DIRITTO CIVILE SOCIETÀ

La clausola generale di redazione del bilancio

COGNITIVE ADVERTISING SOLUTIONS

Advertising

ADVERTISING

BR Dott. Bruno Ricci
30/10/19

Il redattore del bilancio ovvero l'amministratore della società deve rappresentare la situazione patrimoniale, reddituale e finanziaria della società in modo chiaro, vero e corretto. Infatti si legge, "*Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio*" (art. 2423 c.2).

A tal fine, si avvarrà dei quattro documenti del bilancio per ottenere questo obiettivo. Infatti, con lo stato patrimoniale (art. 2424 c.c.), l'amministratore della società rappresenterà la situazione

Adv OFF

Preferenze privacy

documento dove il redattore del bilancio andrà a dettagliare e commentare le macroclassi, classi e voci dei tre documenti appena richiamati. In altri termini, quest'ultimo documento è il più importante documento del bilancio in quanto attraverso lo stesso consegniamo agli users del bilancio tutte le informazioni quantitative e soprattutto qualitative delle voci di bilancio che troviamo nello stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario. **Senza la nota integrativa il bilancio non potrà mai essere chiaro.**

Il Bilancio, redatto in ossequio alle norme civilistiche non ha come obiettivo quello di rappresentare il valore economico dell'azienda ma quello di rappresentare il suo valore legale. Valore, quest'ultimo, che il legislatore considera capace di garantire e tutelare i diritti sociali e patrimoniali degli users del bilancio (es. gli investitori attuali e potenziali e i creditori sociali).

Il legislatore civilistico italiano al fine di agevolare il redattore del bilancio a redigere un bilancio chiaro, vero e corretto consegna allo stesso un set di principi civilistici di redazione (artt. 2423 e 2423bis) e di criteri di valutazione (art. 2426). Principi e criteri che definiscono in via indiretta il significato della clausola generale di redazione del bilancio. In altre parole, la clausola generale di redazione del bilancio si esprime e prende forma attraverso i principi e i criteri di valutazione dettati dal legislatore nazionale e in subordine attraverso i principi contabili nazionali emanati dall'OIC e da quelli internazionali emanati dall'IASB. Se questi principi e criteri cambiano il significato dei concetti di chiarezza, veridicità e correttezza cambieranno.

Adv OFF

advertisement

La clausola generale di redazione del bilancio contenuta nell'art. 2423 c.c., come già detto precedentemente, non è specificamente definita dal nostro legislatore. Il significato dei concetti di chiarezza, veridicità e correttezza saranno estrapolati dai principi di redazione e dai criteri di valutazione che il nostro legislatore ha messo nelle mani del redattore del bilancio. Non per altro, i giudici di cassazione nella sentenza n. 22474 del 27 maggio 2016 hanno parlato di "**vero legale**" per dire che il redattore del bilancio commette un falso nelle comunicazioni sociali ai sensi degli artt. 2621 c.c. e ss. nel momento in cui si discosti in maniera rilevante dai principi di redazione, dai criteri di valutazione, dai principi contabili emanati dal'OIC e IASB. Nella sentenza si parla di vero legale, per dire che il bilancio deve essere redatto secondo le norme e nella proporzione in cui il redattore del bilancio segue le norme i diritti degli users saranno garantiti grazie ad una informativa di bilancio considerata dal legislatore stesso essere quella minima da consegnare agli utenti finali del bilancio a garanzia dei loro interessi patrimoniali e sociali.

Volume consigliato

Il significato di chiarezza

La **chiarezza** della situazione patrimoniale, reddituale e finanziaria della società non potrà esprimersi se non grazie, anche, a schemi di stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario capaci di consegnare intuitivamente ed immediatamente agli users del bilancio un idea qualitativa e quantitativa delle attività, delle passività, del patrimonio netto, dei ricavi, dei costi e dei flussi reddituali e finanziari derivanti dalla gestione caratteristica, da quella degli investimenti ed infine dalla gestione finanziaria. Il redattore del bilancio, poi, troverà nei documenti di nota integrativa (art. 2427 c.c.) e di relazione di gestione (art. 2428 c.c.), l'occasione per esplicitare e commentare i dati quantitativi presenti negli schemi contabili del bilancio (stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario).

Adv OFF

advertisement

Infatti, la nota integrativa è "***una relazione che si pone l'obiettivo di spiegare l'origine e le eventuali variazioni intervenute nel tempo delle macroclassi, classi e voci di cui si compone lo stato patrimoniale, il conto economico, il rendiconto finanziario sia dal lato quantitativo che qualitativo***" (Dott. Bruno Ricci). Mentre, la relazione di gestione è "*...**una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta***".

La nota integrativa è una relazione il cui contenuto e modalità espositiva è dettagliatamente disciplinata dall'art. 2427 c.c.. La nota commenta gli accadimenti relativi a una gestione aziendale passata. La relazione di gestione, viceversa, non solo guarda agli accadimenti della gestione passata ma anche a quella futura.

Queste due relazioni, a parer del sottoscritto, dovrebbero essere redatte nel rispetto di una struttura e contenuto standardizzati. La standardizzazione rappresenta la via maestra da seguire al fine di migliorare la comparabilità della reportistica societaria a livello temporale, settoriale e spaziale.

La chiarezza, inoltre, impone l'adozione di criteri di valutazione, indici di bilancio, sub totali e calcoli la cui costruzione sia spiegata e standardizzata e non lasci spazi di arbitrarietà in mano ai redattori del bilancio. Un informazione, infine, sarà chiara solo se sarà anche completa.

Dicevamo, nelle prime righe di questo paragrafo, che la **chiarezza** deve esprimersi anche attraverso l'adozione di prospetti contabili di bilancio (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario) capaci di consegnare agli users del bilancio informazioni rilevanti sia sul piano quantitativo che qualitativo

Adv OFF

advertisement

ed inserito il rendiconto finanziario (art. 2425ter c.c.) tra i documenti che formano il bilancio di esercizio (art. 2423 c.c.). Il conto economico, quindi, viene privato della macroclasse E che si preoccupava di evidenziare i componenti reddituali positivi e negativi di natura straordinaria. Oggi, tali componenti, confluiscono rispettivamente nella macroclasse A e C dello schema e saranno dettagliati in nota integrativa come specificato dal n. 13 dell'art. 2427 c.c.. Lo schema di conto economico, quindi, viene depotenziato nella sua forza comunicativa, lasciando al lettore del bilancio l'onere di "cercare" in nota integrativa la natura e l'ammontare di queste componenti straordinarie.

Per quanto riguarda, viceversa, l'inserimento del rendiconto finanziario tra i documenti del bilancio non possiamo far altro che congratularci con il nostro legislatore in quanto tale documento migliora la comunicazione sociale riguardante la posizione finanziaria della società. Grazie a questo documento, il redattore del bilancio potrà rappresentare la situazione finanziaria della società, molto meglio di quanto potesse fare prima.

Il rendiconto finanziario, inoltre, comparato con il conto economico è capace di consegnare agli users del bilancio interessanti elementi di riflessione: (i) sui flussi di cassa derivanti dalla gestione operativa, da quella degli investimenti e da quella finanziaria; (ii) sui componenti reddituali non monetari che hanno partecipato alla formazione del risultato civilistico; (iii) su l'esistenza dei presupposti di continuità aziendale; (iv) su l'aspetto monetario del reddito civilistico; etc.

Adv OFF

advertisement

Sempre con il d.lgs. n. 139/15 il legislatore italiano ha inserito nel codice civile l'art. 2435ter che si occupa delle cosiddette micro imprese. Sia quest'ultime che quelle che possono redigere il bilancio ai sensi dell'art. 2435bis godono di alcune semplificazioni nella redazione della reportistica sociale. Ad esempio, gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico verranno redatti in un formato che non contempla l'indicazione delle voci di bilancio (artt. 2424 e 2425 c.c.) contraddistinte dai numeri arabi. Inoltre, i soggetti che possono redigere il bilancio nella forma abbreviata (art. 2435bis) sono esonerati dalla redazione del rendiconto finanziario e quelle che possono redigere il bilancio super abbreviato (art. 2435ter) sono tenute a depositare presso il registro delle imprese solo lo stato patrimoniale e il conto economico nella versione abbreviata ai sensi dell'art. 2435bis.

Premesso quanto appena detto in punto di bilancio abbreviato (art. 2435bis) e super abbreviato (art. 2435ter) ci potremmo domandare se queste semplificazioni, a queste società concesse, ben si conciliano: (i) con l'esigenza e l'obbligo in testa al redattore del bilancio di rappresentare con chiarezza, veridicità e correttezza la situazione patrimoniale, reddituale e finanziaria della società; (ii) con il tenore dei commi 3 e 5 dell'art. 2423 c.c..

Una lettura congiunta degli articoli appena richiamati e illuminata dalle parole degli giudici di cassazione potrebbe/dovrebbe impedire l'accesso alle semplificazioni concesse agli artt. 2435bis e 2435ter alle imprese che versano in stato di "crisi" e/o di "insolvenza" (Legge n.155/2017).

Il significato di veridicità

Il bilancio di esercizio, poi, deve essere redatto con **veridicità.** Un bilancio redatto in ossequio ai principi e ai criteri di valutazione civilistici e ai principi contabili emanati da Oic e Ifrs è un bilancio vero (Sentenza Cassazione n. 22474/2016). Il bilancio redatto secondo le norme civilistiche non ha la pretesa di rappresentare il

Adv OFF

advertisement

esempio, dimostra che sia impossibile rappresentare nel bilancio, redatto in ossequio alle attuali disposizioni civilistiche, il valore di mercato del nostro business. Se, quindi, le immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie sono iscritte al loro costo di acquisto o di produzione è pacifico che il patrimonio netto, macroclasse A) del passivo dello stato patrimoniale – art. 2424 c.c.) non possa rappresentare un economic value/market value del business.

In conclusione, il redattore del bilancio attraverso i principi e i criteri di valutazione civilistici redigerà quello che potremo chiamare un **Bilancio Legale**.

Il legislatore civile riconosce per sua stessa ammissione che il rispetto delle norme civilistiche in tema di bilancio potrebbe non essere sufficiente al fine di redigere un bilancio rispettoso della clausola generale di redazione del bilancio. Conseguentemente, invita il redattore del bilancio a fare un salto di qualità rispetto alle norme. Infatti, sempre nell'art. 2423 c.c. leggiamo:

"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**".

"**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".

"**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

Adv OFF

advertisement

devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato".

Come appare evidente dalla lettura dei commi 3, 4 e 5 dell'art. 2423 c.c., la Clausola Generale di Redazione del Bilancio: "Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio" (art. 2423 c.2) è **sovraordinata alle norme stesse**.

Il rispetto della stessa necessita un ruolo proattivo e responsabile da parte del redattore del bilancio. Un bilancio potrà essere redatto con chiarezza, veridicità e correttezza solo se sarà rispettata la Regola d'Oro "***Dovete consegnare agli aventi diritto tutte le informazioni su attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi e flussi di cassa che avreste voluto ricevere nel caso in cui la vostra posizione fosse invertita***" (Dott. Bruno Ricci).

Tale regola è stata portata all'attenzione degli International Accounting Setters (OIC, EFRAG, EFFAS, IASB, AIAF) in occasione del meeting internazionale tenutosi presso Intesa San Paolo (Piazza Belgioioso – Milano) il 18.09.2017: "***Management should provide all the information about its assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows that it would like to receive had their position reversed"*** **(to users of financial statements).**

In tale circostanza si osservo come il problema della comunicazione societaria fosse essenzialmente un **problema comportamentale**.

Adv OFF

advertisement

Quando il redattore del bilancio **deve completare** l'informativa prevista dal legislatore, quando il redattore **può non applicare** gli obblighi di rilevazione, rappresentazione, valutazione e di informativa previsti dal legislatore ed infine, quando il redattore **può derogare** alle disposizioni di legge se incompatibili alla rappresentazione chiara, vera e corretta della situazione patrimoniale, reddituale e finanziaria della società, deve necessariamente immedesimarsi nella posizione dell'user del bilancio al fine di comprendere i suoi bisogni espliciti ed impliciti. **Senza questa immedesimazione** non sarà possibile redigere un bilancio capace di tutelare gli interessi patrimoniali e sociali di quest'ultimo.

Il significato di correttezza

Per concludere, il bilancio deve essere redatto con correttezza. La **correttezza** richiede che i calcoli, l'applicazione dei criteri di valutazione (art. 2426 c.c.), i metodi di valutazione della dottrina aziendalista siano scelti, determinati e applicati con uniformità, neutralità, inerenza e con ragionevolezza economica. Infine, la correttezza richiede che l'informazione sia anche completa.

In merito a quest'ultimo aspetto ovvero quello della completezza, la nota integrativa è: "una relazione che si pone l'obiettivo di spiegare l'**origine** e le eventuali **variazioni** intervenute nel tempo delle macroclassi, classi e voci di cui si compone lo stato patrimoniale, il conto economico, il rendiconto finanziario sia dal lato **quantitativo** che **qualitativo**" .

Volume consigliato

BR Dott. Bruno Ricci

Scrivi un commento

Accedi per poter inserire un commento

Accedi

Adv OFF

advertisement

Leggi anche

Contenuti correlati



DIRITTO CIVILE DIRITTO INDUSTRIALE

Cessione d'azienda senza immobile: una strategia per risparmiare su IVA e imposte

La cessione di un'azienda è un'operazione strategica che coinvolge il trasferimento di beni organizz...

Monica Mandico 27/02/25



DIRITTO CIVILE

Manuale pratico per invalidità civile, inabilità, disabilità e persone non autosufficienti – La recensione della settimana

Il Manuale pratico per invalidità civile, inabilità, disabilità e persone non autosufficienti, si pr...

Recensioni 26/02/25

Torna all'inizio

Diritto.it è il portale giuridico online di riferimento per i professionisti, aggiornato con la

Iscriviti alla newsletter

EMAIL

Adv OFF

advertisement

Contattaci

Seguici sui social

Il network

Categorie

Seleziona newsletter

Autorizzo l'invio di comunicazioni a scopo commerciale e di marketing nei limiti indicati nell'informativa.

Autorizzo Non autorizzo

Presto il consenso all'uso dei miei dati per ricevere proposte in linea con i miei interessi.

Autorizzo Non autorizzo

Cliccando su "Iscriviti" dichiari di aver letto e accettato la privacy policy.

Iscriviti

Gruppo Maggioli
www.maggioli.com

Per la tua pubblicità sui nostri Media:
www.maggioliadv.it

© Copyright 2024 Maggioli SPA – P.Iva 02066400405 Iscritta al REA di Rimini al n. 219107
Privacy Policy | Informativa sui cookie

/* START COGNITIVE ADV JS TRACKING CognitiveAdv Network - ProviderID: 3939d9b5-b254-41df-b426-d958bbd8bb87 */
/* END COGNITIVE ADV JS TRACKING */

Adv OFF

advertisement