crediti:
   a) verso imprese controllate
   b) verso imprese collegate
   c) verso imprese controllanti
   d) **verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti**
   d-**bis**) verso altri
3) altri titoli
4) **strumenti finanziari derivati attivi.**

Schema di stato patrimoniale, modifiche

A) PATRIMONIO NETTO
I - Capitale
II - Riserve da sovrapprezzo azioni
III - Riserve di rivalutazione
IV - Riserve legali
V - Riserve statutarie
VI - Altre riserve distintamente indicate
VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi
VIII - Utili *(perdite)* portati a nuovo
IX - Utile *(perdita)* dell'esercizio
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI
1) per trattamento di quiescenza, ecc..
2) per imposte anche differite
3) strumenti finanziari derivati passivi
4) altri

Schema di stato patrimoniale, modifiche

D) DEBITI

1) obbligazioni
2) obbligazioni convertibili
3) debiti verso soci per finanziamenti
4) debiti verso banche
5) debiti verso altri finanziatori
6) acconti
7) debiti verso fornitori
8) debiti rappresentati da titoli di credito
9) debiti verso imprese controllate
10) debiti verso imprese collegate
11) debiti verso controllanti
11-bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo di controllanti
12) debiti tributari
13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale
14) altri debiti

Schema di conto economico, modifiche

C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI:

15) proventi da partecipazioni (con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate **e di quelli relativi a controllanti e ad imprese sottoposte al controllo di queste ultime)**

16) altri proventi finanziari:

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni (con separata indicazione di quelli da imprese controllate, collegate e controllanti **e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime)**

b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni diversi dalle partecipazioni

c) da titoli iscritti nell'attivo circolante diversi dalle partecipazioni

d) proventi diversi (con separata indicazione di quelli da imprese controllate, collegate e controllanti **e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime)**

17) interessi e oneri finanziari (con separata indicazione di quelli verso imprese controllate, collegate e controllanti)

17-bis) utili e perdite su cambi

Schema di conto economico, modifiche

D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' E PASSIVITA‘ FINANZIARIE:

18) rivalutazioni:

a) di partecipazioni

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

d) di strumenti finanziari derivati

19) svalutazioni:

a) di partecipazioni

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

d) di strumenti finanziari derivati

TOTALE RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE (D)

[E) SOPPRESSO]

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B +/-C +/-D)

ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

Oic 11: con particolare riferimento ai postulati della rilevanza e della continuità aziendale

Giacomo Manzana Elena Iori

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it

f) RILEVANZA – Codice civile

Art. 2423 co. 4 C.c.

*"[4] 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 presente disposizione.

>Oic 13 (Rimanenze) con riferimento all'adozione dei **costi standard e degli altri metodi alternativi** (prezzo al dettaglio e del valore costante) a quelli previsti dal Codice civile
>Oic 16 (Immobilizzazioni) **,** per l'applicazione dell'aliquota di **ammortamento ridotta alla metà** nell'esercizio di acquisizione del cespite se la quota così ottenuta non si discosta significativamente da quella calcolata a giorni/mesi.
>Oic 16 (Immobilizzazioni) per l'iscrizione in bilancio ad un **valore costante delle attrezzature** industriali e commerciali qualora siano regolarmente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali. In precedenza punto 12 dell'art. 2426 C.c. ora abrogato.
>Oic 15, Oic 19 e Oic 20 (costo ammortizzato e attualizzato) con riferimento alla valutazione con il **costo ammortizzato** (in ogni caso # di breve termine breve termine - ossia con scadenza inferiore ai 12 mesi - e in caso di ##di scarso rilievo).

f) RILEVANZA – OIC 11

Rilevanza – OIC 11

36. 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.
Il concetto di rilevanza è pervasivo nel processo di formazione del bilancio.

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

38. I **fattori quantitativi** prendono in considerazione **la dimensione** degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio. **Identificare i** valori di bilancio che si prendono a riferimento per determinare la rilevanza è un processo valutativo che può variare di caso in caso. In ogni caso è necessario **privilegiare gli elementi di bilancio che maggiormente interessano** i destinatari primari del bilancio.

39. I **fattori qualitativi** di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che 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.

f) RILEVANZA – OIC 11

40. Il **comma 4 dell'articolo 2423 del codice civile** prevede che *non occorre rispettare gli obblighi 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 presente disposizione.*

41. Pertanto, il presupposto giuridico dell'**obbligo di fornire una specifica informazione nella nota integrativa** è rappresentato dalla **decisione, consapevole, di derogare ad una statuita regola contabile**, sempreché gli effetti della deroga stessa siano irrilevanti. Il redattore del bilancio, nel dare conto in nota integrativa delle proprie politiche contabili ed in particolare, delle concrete modalità di applicazione dei principi contabili alla sua realtà aziendale, dovrà anche evidenziare le modalità applicative riferite alle facoltà di deroga prevista dal comma 4 dell'art.2423 codice civile.

42. I principi contabili nazionali **forniscono, in via esemplificativa e non esaustiva, alcune fattispecie** dei casi in cui è possibile derogare ad una regola contabile, sempreché dalla deroga discendano effetti irrilevanti. Ad esempio, una società tenuta all'applicazione del criterio del **costo ammortizzato può decidere di non utilizzarlo** per i crediti o debiti con scadenza inferiore ai 12 mesi o di non attualizzare un credito o un debito nel caso in cui il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

21. L'articolo 2423-*bis*, comma 1, n. 1, del codice civile, prevede che la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che **l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.**

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

22. Nella **fase di preparazione del bilancio,** la direzione aziendale deve effettuare una **valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a **un periodo di almeno dodici mesi** dalla data di riferimento del bilancio.

>> Disposizione simile a quella contenuta nel **OIC 11 par. 4.2** par. 20 (*dalla data di chiusura dell'esercizio)* e nello **IAS 1.**

>> **L'OIC 5 (par. 7)** prevede che: *«Il postulato del «going concern» si fonda sul presupposto «dell'azienda come complesso funzionante e destinato a continuare a funzionare per **almeno i dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio»**.*

>> In ambito di **revisione legale** (Isa 570) vi è unanime indicazione circa la «durata» dell'orizzonte temporale **12 mesi.**

>> L'orizzonte per **amministratori e sindaci è prevista in 3 anni** nel Documento Banca d'Italia/Consob/Isvap n. 2 del 6 febbraio 2009.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

1

22. (…) Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, **siano identificate significative incertezze** in merito a tale capacità, nella **nota integrativa**

- devono essere chiaramente fornite **le informazioni** relative a ●fattori di rischio, ●assunzioni effettuate e ●incertezze identificate, nonché ai ●piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze.
- devono essere esplicitate **le ragioni** che **qualificano come *significative*** ●le incertezze esposte e ● le ricadute sulla continuità aziendale.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

Gli amministratori devono quindi **descrivere**

- **l'origine e la natura di tali incertezze** e
- **le argomentazioni a sostegno della decisione di redigere comunque** il bilancio adottando il presupposto della continuità aziendale.

Per esempio, con riferimento:

- **al rischio di liquidità, che può emergere dalle difficoltà a ottenere finanziamenti,** un'impresa potrebbe avere diversificato le fonti di finanziamento e la disponibilità di linee di credito, così da limitarlo e renderlo gestibile. In questo caso, potrebbe sinteticamente indicare linee di credito, affidamenti e leasing in corso: l'indicazione del grado di utilizzo delle linee di credito può essere opportuna, così come l'illustrazione delle scadenze per fasce temporali;
- **ai costi** può essere utile l'informazione sul possibile contenimento degli stessi, in modo da agire sul punto di pareggio;
- l **personale,** può essere utile l'informazione sul ricorso alla cassa integrazione così come alle ferie, anche pregresse, che il personale di molte imprese deve ancora utilizzare.
- i **rischi legati a mercati esteri** può essere utile l'informazione come questi possono essere limitati se l'impresa opera in differenti Paesi;
- a un **aumento dei tassi di interesse** se, per esempio, ha stipulato finanziamenti a tasso fisso, oppure se si è coperta con derivati del tipo Irs;
- Medesimo discorso per i **rischi di prezzo e per quelli valutari,** se adeguatamente coperti.

Quanto illustrato può consentire anche a **sindaci e revisori** di formulare le rispettive relazioni.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

23. Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, **NON vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività,** ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile, la valutazione delle voci di bilancio **è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività**, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, **del limitato orizzonte temporale residuo.**

La nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

2

23.(…)

Di seguito si riportano **alcuni esempi** non esaustivi degli effetti che il mutato orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio:

a) la **revisione della vita utile** e del **valore residuo delle immobilizzazioni**, ai sensi dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali" e dell'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali", tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda;

b) la stima del **valore recuperabile delle immobilizzazioni ai sensi dell'OIC 9** "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione. In questi casi si fa riferimento al *fair value* per la determinazione del valore recuperabile;

c) l'esame dei contratti esistenti per la **rilevazione di eventuali contratti onerosi ai sensi dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto".** La limitatezza dell'orizzonte temporale di riferimento può infatti comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione di benefici economici, facendo sì che i costi attesi risultino superiori ai benefici economici che si suppone saranno conseguiti;

d) la revisione delle **relazioni di copertura ai sensi dell'OIC 32 "Strumenti finanziari derivati"** alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;

e) la valutazione della recuperabilità delle **imposte anticipate ai sensi dell'OIC 25 "Imposte sul reddito",** alla luce delle mutate prospettive aziendali.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 11

3

24. Quando, ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile, **viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile,** il bilancio d'esercizio è redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività, e si applicano i criteri di funzionamento, così come previsti al paragrafo 23, **tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale.** Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE – OIC 5

L'OIC 5 prevede che: *«L'abbandono dei **criteri di funzionamento** propri del bilancio d'esercizio ed il passaggio ai **criteri di liquidazione** deve avvenire nel momento in cui l'azienda non costituisca più un complesso produttivo funzionante **e, a seguito della cessazione dell'attività produttiva**, si sia trasformata in un mero coacervo di beni destinati al realizzo diretto, all'estinzione dei debiti ed alla ripartizione ai soci dell'attivo netto residuo».*

*«Nel caso in cui dovesse venir meno il presupposto di continuità, cambiano i criteri di valutazione da adottare in quanto quelli adottati devono tener conto delle prospettive di liquidazione (vedi **Oic 5 – valutazione in rendiconto di gestione**)».*

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE: Principio di Revisione 570 - possibili indicatori

Per valutare le situazioni in cui il presupposto della continuità aziendale potrebbe non essere appropriato, **l'OIC5 richiamata il Principio di Revisione 570,** il quale individua la seguente lista di possibili indicatori:

Indicatori finanziari

►situazione di **deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo**;
►**prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza** senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
►indicazioni di **cessazione del sostegno finanziario** da parte dei finanziatori e altri creditori;
►bilanci storici o prospettici che mostrano **cash flow negativi**;
►principali **indici economico-finanziari negativi**; o in costante peggioramento;
►**consistenti perdite** operative o significative perdite di valore delle attività che generano cash flow;
►mancanza o discontinuità nella **distribuzione dei dividendi**;
►incapacità di saldare i **debiti alla scadenza**; e di incassare i crediti alla scadenza
►incapacità nel rispettare le **clausole contrattuali** dei prestiti (covenants);
►cambiamento delle **forme di pagamento concesse dai fornitori** dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna";
►incapacità di **ottenere finanziamenti** per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari;

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE: Principio di Revisione 570 - possibili indicatori

Indicatori gestionali

►perdita di amministratori o di dirigenti chiave senza riuscire a sostituirli; o dei sindaci (specie se di recente nomina)
►perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
►Difficoltà nell'organico del personale o scarsità di rifornimenti fondamentali

Altri indicatori

►capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge;
►contenziosi legali e fiscali che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare obblighi di risarcimento che l'impresa non è in grado di rispettare;
►modifiche legislative o politiche governative dalle quali si attendono effetti sfavorevoli all'impresa
►Sopravvenuta mancanza dei requisiti per il mantenimento delle autorizzazioni necessarie allo svolgimento dell'attività sociale prevalente;
►[…]

b) PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA' AZIENDALE: Possibili scenari

1

Nei casi in cui, a seguito della valutazione prospettica, **siano identificate significative incertezze** circa la continuità, **nella nota integrativa**

- devono essere chiaramente fornite **le informazioni** relative a ●fattori di rischio, ●assunzioni effettuate e ●incertezze identificate, nonché ai ●piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze.
- devono essere esplicitate **le ragioni** che **qualificano come *significative*** ●le incertezze esposte e ● le ricadute sulla continuità aziendale.

2

Se la valutazione prospettica della continuità aziendale porta gli amministratori a concludere che, nell'arco temporale di riferimento, **non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non sono state ancora accertate le cause di scioglimento previste dagli articoli 2484 e 2485 del Codice civile,** la valutazione delle voci di bilancio è fatta sempre nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo tuttavia conto, nell'applicazione dei principi contabili, del limitato orizzonte temporale residuo. La nota integrativa deve descrivere il tutto.

In sostanza, gli amministratori non possono redigere un bilancio di liquidazione o di cessazione: nelle motivazioni è ribadito che essi non sono autorizzati ad abbandonare la continuità perché questa, seppure incerta, non è ancora venuta meno.

Infatti, nel nostro ordinamento giuridico le cause di scioglimento devono essere formalmente accertate.

Tuttavia, gli amministratori tengono conto del mutato orizzonte temporale di riferimento, per esempio, nell'applicazione dei principi contabili
Oic 16 per quanto riguarda l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e
Oic 9 per la loro eventuale svalutazione,
Oic 31 (iscrizione di fondi),
Oic 25 (recuperabilità delle imposte anticipate).

3

Invece, se gli amministratori **accertano una delle cause di scioglimento previste dall'articolo 2484,** redigono il bilancio senza la prospettiva della continuità dell'attività (articolo 2485 del Codice civile), applicando i criteri di funzionamento come sopra citati e tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale: questo vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.