

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Bilanci in forma abbreviata: regole di accesso e decadenzadi **Mauro Muraca**

Seminario di specializzazione

Bilancio consolidato

Le prescrizioni di legge e dei principi contabili da tenere presenti e l'esame della best practice di redazione

Scopri di più

Normativa[Articolo 2435 bis cod. civ.](#)[Articolo 2435 ter cod. civ.](#)

Direttiva delegata 2023/2775/UE

BILANCI IN FORMA ABBREVIATA: REGOLE DI ACCESSO E DECADENZA

Nella redazione del bilancio d'esercizio 2023, gli amministratori devono valutare la possibilità di **adottare una delle forme di bilancio** previste dal codice civile:

Forme di bilancio previste dal codice civile**Bilancio ordinario****Obbligatorio** per le società di capitali che hanno emesso **titoli negoziati in mercati regolamentati**.**Obbligatorio** per le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati che superano due determinati limiti dimensionali (di cui si dirà infra), nel primo esercizio di attività, oppure **per due esercizi consecutivi** (se già operative).**Facoltativo** per le società che **non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati**, anche se sono rispettati i limiti dimensionali previsti per la redazione del **bilancio abbreviato**.**Bilancio abbreviato**[articolo 2435 bis cod. civ.](#)**Facoltativo per le società** che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e che **rispettano due determinati limiti****Bilancio microimprese**[articolo 2435 ter cod. civ.](#)

dimensionali nel primo esercizio di attività, oppure per due esercizi consecutivi (se già operative).

Redazione bilancio in forma abbreviata: semplificazioni

Le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata possono beneficiare delle **seguenti semplificazioni**:

Semplificazioni bilancio abbreviato**Stato patrimoniale e Conto economico****Rendiconto finanziario****Nota integrativa****Relazione sulla gestione****Criteri di valutazione****Semplificazione degli schemi****Esonero****Limitazioni di informativa** sulle operazioni realizzate con parti correlate**Esonero**, se la nota integrativa riporta il numero ed il valore delle azioni possedute**Titoli**: costo di acquisto.**Crediti**: valore di presumibile realizzo.**Debiti**: valore nominale.Facoltà di adottare il criterio del **costo ammortizzato**, previa menzione nella Nota integrativa.**Redazione bilancio abbreviato microimprese: semplificazioni****Semplificazioni bilancio abbreviato microimprese****Stato patrimoniale**Schema previsto per il bilancio abbreviato, **esclusa**:

· voce "A.VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi"

Conto economicoSchema previsto per il bilancio abbreviato, **escluse**:· voce "D.18.d - **Rivalutazioni di strumenti** finanziari derivati"· voce "D.19.d - **Svalutazioni di strumenti** finanziari derivati"**Rendiconto finanziario****Nota integrativa**

esonero

Esonero, salva l'indicazione (in calce allo Stato patrimoniale) di impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale e dei compensi, **anticipazioni e crediti** concessi ad amministratori e sindaci.**Relazione sulla gestione****Esonero**, salva l'indicazione (in calce allo Stato patrimoniale) di **azioni proprie e azioni** o quote di società controllanti possedute dalla società e acquistate o alienate dalla **società nel corso dell'esercizio**.**Criteri di valutazione****Facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto**, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale (anziché con il criterio del costo ammortizzato). Non sono applicabili le **disposizioni sulla valutazione degli strumenti finanziari derivati**.Le semplificazioni per le società che **redigono il bilancio abbreviato** o per le microimprese:

- devono essere disattese se la loro applicazione comporti **l'inosservanza del postulato generale della rappresentazione veritiera** e corretta della situazione patrimoniale e

finanziaria e del risultato economico di esercizio;

- hanno **carattere facoltativo**;
- possono essere recepite in **modo integrale**, oppure solo parzialmente.



Attenzione!!

La soluzione di redigere un bilancio “c.d. misto” - che recepisce alcune semplificazioni del bilancio abbreviato (normale o semplificato) - **non è compatibile con la vigente tassonomia Xbrl**, che prevede **tre sole versioni** di prospetti contabili:

- **forma ordinaria**;
- **forma abbreviata**;
- **forma abbreviata “semplificata”**.

Bilancio ordinario, abbreviato e microimprese: limiti dimensionali

Sono tenute a redigere il **bilancio in forma ordinaria**, le società che superano **due dei sottostanti limiti dimensionali**, nel primo esercizio di attività, oppure **per due esercizi consecutivi** (se già operative).

Limiti dimensionali redazione bilancio in forma ordinaria

| | |
|--------------------|--|
| Bilancio ordinario | Attivo Stato patrimoniale: > euro 4.400.000 |
| | Ricavi vendite e prestazioni: > euro 8.800.000 |
| | Occupati in media durante l'esercizio: > 50 unità |

Sono tenute a redigere il **bilancio in forma abbreviata**, le società che superano due dei sottostanti limiti dimensionali, nel primo esercizio di attività, oppure **per due esercizi consecutivi** (se già operative).

Limiti dimensionali redazione bilancio in forma abbreviata

| | |
|------------------------------|--|
| Bilancio in forma abbreviata | Attivo Stato patrimoniale: ? euro 4.400.000 |
| | Ricavi vendite e prestazioni: ? euro 8.800.000 |
| | Occupati in media durante l'esercizio: ? 50 unità |

Possono accedere alle semplificazioni previste per le cosiddette microimprese, ovvero possono redigere il bilancio **in forma abbreviata “semplificata”**, le società che superano due dei sottostanti limiti dimensionali, nel primo esercizio di attività, oppure per due esercizi consecutivi (se già operative).

Limiti dimensionali redazione bilancio in forma abbreviata-semplificata

**Bilancio in forma
abbreviata semplificata**

Attivo Stato patrimoniale: ? **euro 175.000**
Ricavi vendite e prestazioni: ? **euro 350.000**
Occupati in media durante l'esercizio: ? **5 unità**

Novità della direttiva 2023/2775/UE

La direttiva delegata 2023/2775/UE ha previsto **l'incremento del 25% delle soglie** relative al:

- totale **attivo Stato patrimoniale**;
- totale **ricavi vendite e prestazioni**.

La [direttiva delegata 2023/2775/UE](#) è entrata in vigore in data 24.12.2023 e prevede:

- l'obbligo di **applicare le disposizioni di recepimento** per gli esercizi che **hanno inizio dall'1.1.2024**;
- la possibilità di **anticipare il recepimento delle nuove soglie** per gli esercizi **aventi inizio dall'1.1.2023**.

**Attenzione!!**

Sebbene la direttiva sia entrata in vigore lo scorso 24.12.2023, **non è comunque possibile tener conto delle nuove soglie** (neppure in via facoltativa) **per il bilancio 2023**, in quanto la direttiva **deve essere ancora recepita dal nostro ordinamento**.

Computo dei limiti dimensionali

Per determinare correttamente i limiti dimensionali previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata (o per l'accesso alle ulteriori semplificazioni per le microimprese), occorre tener conto delle **seguenti poste di bilancio e informazioni**:

Computo dei limiti dimensionali

Totale **attivo stato patrimoniale**

Totale importi classi A, B, C, D dell'attivo di Stato Patrimoniale, **al netto dei fondi rettificativi**.

Totale **ricavo di vendita e prestazioni**

Totale importo voce A.1 del Conto economico, al netto di:

- **resi, sconti, abbuoni e dei premi**;
- **imposte** direttamente connesse con la vendita di prodotti e servizi.

Occupati in media durante l'esercizio

Media giornaliera degli occupati durante l'esercizio, tenuto conto che:

- i lavoratori a tempo parziale sono **da computare in proporzione all'orario svolto**, rapportato al tempo pieno, arrotondando

all'unità superiore la sola frazione superiore alla metà dell'orario a tempo pieno;
· occorre computare anche i **lavoratori c.d. "etero-organizzati" dall'imprenditore**, in quanto assimilabili ai lavoratori subordinati

Esempio di calcolo occupati in media in presenza di soli dipendenti a tempo pieno

1. dipendenti occupati per 100 giorni: 50
2. dipendenti occupati per 265 giorni: 40

Media dipendenti occupati nell'esercizio: $42,74 = [(50 \times 100) + (40 \times 265)] : 365$

Esempio di calcolo occupati in media in presenza di dipendenti a tempo parziale

Ore settimanali: 40

Lavoratore part time 18 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 22 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 24 ore/settimana: 1

Calcolo unità lavorative per 64 (18 + 22 + 24) ore lavorative settimanali: 1 unità (40 ORE) con resto di 24 ore.

Poiché 24 ore superano la metà dell'orario normale settimanale (20 ore= 40 ore/2), occorre arrotondare all'unità superiore, con la conseguenza che i 3 lavoratori part time sono computati come **2 unità lavorative**.

Verifica dei limiti dimensionali per società neocostituite

Il superamento di due dei citati limiti dimensionali **deve essere verificato**, per le società neocostituite, nel **primo esercizio di attività**, con possibilità di redigere il bilancio abbreviato (anche in forma semplificata per le microimprese):

- già **a partire dal primo esercizio** se non sono superati due dei limiti dimensionali in precedenza indicati;
- senza **dover operare alcun ragguaglio ad anno** dei valori in caso di primo esercizio inferiore (o superiore) a 12 mesi.

Esempio

| Limiti dimensionali | 2023 |
|---------------------------------------|-----------|
| Attivo Stato patrimoniale | 4.100.000 |
| Ricavi vendite e prestazioni | 9.300.000 |
| Occupati in media durante l'esercizio | 37 |

Facoltà di redigere il bilancio 2023 **in forma abbreviata**, poiché per il primo esercizio di attività (2023), due degli aggregati in esame non superano i limiti dimensionali: **attivo stato patrimoniale** e **numero di occupati medi**;

Esempio

| Limiti dimensionali | 2023 |
|---------------------------------------|-----------|
| Attivo Stato patrimoniale | 4.100.000 |
| Ricavi vendite e prestazioni | 9.300.000 |
| Occupati in media durante l'esercizio | 57 |

Facoltà di redigere il bilancio 2023 **in forma ordinaria**, poiché per il primo esercizio di attività (2023), due degli aggregati in esame superano i limiti dimensionali: **ricavi vendite e prestazioni** e **numero di occupati medi**;

Verifica dei limiti dimensionali per società in attività

Il superamento di **due dei limiti dimensionali deve essere verificato**, per le società in attività, **per due esercizi consecutivi**, con possibilità di redigere il bilancio abbreviato (anche in forma semplificata per le microimprese):

- dal **secondo esercizio consecutivo** in cui non sono superati due dei limiti dimensionali previsti (tesi dottrina - CNDCEC)
- dal **bilancio dell'esercizio successivo al secondo consecutivo** in cui non sono superati due dei limiti dimensionali previsti (previgente tesi CNDCEC)

Esempio

| Limiti dimensionali | 2022 | 2023 |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Attivo Stato patrimoniale | 4.100.000 | 4.750.000 |
| Ricavi vendite e prestazioni | 9.300.000 | 8.750.000 |
| Occupati in media durante l'esercizio | 37 | 39 |

Facoltà di redigere il bilancio 2023 **in forma abbreviata**, poiché per due esercizi consecutivi, due degli aggregati in esame non superano i limiti dimensionali:

- **attivo stato patrimoniale** e **numero di occupati medi** per il **2022**;
- **ricavi vendite** e **numero di occupati medi** per il **2023**.

**Attenzione!!!**

I parametri possono **anche non coincidere**: è possibile applicare le semplificazioni laddove in un esercizio non siano superati due parametri, mentre nell'esercizio successivo non siano superati parametri diversi.

Esempio

| Limiti dimensionali | 2022 | 2023 |
|--|-----------|-----------|
| Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale | 4.750.000 | 4.300.000 |
| Ricavi delle vendite e delle prestazioni | 9.300.000 | 9.450.000 |
| Dipendenti occupati in media durante l'esercizio | 37 | 57 |

Obbligo di redigere il **bilancio 2023 in forma ordinaria**, poiché in questo esercizio due degli aggregati in esame (attivo di bilancio e numero medio di dipendenti) **superano i limiti dimensionali**, mentre nell'esercizio 2022 **soltanto il numero dei dipendenti non supera il limite dimensionale previsto**.

Verifica dei limiti dimensionali: decadenza 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 dimensionali indicati**, con la conseguenza che:

- il superamento di **due dei limiti dimensionali** per un solo anno non priva le società del diritto di applicare le semplificazioni;
- le semplificazioni **cessano a partire dal bilancio del secondo esercizio consecutivo** in cui sono stati superati due predetti limiti.



Nota bene

Analoghe considerazioni valgono per le microimprese, le quali decadono dalle semplificazioni, con obbligo di redigere il bilancio in forma abbreviata (o in forma ordinaria) quando per il secondo esercizio consecutivo **superano due dei limiti dimensionali indicati**.

Esempio

| Limiti dimensionali | 2022 | 2023 |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Attivo dello Stato patrimoniale | 4.700.000 | 4.900.000 |
| Ricavi vendite e prestazioni | 8.600.000 | 8.900.000 |
| Occupati in media durante l'esercizio | 57 | 49 |

Obbligo di **redigere il bilancio 2023 in forma ordinaria**, perché risultano superate due delle soglie dimensionali per due esercizi consecutivi (2022 e 2023).

Anche per la decadenza dalle agevolazioni, opera la regola secondo cui i **parametri possono anche non coincidere**: si decade, dunque, dalle semplificazioni anche se in un esercizio sono superati due parametri, mentre nell'esercizio successivo sono superati due parametri diversi.



Nota bene

Nel **passaggio dal bilancio abbreviato a quello ordinario** (e viceversa), occorre rispettare la regola che impone la comparazione dei dati nei due esercizi consecutivi, con le disaggregazioni (o aggregazioni) del caso. Pertanto, le società che, per l'esercizio 2023, optano per il passaggio dal bilancio ordinario a quello abbreviato dovranno riclassificare (in forma abbreviata) anche il bilancio d'esercizio 2022, per consentire la comparazione dei dati tra i due esercizi.