



## **OIC 12: Composizione e schemi del bilancio d'esercizio – Sintesi dei principali interventi**

- Il principio chiarisce l'ambito di applicazione del principio; è stato specificato che il principio è raccomandato per le società di persone e le imprese individuali che svolgono attività commerciale.
- Il principio non tratta del rendiconto finanziario, in quanto la tematica sarà oggetto di uno specifico documento.
- In appendice sono illustrate le norme del codice civile che disciplinano la presentazione del bilancio d'esercizio (SP, CE e NI). Una norma è richiamata nel corpo dell'OIC 12 solo quando il principio fornisce delle interpretazioni e/o integrazioni della stessa norma.
- Rispetto all'attuale OIC 12 sono state eliminate alcune appendici (ad es., analisi dei movimenti delle poste del PN, informativa per area geografica), in quanto o non più attuali o inserite in altri principi contabili. Le tematiche presenti in altre appendici (es. leasing finanziario, parti correlate, accordi fuori bilancio) saranno oggetto di trattazione separata.
- L'interpretativo n. 1 dell'OIC 12 "*Classificazione dei costi e ricavi nel conto economico*" fu redatto nel 1998 al fine di rispondere all'esigenza di determinare la base imponibile dell'IRAP (D.Lgs. 446/1997). Tenuto conto della sua diretta rilevanza ai fini fiscali, il documento era stato inserito dal Ministero delle finanze in allegato alle istruzioni della prima dichiarazione IRAP. Il documento nacque, pertanto, con una propria autonomia rispetto ai principi contabili. Negli anni successivi la disciplina IRAP ha subito una serie di modificazioni normative, che hanno reso tale disciplina più autonoma rispetto all'Interpretativo. L'interpretativo non è stato più allegato alla dichiarazione. La disciplina attuale (art. 5, co. 5) richiama i principi contabili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, prevedendo che «*i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e*

*classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa»*. Il richiamo generico ai principi contabili ha reso opportuno incorporare l'Interpretativo nel testo dell'OIC 12, come parte integrante del principio contabile. Non è infatti più necessario dare un'autonoma rilevanza all'interpretativo n. 1.

- Definizione di attività ordinaria: è stata mantenuta la definizione presente nell'attuale OIC 12 (costituita dall'attività caratteristica, accessoria e finanziaria) non riproponendo quella dell'OIC 29 in consultazione (attività caratteristiche, marginali e complementari), per esigenze di coerenza del sistema. In questo documento (e in particolare a commento delle voci di CE) si fa riferimento in più parti alle nozioni di attività caratteristica, accessoria e finanziaria.
- Sono state inserite ulteriori precisazioni riguardanti i principi di classificazione e rappresentazione delle voci negli schemi di SP e Ce (contenuti nell'art. 2423-ter c.c.), con particolare riguardo alla suddivisione, raggruppamento, aggiunta, adattamento e comparazione delle voci.
- E' stato precisato che se un elemento dell'attivo e del passivo ricade sotto più voci dello schema, l'iscrizione dell'elemento è effettuata nella voce che il redattore del bilancio ritiene possa essere più rilevante rispetto alle esigenze conoscitive degli utilizzatori del bilancio, salvo i casi in cui i principi contabili non prevedano un trattamento specifico. Ad es. l'OIC 19 – Debiti in consultazione prevede che la voce *D.11) Debiti verso controllanti* accoglie anche i debiti verso le controllanti di livello superiore al primo, ovverosia le controllanti che controllano la società, indirettamente, tramite loro controllate intermedie.
- Il contenuto delle voci del conto economico è stato rivisto per tener conto degli aggiornamenti subiti dai principi contabili OIC in consultazione: ad esempio, con riferimento alla rilevazione degli accantonamenti nel conto economico (e delle relative eccedenze) sono state effettuate alcune precisazioni al fine di coordinare la disciplina contenuta nell'OIC 19: Fondi rischi e oneri rivisto.
- Con riguardo alla nota integrativa:
  - è stato specificato che le informazioni nella nota integrativa sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate negli schemi di SP e CE;
  - e
  - sono state fornite ulteriori precisazioni con riguardo all'informazione di cui all'art. 2427, n. 1 relativa ai criteri di valutazione adottati dalla società.

- La parte relativa alle informazioni complementari (art. 2423, co. 3) non è stata inserita nell'OIC 12 in quanto in corso di approfondimento.

È auspicabile che i commenti ricevuti:

- se riferiti ad aspetti trattati dal documento, includano un preciso riferimento al numero del relativo paragrafo;
- risultino chiaramente motivati;
- esprimano delle alternative rispetto ai trattamenti previsti nel documento.

Si invita a far pervenire eventuali osservazioni preferibilmente entro il **28 febbraio 2014** all'indirizzo email: [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.69766830.

PRINCIPI CONTABILI



**COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO  
D'ESERCIZIO**

**BOZZA PER LA CONSULTAZIONE**

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il **28 febbraio 2014** all'indirizzo e-mail [staffoic@fondazioneoic.it](mailto:staffoic@fondazioneoic.it) o via fax al numero 06.69766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.



## OIC 12: Composizione e schemi del bilancio d'esercizio

Nell'ambito del progetto di aggiornamento dei principi contabili (2011), l'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 12, allo scopo di renderne più agevole e coordinata la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali.

<b>INDICE</b>	<b>Paragrafi</b>
<b>Finalità del principio</b>	<b>1-2</b>
<b>Ambito di applicazione</b>	<b>3-5</b>
<b>Composizione del bilancio d'esercizio</b>	<b>6-9</b>
<b>Schema di stato patrimoniale</b>	<b>10-25</b>
<i>Classificazione delle attività e passività</i>	18-20
<i>Attività al netto delle rettifiche di valore</i>	21-23
<i>Conti d'ordine</i>	24-25
<b>Schema di conto economico</b>	<b>26-107</b>
<i>Il contenuto delle voci del conto economico</i>	39-107
<b>Principi di classificazione e rappresentazione delle voci di stato patrimoniale e conto economico</b>	<b>108-131</b>
<b>Nota integrativa</b>	<b>132-142</b>
<i>Le informazioni richieste dagli artt. 2427 e 2427-bis c.c.</i>	137-140
<i>Le informazioni richieste da altre norme del codice civile</i>	141
<i>Le informazioni richieste da norme diverse dal codice civile</i>	142
<b>Il bilancio in forma abbreviata</b>	<b>143</b>
<b>Appendice A – Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica</b>	
<b>Appendice B – Le semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata</b>	
<b>Appendice C – Motivazioni delle scelte operate nel principio contabile</b>	

<b>Finalità del principio</b>
<p>1. Il principio contabile OIC 12 definisce la composizione e gli schemi del bilancio d'esercizio. Il principio stabilisce, inoltre, i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, con particolare riguardo alla struttura e al contenuto.</p>
<p>2. In appendice al principio sono illustrate le norme del codice civile che disciplinano la presentazione del bilancio d'esercizio. Le norme sono richiamate nel corpo dell'OIC 12 solo quando il principio fornisce delle interpretazioni e/o delle integrazioni delle stesse norme.</p>
<b>Ambito di applicazione</b>
<p>3. L'OIC 12 si applica alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile. Più in particolare, si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– alle società per azioni, alle società a responsabilità limitata e alle società in accomandita per azioni; società cooperative e loro consorzi;</li> <li>– alle società in nome collettivo e alle società in accomandita semplice, quando tutti i soci illimitatamente responsabili siano società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni (cfr. Appendice C parr. C2-C7).</li> <li>– l'OIC 12 si applica anche ai consorzi con attività esterna e alle società consortili, coerentemente con la disciplina giuridica di tali soggetti.</li> </ul>
<p>4. L'OIC 12 è raccomandato per la redazione del bilancio d'esercizio delle società in nome collettivo e in accomandita semplice diverse da quelle indicate nel par. 3 e degli imprenditori individuali che svolgono attività commerciale.</p>
<p>5. Il bilancio d'esercizio è redatto in coerenza con la disciplina giuridica delle società di persone e delle imprese individuali, con le semplificazioni previste dall'art. 2435-bis per il bilancio in forma abbreviata (cfr. Appendice C parr. C2-C7).</p>
<b>Composizione del bilancio d'esercizio</b>
<p>6. Il bilancio d'esercizio rappresenta un insieme unitario e inscindibile di documenti composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.</p>
<p>7. Il contenuto delle voci dello stato patrimoniale e del conto economico è disciplinato rispettivamente dagli articoli 2424 e 2425 c.c..</p>
<p>8. La struttura dello stato patrimoniale e del conto economico è disciplinata dall'art. 2423-ter che prevede una serie di disposizioni relative all'ordine di presentazione, alla suddivisione, raggruppamento, aggiunta, adattamento e comparazione delle voci negli schemi (cfr. parr. 109-132).</p>
<p>9. Il contenuto della nota integrativa è disciplinato dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile, da altre norme del codice civile diverse dalle precedenti, da disposizioni di legge diverse dal codice civile e dall'art. 2423, co. 3, del codice civile sulle informazioni complementari.</p>

## Schema di stato patrimoniale

10. Lo stato patrimoniale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società. Nello stato patrimoniale sono indicate le attività, le passività e il patrimonio netto della società alla data di chiusura dell'esercizio.

11. L'art. 2424 c.c. prescrive uno schema obbligatorio, analitico e redatto in modo tale da evidenziare aggregati parziali. La forma dello stato patrimoniale è quella a sezioni contrapposte, denominate rispettivamente Attivo e Passivo.

12. La sezione Attivo è suddivisa in quattro classi di voci principali evidenziate da lettere maiuscole dell'alfabeto:

- A. Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata;
- B. Immobilizzazioni;
- C. Attivo circolante;
- D. Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti.

Le classi B e C sono suddivise, a loro volta, in sottoclassi contrassegnate da numeri romani:

- B. Immobilizzazioni;
  - I. Immobilizzazioni immateriali
  - II. Immobilizzazioni materiali
  - III. Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo
- C. Attivo circolante
  - I. Rimanenze
  - II. Crediti con separata indicazione per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo
  - III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
  - IV. Disponibilità liquide

Ciascuna sottoclasse è suddivisa in voci contrassegnate da numeri romani. Alcune di queste voci sono poi suddivise in sottovoci, contrassegnate da lettere minuscole dell'alfabeto (ciò avviene unicamente per le partecipazioni e per i crediti, comprese tra le immobilizzazioni).

13. La sezione del Passivo è suddivisa in 5 classi di voci principali evidenziate da lettere maiuscole dell'alfabeto:

- A. Patrimonio netto
- B. Fondi per rischi e oneri
- C. Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
- D. Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo
- E. Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti.

Di queste classi di voci, solo due (Trattamento di fine rapporto e ratei e risconti) costituiscono voci singole; le altre sono classi di voci, articolate in numerose sottovoci

14. Lo schema completo di stato patrimoniale da redigersi secondo quanto previsto dall'art. 2424 è presentato nell'appendice A.

15. Il contenuto delle voci dell'attivo e del passivo è analizzato nei singoli principi contabili OIC. Pertanto, l'OIC 12 rinvia ai tali principi.

16. L'art. 2424 c.c., comma 2, stabilisce che *“se un elemento dell'attivo e del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia*



<p><i>necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto”.</i></p>
<p>17. L'iscrizione dell'elemento dell'attivo o del passivo è effettuata nella voce che il redattore del bilancio ritiene possa essere più rilevante rispetto alle esigenze conoscitive degli utilizzatori del bilancio, salvo i casi in cui i principi contabili non prevedano un trattamento specifico.</p>
<p><i>Classificazione delle attività e delle passività</i></p>
<p>18. La classificazione degli elementi dell'attivo è effettuata principalmente sulla base del criterio della destinazione, in base al quale, ai sensi di quanto disposto dall'2424-bis, co. 1, <i>“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”.</i></p>
<p>19. Per quanto riguarda i crediti, lo schema fornisce alcune informazioni di natura finanziaria (in base al periodo di tempo entro il quale i crediti si trasformeranno in disponibilità liquide convenzionalmente rappresentato dall'esercizio). Nello schema, infatti, occorre indicare separatamente: i) i crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie (di origine finanziaria) i cui importi sono esigibili entro l'esercizio successivo e ii) i crediti iscritti nell'attivo circolante (di origine commerciale) i cui importi sono esigibili oltre l'esercizio successivo.</p>
<p>20. La classificazione delle voci del passivo è effettuata principalmente sulla base della natura delle fonti di finanziamento; ciò al fine di distinguere i mezzi di terzi dai mezzi propri. Analogamente a quanto previsto per i crediti, lo schema richiede anche per i debiti l'indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.</p>
<p><i>Attività al netto delle rettifiche di valore</i></p>
<p>21. Lo schema di stato patrimoniale prevede l'iscrizione delle voci dell'attivo al netto delle rettifiche di valore, quali ad esempio, fondi di ammortamento e altri fondi rettificativi (ad es., il fondo svalutazione crediti o il fondo svalutazione rimanenze di magazzino per obsolescenza o lenta movimentazione).</p>
<p>22. La nota integrativa fornisce adeguata informativa su qualsiasi posta rettificativa delle voci dell'attivo, anche quando l'informazione non è espressamente richiesta dal codice civile.</p>
<p>23. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono tenute ad esporre nello stato patrimoniale l'importo lordo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, l'importo del fondo rettificativo (di ammortamenti e svalutazioni), e conseguentemente l'importo netto (cfr. art. 2435-bis, co. 2). L'informazione sugli ammortamenti e le svalutazioni non sono, infatti, ricavabili dalla nota integrativa (cfr. art. 2435-bis, co. 5).</p>
<p><i>Conti d'ordine</i></p>
<p>24. L'art. 2424 c.c., co. 3, richiede esplicitamente che, in calce allo stato patrimoniale, devono risultare le informazioni relative alle <i>«garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine».</i></p>
<p>25. Le informazioni sopra richieste sono fornite mediante i conti d'ordine. I conti d'ordine rappresentano annotazioni di memoria, a corredo della situazione patrimoniale - finanziaria esposta dallo stato patrimoniale; essi non costituiscono attività e passività in senso proprio. I conti d'ordine sono elencati separatamente, una sola volta e senza</p>

l'indicazione della contropartita e non sono sommati né ai totali dell'attivo né ai totali del passivo. La disciplina dei conti d'ordine è contenuta nel principio contabile OIC 22.

## Schema di conto economico

26. Il conto economico evidenzia il risultato economico dell'esercizio. Esso fornisce una rappresentazione delle operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi di reddito che hanno contribuito a determinare il risultato economico. I componenti positivi e negativi di reddito sono raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi.

27. L'art. 2425 c.c. prescrive lo schema del conto economico con una forma espositiva di tipo scalare e una classificazione dei costi per natura.

28. Lo schema di conto economico presenta nell'ordine cinque classi di voci principali contrassegnate da lettere maiuscole dell'alfabeto ed evidenzia cinque risultati intermedi non contrassegnati da alcun numero:

A. Valore della produzione

B. Costi della produzione

*Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)*

C. Proventi e oneri finanziari

Totale proventi e oneri finanziari

D. Rettifiche di valore di attività finanziarie

Totale delle rettifiche

E. Proventi e oneri straordinari

Totale delle partite straordinarie

Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D +/- E)

22. Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

23. Utile (perdita) dell'esercizio

Ad eccezione delle voci 22 e 23, lo schema di legge prevede che ciascuna classe di voci principali contenga una serie di voci contraddistinte da numeri arabi.

29. Con le classi A e B si confrontano i componenti positivi costituenti il valore della produzione con i costi della produzione classificati per natura. Queste classi si riferiscono alla gestione caratteristica e alla gestione accessoria.

Le classi C e D sono relative ai componenti positivi e negativi e alle rettifiche di valore di natura finanziaria. Questi due raggruppamenti si riferiscono alla gestione finanziaria.

La classe E si riferisce alla gestione straordinaria ossia ai proventi e oneri straordinari.

Per le definizioni di attività caratteristica, attività accessoria, attività finanziaria si rinvia ai paragrafi 34, 36 e 37.

30. Lo schema di conto economico ex art. 2425 c.c. è presentato nell'appendice A.

31. Il contenuto delle singole voci di costo e di ricavo del conto economico è analizzato nei paragrafi 40-108; all'interno del l'OIC 12 sono trasferite le indicazioni precedentemente contenute nell'interpretativo n. 1 dell'OIC 12 "Classificazione dei costi e ricavi nel conto economico" pubblicato nel 13 luglio 2005.

32. Lo schema di conto economico è basato sulla distinzione tra attività ordinaria e attività

<p>straordinaria.</p> <p>L'attività ordinaria è formata dall'attività caratteristica (o tipica), dall'attività accessoria e dall'attività finanziaria. Nell'attività ordinaria è separatamente evidenziata quella finanziaria. L'attività ordinaria non va limitata all'attività caratteristica. Infatti, possono configurarsi attività accessorie svolte ordinariamente dalla società per integrarne i redditi e/o perché connesse a vario titolo alla sua attività ordinaria.</p>
<p>33. La distinzione fra attività caratteristica e attività accessoria dipende dal settore di attività nel quale la società svolge la sua attività principale.</p>
<p>34. L'attività caratteristica è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa per lo svolgimento della gestione; queste operazioni danno origine a componenti positivi e negativi di reddito che identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dalla società, per la quale la stessa è finalizzata.</p>
<p>35. Se la gestione caratteristica è costituita da più categorie di attività, in nota integrativa è fornita adeguata informativa sulle differenti categorie. L'art. 2427, n. 10 c.c. richiede, infatti, <i>«la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche»</i>.</p>
<p>36. L'attività accessoria è costituita da operazioni che generano proventi, oneri, plusvalenze e minusvalenze da cessione, anche di origine patrimoniale, che fanno parte dell'attività ordinaria ma non rientrano nell'attività caratteristica e finanziaria. Alcuni esempi sono: i canoni di locazione di immobili civili di proprietà di una società industriale o le plusvalenze/minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi.</p>
<p>37. L'attività finanziaria è costituita da operazioni che generano proventi, oneri, plusvalenze e minusvalenze da cessione, svalutazioni e ripristini di valore tutti relativi a titoli, partecipazioni, conti bancari, crediti iscritti nelle immobilizzazioni e finanziamenti di qualsiasi natura attivi e passivi e utili e perdite su cambi. L'attività finanziaria include sia i «proventi e oneri finanziari» sia le «rettifiche di valore di attività finanziarie», evidenziate separatamente nello schema ex art 2425 c.c..</p>
<p>38. L'attività straordinaria include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società e che si riferiscono ad eventi e fatti casuali ed infrequenti, di entità apprezzabile. Sono, considerati straordinari gli eventi o le operazioni quando ricorrono entrambe le seguenti condizioni: a) gli eventi sono casuali o accidentali e infrequenti, e b) le operazioni, connesse o meno a tali eventi, sono estranee all'attività ordinaria dell'impresa.</p>
<p><i>Il contenuto delle voci del conto economico</i></p>
<p>39. Nei paragrafi che seguono è analizzato il contenuto delle voci di costo e di ricavo, distinte secondo le classi: A. Valore della produzione; B. Costi della produzione; C. Proventi e oneri finanziari, D. Rettifiche di valore di attività finanziarie; E. Proventi e oneri straordinari.</p>
<p>40. La disciplina contenuta nei par. 41-107 è di carattere generale; maggiori dettagli e ulteriori esempi sono ricavabili dai singoli principi contabili OIC cui si rinvia.</p>
<p><b>A. VALORE DELLA PRODUZIONE</b></p>
<p><b><i>A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni</i></b></p>
<p>41. I ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione</p>

	caratteristica dell'impresa sono indicati per competenza e al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse con la vendita (art. 2425-bis, 1° comma, c.c.).
42.	Gli sconti sono quelli di natura commerciale. Gli sconti di natura finanziaria (es.: sconto di cassa per pagamento contanti) costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17. Gli sconti commerciali, che costituiscono rettifiche negative dei ricavi, sono gli sconti incondizionati indicati in fattura e gli sconti di quantità; ad essi si riferisce la norma dell'art. 2425-bis, 1° comma, c.c.. Gli sconti di cassa o "pronta cassa", invece, intervengono in una fase successiva a quella di vendita di beni e servizi, non sono indicati in fattura e non possono, dunque, costituire rettifiche dei ricavi; essi rappresentano un fenomeno di natura finanziaria (onere per l'anticipato incasso di fatture).
43.	Tutte le rettifiche di ricavi devono essere riferite a ricavi di competenza dell'esercizio; quelle riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili o eventi o operazioni straordinarie sono rilevate alla voce E21 - Oneri straordinari (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 - Proventi straordinari).
44.	I ricavi da indicare alla voce A1 sono depurati degli elementi rettificativi, anche se questi sono determinati in base a stime (cfr. OIC 29).
45.	Sono compresi nella voce A1 anche i ricavi derivanti dall'eventuale vendita (occasionale) di materie, materiali e semilavorati acquistati per essere impiegati nella produzione. Si tratta, infatti, anche in questa ipotesi di ricavi della gestione caratteristica.
<b>A2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti</b>	
46.	Le variazioni, se positive (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali), incrementano il valore della produzione; se negative, lo riducono. L'importo della voce A2 è influenzato non solo da variazioni quantitative, ma anche da variazioni nei valori unitari dei prodotti, semilavorati, ecc., a seguito del confronto fra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (art. 2426 n. 9, Cod. civ.). Esso, dunque, è influenzato sia dalle svalutazioni rispetto al costo (a meno che esse non assumano la natura di svalutazioni straordinarie sia da successivi ripristini di valore entro i limiti del costo.
<b>A3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione</b>	
47.	I ricavi di commessa acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce A.1, mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce A.3.
48.	Sono valide le medesime indicazioni della voce A2). La voce A3 include la svalutazione per perdite previste su commesse (cfr. OIC 23).
<b>A4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni</b>	
49.	La voce n. 4 comprende tutti i costi capitalizzati, che danno luogo ad iscrizioni all'attivo dello stato patrimoniale nelle voci delle classi BI - Immobilizzazioni immateriali e BII - Immobilizzazioni materiali, purché si tratti di costi interni (es. costi di personale, ammortamenti), oppure di costi esterni (es.: acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni indicate (es.: un impianto costruito all'interno dell'impresa, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 sono stati già rilevati in una o più voci della classe B - Costi della produzione.
50.	Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati sono compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17. Sempre nella stessa voce trovano

allocazione gli interessi passivi capitalizzati su immobilizzazioni materiali prodotte da terzi, qualora ne ricorrano i presupposti (cfr. OIC 16).

**A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio**

51. La voce, di natura residuale, comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, riguardanti l'attività accessoria. Il suo contenuto può essere così schematizzato:

a) Proventi derivanti dalle attività accessorie (specie immobiliare ed agricola), al netto anche delle relative rettifiche:

- fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.;
- canoni attivi e *royalty* da brevetti, marchi, diritti d'autore, ecc.;
- ricavi derivanti dalla gestione di aziende agricole.

b) Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi

Rientrano in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni relative alla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa. Se non ricorrono queste condizioni (ad esempio, nel caso di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva), la plusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E 20.

Non rientrano, invece, in questa voce le plusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C15 o C16).

c) Ripristini di valore

La voce A5 comprende i ripristini di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nonché dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce B10).

d) Sopravvenienze e insussistenze relative a valori stimati che non derivino da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vi rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati (es.: fondi per oneri per garanzie a clienti), quando l'accantonamento al fondo sia stato inizialmente contabilizzato nella classe B tra i costi di gestione. Ciò è coerente con quanto previsto dall'OIC 19 secondo cui l'eliminazione o la riduzione del fondo eccedente è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito nella stessa area (caratteristica, accessoria, finanziaria, o straordinaria) in cui era stato rilevato l'originario accantonamento.

e) Ricavi e proventi diversi, di natura non finanziaria

Sono ricavi e proventi non rilevabili in altre voci come ad esempio: rimborsi spese, penalità addebitate a clienti, proventi derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni, componenti reddituali positive derivanti da certificati ambientali (cfr. OIC 7 e 8), ecc. Sono incluse in questa voce i ricavi per acquisizione a titolo definitivo di caparre, per le imprese che operano in mercati nei quali si usa il versamento di caparre alla stipula di ogni contratto (definitivo o preliminare) come ad esempio per le concessionarie di vendita di autoveicoli o per le imprese di costruzione e vendita di immobili. Le perdite di caparre di natura ordinaria si rilevano alla voce B14. Di contro, l'acquisizione a titolo definitivo o la perdita di caparra si rileva alle voci E20 ed E21 quando è connessa ad operazioni di natura straordinaria. Fra i ricavi e proventi diversi sono inclusi anche i rimborsi assicurativi, quando indennizzano sinistri che non abbiano comportato la contabilizzazione di oneri straordinari. In

quest'ultima ipotesi, invece, i rimborsi assicurativi costituiscono proventi straordinari, da rilevare alla voce E20.

**f) Contributi in conto esercizio**

Sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri. Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali sono portati in detrazione alla voce C17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nelle voce C16 - Altri proventi finanziari). I contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirla, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es.: calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).

Tra i contributi in conto esercizio sono compresi quelli relativi all'acquisto di materiali. Ai fini della valutazione delle rimanenze, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Pertanto, i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi della produzione, alla voce B. 6), al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti; la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B. 11) o A. 2) al netto dei contributi ricevuti (cfr. OIC 13).

52. La voce A5 comprende anche la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi in conto capitale commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali, che vengono differiti attraverso l'iscrizione di un risconto passivo. Ove il contributo stesso venga invece portato in detrazione del costo dell'immobilizzazione, il beneficio di competenza derivante dal contributo affluisce al conto economico attraverso il minor onere di ammortamento (cfr. OIC 16).

**B. COSTI DELLA PRODUZIONE**

**B6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**

53. Anche per le voci della classe B gli importi sono al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti finanziari si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari.

54. I costi indicati alla voce B6 sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, sono iscritti alla voce seguente B7.

55. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'IVA, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'IVA non recuperabile vengono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo.

56. Sono imputati a questa voce, così come alle successive voci B7 e B8, non solo i costi di importo certo, risultanti da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati degli appositi accertamenti.

57. Si rilevano in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).

**B7) Per servizi**

58. Sono imputati a questa voce tutti i costi, certi o stimati (al netto delle rettifiche, come sopra precisato) derivanti dall'acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa.

L'elenco che segue ha natura esemplificativa e non esaustiva:

- trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci);
- assicurazioni (se non addebitate come sopra);
- energia elettrica, telefono, telex, acqua, gas ed altre utenze;
- viaggio e soggiorno;
- riparazioni e manutenzioni eseguite da imprese esterne;
- lavorazioni eseguite da terzi;
- consulenze tecniche, legali, fiscali, amministrative e commerciali e revisione contabile;
- pubblicità e promozione;
- provvigioni e rimborsi spese ad agenti e rappresentanti;
- servizi esterni di vigilanza;
- servizi esterni di pulizia;
- royalties e canoni diversi da quelli rilevabili nella voce B8 (es.: management fee corrisposte, nell'ambito dei gruppi, alla società controllante);
- compensi e rimborsi spese ad amministratori, sindaci e revisori esterni;
- costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese (il corrispondente ricavo, per l'impresa da cui dipende il personale distaccato, è classificabile nella voce A5). Si rilevano in questa voce anche i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale, ma non rilevabili nella voce B9, come le seguenti:
  - prestazioni di personale esterno e altre prestazioni d'opera per mense aziendali, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc.;
  - costi per mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti;
  - costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti;
  - costi per corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti;
  - costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

59. Nella voce B7 sono rilevati i costi per i servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri, come: noleggio di cassette di sicurezza, servizi di pagamento di utenze, costi per la custodia di titoli, commissioni per fidejussioni (purché non finalizzate all'ottenimento di finanziamenti), spese e commissioni di factoring (ma non quelle aventi natura di oneri finanziari), spese per valutazioni di immobili per la concessione di mutui, spese di istruttoria di mutui e finanziamenti, ecc. (in generale tutti i costi diversi da interessi e sconti passivi, commissioni passive su finanziamenti e spese bancarie ad essi accessorie).

60. Nella voce B.7. si rilevano anche gli accantonamenti ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ai fondi di indennità suppletiva di clientela ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

**B8) Per godimento di beni di terzi**

61. Sono iscritti in questa voce i corrispettivi, al netto delle rettifiche come sopra precisate, per il godimento di beni di terzi materiali ed immateriali, quali, ad esempio: canoni per affitto di azienda; canoni per la locazione di beni immobili ed oneri accessori (spese condominiali, quota a carico del locatario dell'imposta di registro, ecc.); canoni e royalties periodici per l'utilizzo di brevetti, marchi, Know-how, software, concessioni, ecc.; canoni per la

locazione finanziaria di immobili, impianti, macchinari, autoveicoli, ecc.. Rientrano in questa voce anche i canoni periodici corrisposti a terzi per l'usufrutto di beni mobili ed immobili, l'enfiteusi e la concessione del diritto di superficie su immobili.

**B9) Per il personale**

62. In questa voce sono iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, ivi incluso il lavoro interinale. I corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione sono iscritti alla voce B7.

63. Non si iscrivono, in questa voce, quei costi sostenuti a beneficio del personale dipendente i quali, in base alla loro natura, sono classificabili nelle precedenti voci B6, B7 e B8, come precisato nei paragrafi precedenti.

**B9a) Salari e stipendi**

64. Sono rilevati i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).

**B9b) Oneri sociali**

65. Sono gli oneri a carico dell'impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAL, ecc.), al netto degli importi "fiscalizzati" in base a disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate e non corrisposte, di cui all'ultimo periodo del precedente punto 9a).

**B9c) Trattamento di fine rapporto**

66. Rappresenta l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'art. 2120 del Codice civile. L'accantonamento va effettuato (con contropartita la voce C del Passivo dello Stato Patrimoniale), anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia del T.F.R. In questa voce va rilevato anche l'importo del T.F.R. maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio nell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

67. L'anticipo di imposta sul T.F.R. previsto dalla legge n. 662/1996 e da versare all'Erario dello Stato non può essere addebitato alla voce in questione, perché non costituisce un costo, bensì un credito d'imposta nei confronti dell'Erario. Poiché sull'anticipo si calcola la rivalutazione a favore dell'impresa, essa costituisce un provento finanziario da rilevare alla voce C16.

**B9d) Trattamento di quiescenza e simili**

68. Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal T.F.R. e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne. La voce 9d) rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno.



B9e) Altri costi

69. In questa voce si iscrivono tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo esemplificativo si indicano i seguenti costi:

- Indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo (sempreché non si tratti di ristrutturazioni o altre operazioni di natura straordinaria);
- Quote associative versate a favore dei dipendenti (es: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari);
- Borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari;
- Oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

**B10) Ammortamenti e svalutazioni**

70. In questa voce sono rilevati tutti gli ammortamenti e le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide. Deve trattarsi di svalutazioni di natura ordinaria, perché quelle straordinarie sono rilevate alla voce E21. Le svalutazioni (ordinarie) delle immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli a reddito fisso e crediti finanziari) e le svalutazioni dei titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, sono rilevate invece alla voce D19.

B10a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

71. La voce comprende gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'attivo dello stato patrimoniale.

B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

72. La voce comprende gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'attivo dello stato patrimoniale.

B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni

73. La voce comprende le svalutazioni per perdite durevoli di valore, non imputabili alla voce E21, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

B10d) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide

74. Comprende gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e diversi iscritti nell'attivo circolante. Sono iscritte, invece, alla voce B14 le perdite realizzate su crediti e quindi non derivanti da valutazioni, come ad esempio le perdite conseguenti a riconoscimento giudiziale di un minore importo rispetto a quello iscritto; le perdite conseguenti a cessione di crediti; le riduzioni di crediti iscritti in bilancio a seguito di transazioni; le perdite conseguenti a prescrizione di crediti (i proventi derivanti da prescrizione di debiti sono classificabili alla voce A5). Gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati, invece, sono iscritte alla voce D19.

75. La voce B10d) comprende le svalutazioni dei ratei e risconti attivi di natura non finanziaria (ad es., derivanti da contratti di affitto). Le svalutazioni dei ratei e risconti attivi di natura finanziaria (ad es., interessi) sono incluse nelle voci delle classi C o D.

**B11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**

76. In questa voce sono iscritte le differenze fra rimanenze iniziali e rimanenze finali relative ai beni da magazzino indicati alla voce B6. Le differenze in più (rimanenze finali maggiori di

quelle iniziali) assumono segno negativo mentre le differenze in meno assumono segno positivo. La somma algebrica degli importi iscritti nelle voci B6 e B11 determina i "consumi" di materie, semilavorati, merci e materiali impiegati nella produzione realizzata nell'esercizio. Come per le voci A2 e A3, l'importo di questa voce tiene conto anche delle eventuali svalutazioni delle rimanenze rispetto al costo di acquisto e dei successivi ripristini di valore nei limiti del costo.

### **B12) Accantonamenti per rischi**

77. Gli accantonamenti ai fondi rischi ed oneri sono iscritti prioritariamente fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria), dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi. Gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività caratteristica e accessoria sono iscritti prioritariamente fra le voci della classe B del conto economico, diverse dalla voce B.12 e dalla B. 13.

Gli accantonamenti per rischi ed oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria sono iscritti rispettivamente fra le voci della classe C ed E del conto economico. Ad esempio, un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari è rilevato nella gestione finanziaria alla voce C. 17 o C. 17 bis o nel caso di una ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21.

78. La voce B.12 accoglie gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B. Sono esclusi dalla voce B.12 gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di contenziosi), che sono imputati alle voci B14, oppure 22 o, se riguardano imposte e tasse relative a precedenti esercizi, alla voce E21 in base al principio della classificazione dei costi per natura.

79. A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi:

- fondo rischi per cause in corso;
- fondo rischi per garanzie prestate a terzi (fidejussioni, patronages, avalli, girate, ecc.);
- fondo rischi non assicurati;
- fondo rischi per contratti ad esecuzione differita.

### **B 13) Altri accantonamenti**

80. La voce B.13 accoglie gli accantonamenti ai fondi per oneri diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B e diversi dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R.. accantonamenti che rappresentano costi certi nell'esistenza, ma di importo stimato. Gli accantonamenti da iscrivere in questa voce sono diversi dagli accertamenti, già menzionati, iscrivibili alle voci precedenti della classe B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).

81. A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi per oneri:

- Fondo per garanzia prodotti;
- Fondo per manutenzione ciclica (di impianti, navi, aeromobili. ecc.);
- Fondo per buoni sconti e concorsi a premio;
- Fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili;
- Fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- Fondo per costi da sostenere dopo la chiusura di commesse per lavori su ordinazione;
- Fondo per perdite previste su commesse per lavori su ordinazione, nel caso in cui le perdite siano superiori al valore dei lavori in corso;
- Fondo recupero ambientale.

## **B14) Oneri diversi di gestione**

82. Questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi dell'attività caratteristica non iscrivibili nelle altre voci della classe B) ed i costi dell'attività accessoria (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette.

83. I costi iscrivibili alla voce B14 possono essere individuati con criteri analoghi a quelli effettuate per la voce A5 - Altri ricavi e proventi. Anche per questa voce i costi devono essere assunti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti (di natura non finanziaria) e premi.

84. Esempi di oneri diversi di gestione sono:

### a) Costi derivanti dalle gestioni accessorie

- costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci;
- costi di gestione delle eventuali aziende agricole, non collocabili in altre voci;
- costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi.

### b) Minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi

La sostituzione dei beni strumentali, materiali e immateriali, deve avere natura fisiologica e verificarsi, come osservato per la voce A5, per il deperimento economico-tecnico subito dai beni nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa e non per un fatto straordinario. In caso contrario, la minusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata nella voce E 21 – Oneri straordinari. Non rientrano in questa voce le minusvalenze su titoli, partecipazioni ed altre attività finanziarie (che, se ordinarie, si rilevano alla voce C17).

### c) Sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori

Si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Le perdite realizzate su crediti (ad es. derivanti da un riconoscimento giudiziale inferiore al valore del credito, da una transazione o da prescrizione) si classificano nella voce B.14, previo l'utilizzo dell'eventuale fondo svalutazione crediti (cfr. OIC 15).

### d) Imposte indirette, tasse e contributi

Si tratta sostanzialmente di quelli di seguito elencati (qualora essi non costituiscano oneri accessori di acquisto dei beni e servizi):

- Imposta di registro;
- Imposte ipotecaria e catastale;
- Tassa concessioni governative;
- Imposta di bollo;
- Imposta comunale sulla pubblicità;
- Altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);
- Imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- Altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22.

Per quanto riguarda l'IVA indetraibile, essa va iscritta in questa voce se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'IVA su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce.

e) Costi ed oneri diversi di natura non finanziaria

Si tratta di qualunque altro tipo di costo od onere, di natura non finanziaria e non straordinaria. L'elenco che segue è meramente esemplificativo:

- contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale diversi da quelli iscrivibili come servizi (es.: spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.);
- costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi "esterni" imputati ad altre voci;
- differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni;
- componenti negativi reddituali derivanti da certificati ambientali (cfr. OIC 7 e 8)

**C - PROVENTI E ONERI FINANZIARI**

85. Nelle tre voci della classe C vengono rilevati tutti i componenti positivi e negativi del risultato economico d'esercizio connessi con l'attività finanziaria dell'impresa, anche per le imprese per le quali tale area costituisce l'attività caratteristica della gestione (es: holding di partecipazioni industriali e commerciali, tenute a redigere il bilancio in base alle disposizioni del codice civile).

**C15) Proventi da partecipazioni**

86. In questa voce sono rilevati per competenza (indicando separatamente in apposite sottovoci quelle provenienti da partecipazioni in imprese controllate e in imprese collegate) tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società, *joint venture* e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.

87. Si tratta principalmente dei seguenti proventi:

- dividendi su partecipazioni al lordo delle eventuali ritenute. I dividendi sono rilevati nell'esercizio in cui ne è stata deliberata la distribuzione. Tuttavia, per le società controllate la rilevazione può essere anticipata all'esercizio di maturazione dei dividendi se il bilancio è stato approvato dall'organo amministrativo della controllata anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante;
- plusvalenze da alienazione di partecipazioni iscritte nell'attivo circolante (per la distinzione fra plusvalenze ordinarie e straordinarie si rinvia all'illustrazione delle voci della classe E - Proventi ed Oneri Straordinari);
- ricavi da vendita di diritti di opzione su titoli partecipativi;
- utili distribuiti da *joint venture* e consorzi;
- eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate, anche in sede di liquidazione.

<p><b>C16) Altri proventi finanziari</b></p>
<p><u>C16a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni</u></p> <p>88. Sono rilevati in questa voce tutti gli interessi attivi maturati nell'esercizio (al netto dei relativi risconti) sui crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie, comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge.</p>
<p>89. La voce comprende anche la quota di competenza dell'esercizio degli aggi su prestiti concessi. Questa voce deve essere suddivisa in tre ulteriori sottovoci, in presenza di crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti.</p>
<p><u>C16b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni</u></p> <p>90. Sono gli interessi maturati nell'esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie (es. CCT, BTP, obbligazioni emesse da enti privati) comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge. Per la determinazione degli interessi sui titoli senza cedole (es. zero coupon) si fa rinvio al Principio contabile 20.</p>
<p>91. Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (c.d. disagio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.</p>
<p><u>C16c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</u></p> <p>92. Sono gli interessi maturati su titoli a reddito fisso (a tasso fisso o variabile) facenti parte della "tesoreria" dell'impresa e, quindi, destinati a frequenti negoziazioni sul mercato finanziario. La voce comprende anche eventuali differenze di indicizzazione e la quota del disagio di emissione maturata sui titoli non immobilizzati.</p>
<p><u>C16d) Proventi diversi dai precedenti</u></p> <p>93. Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sottovoci della voce C16. Si tratta, in particolare, dei seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze;</li> <li>• interessi attivi su conti e depositi bancari di qualunque tipo;</li> <li>• interessi di mora ed interessi per dilazioni di pagamento concessi a clienti;</li> <li>• interessi maturati su crediti iscritti nell'attivo circolante, per rimborsi d'imposte, crediti verso dipendenti, crediti verso Enti Previdenziali, ecc.;</li> <li>• sconti finanziari attivi non indicati in fattura, per pagamenti "pronta cassa" fatti a fornitori;</li> <li>• plusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante;</li> <li>• proventi relativi ad operazioni su attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine), ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, relativamente alla quota di competenza dell'esercizio;</li> <li>• il valore residuo dell'aggio non ancora ammortizzato in caso di rimborso anticipato di un prestito obbligazionario emesso sopra la pari;</li> <li>• il provento derivante dalla differenza tra il valore nominale delle obbligazioni proprie acquistate e il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori.</li> </ul>
<p><u>Scorporo degli interessi attivi impliciti inclusi nel ricavo derivante dalla vendita di beni o servizi</u></p> <p>94. Se ricorrono le condizioni previste nel principio contabile OIC 15, i crediti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi irragionevolmente bassi, si rilevano inizialmente al valore nominale, ossia in base all'effettivo diritto di credito che essi rappresentano. In</p>

contropartita la componente reddituale è rilevata distintamente tra: i) il ricavo della vendita del bene a pronti o della prestazione di servizi nella voce A.1 e ii) gli interessi attivi impliciti relativi alla dilazione di pagamento; essi sono rilevati inizialmente tra i risconti passivi e imputati *pro-rata temporis* alla voce C.16 sino alla scadenza del credito (cfr. OIC 15).

### **C17) Interessi passivi ed altri oneri finanziari**

95. La voce comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio che non siano di tipo straordinario, qualunque sia la loro fonte. L'importo da iscrivere è pari a quanto maturato nell'esercizio, al netto dei relativi risconti.

96. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:

- interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito, comprese le commissioni passive su finanziamenti (es: commissione sul massimo scoperto) e le spese bancarie e accessorie a finanziamenti (si veda anche l'illustrazione della voce B7 per i costi di altri servizi finanziari da non rilevare in questa voce);
- differenze negative di indicizzazione su prestiti;
- interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
- sconti finanziari passivi non indicati in fattura, concessi a clienti su pagamenti "pronta cassa";
- quote di competenza dell'esercizio dei disaggi su emissione di prestiti ottenuti e di obbligazioni;
- il valore residuo del disaggio non ancora ammortizzato nel caso di rimborso anticipato di un prestito obbligazionario, per la parte delle obbligazioni annullate
- minusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell'attivo circolante;
- oneri, per la quota di competenza dell'esercizio, relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine (pronti contro termine) ivi compresa la differenza tra prezzo a pronti e prezzo a termine.

97. La voce, come si è rilevato a proposito della voce A4, comprende anche gli interessi ed altri oneri finanziari capitalizzati. Essa deve essere suddivisa in sottovoci, in relazione agli oneri riguardanti imprese controllate, collegate e controllanti.

98. In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che riducono gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini per l'acquisto di macchinari) l'importo dei contributi è portato a riduzione della voce C17, se conseguito nel medesimo esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi; se conseguito in esercizi successivi, va iscritto alla voce C16d.

#### *Scorporo degli interessi passivi impliciti inclusi nel costo di acquisizione di beni o servizi*

99. Se ricorrono le condizioni previste nel principio contabile OIC 19, i debiti commerciali, senza corresponsione di interessi, o con interessi irragionevolmente bassi, si rilevano inizialmente al valore nominale. In contropartita la componente reddituale è rilevata distintamente tra: i) il costo relativo all'acquisizione del bene o del servizio nelle voci della classe B e ii) gli interessi passivi impliciti relativi alla dilazione di pagamento; essi sono rilevati inizialmente tra i risconti attivi e imputati *pro-rata temporis* alla voce C.17 sino alla scadenza del debito (cfr. OIC 19).

17 bis) Utili e Perdite su cambi

100. In questa voce sono inseriti gli utili e le perdite su cambi, relativi ad operazioni in valuta, o realizzati nel corso dell'esercizio o determinati per effetto delle variazioni dei cambi rispetto a quelli adottati alle date di effettuazione dell'operazione (cfr. OIC 26).

**D - RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE**

101. Nelle voci D18 - Rivalutazioni e D19 - Svalutazioni, suddivise in tre sottovoci riferite, rispettivamente, alle partecipazioni, alle immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni (titoli a reddito fisso, crediti di natura finanziaria, azioni proprie) ed ai titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, si iscrivono tutte le svalutazioni su attività finanziarie ed i successivi ripristini di valore, entro i limiti delle precedenti svalutazioni effettuate.

102. Le voci in questione, per esempio, comprendono:

- svalutazioni delle partecipazioni e dei titoli a reddito fisso iscritte nell'attivo immobilizzato per perdite durevoli di valore e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo circolante per il presumibile minor valore di realizzo sul mercato e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
- differenze positive e negative di valore delle partecipazioni valutate col metodo del patrimonio netto (cfr. OIC 17);
- accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione);
- gli accontamenti e le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati (cfr. OIC 15).

**E - PROVENTI E ONERI STRAORDINARI**

103. La classe E comprende tutti i costi e ricavi straordinari iscritti alle voci E20 ed E21, rispettivamente proventi e oneri straordinari. Si tratta di plusvalenze e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea all'attività ordinaria dell'impresa; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

104. Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione, o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti.

105. Le varie categorie di costi e ricavi straordinari sono quelle di seguito indicate:

*a) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda*

- Oneri di ristrutturazioni aziendali;
- Componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito (cfr. OIC 6)
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati;
- Plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura

straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo;

- Plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni.

Le plusvalenze e minusvalenze da alienazione devono essere iscritte in apposita sottovoce delle voci E20 ed E21.

*b) Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito*  
Anche queste plusvalenze e minusvalenze devono essere iscritte in apposita sottovoce della voce E20 ed E21.

*c) Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria*  
Sono svalutazioni e rivalutazioni ritenute di natura straordinaria.

*d) Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa*

- Furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, titoli, partecipazioni, beni di magazzino e cespiti vari) di natura straordinaria. I relativi rimborsi assicurativi costituiscono sopravvenienze attive straordinarie. Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria (che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino).
- Perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, ecc. (anche in questa ipotesi i relativi indennizzi assicurativi costituiscono componenti straordinari).
- Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5.
- Oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali.
- Oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa. Ad esempio quelle relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni, ecc.
- Perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria.
- Indennità varie per rotture di contratti.

*e) Componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti*

- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per omesse o errate registrazioni contabili;
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi per errori di rilevazione di fatti di gestione ed in particolare per l'applicazione di principi contabili non corretti (es.: omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.);
- Rettifiche di costi e ricavi per sconti (di natura finanziaria), abbuoni, resi o premi relativi ad acquisti e vendite di precedenti esercizi;
- Contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.

Non hanno carattere straordinario, invece, le variazioni dovute a rettifiche di stime contabili, per loro natura sempre soggette a variazione.

*f) Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati*

Si tratta degli effetti reddituali dell'adozione di un nuovo e diverso principio contabile. Ad esempio: il passaggio da Lifo a Fifo nella valutazione delle rimanenze di magazzino.

*g) Imposte relative ad esercizi precedenti*

Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in



apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, decisioni delle Commissioni Tributarie, concordati stipulati con l'Amministrazione Finanziaria, domande di condono e di sanatoria, conciliazione giudiziale, ecc. Esse sono rilevate alla voce n. 21 - Oneri straordinari. La loro contropartita patrimoniale, se non vengono pagate nel corso dell'esercizio, può essere costituita sia dalla voce del Passivo B2 - Fondo per imposte, anche differite sia dalla voce D12 - Debiti Tributarî, secondo quanto precisato nell'OIC 19. Nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata a conto economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza è imputata nei proventi straordinari.

## **22) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE**

106. In questa voce si rilevano - i tributi diretti quali l'IRES, l'IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive e le imposte sostitutive di tali tributi (cfr. OIC 25). L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio (acconti, importi versati per ritenuta e saldo).

107. Nella voce 22, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in due voci distinte:

- a) *imposte correnti* che accoglie le imposte sul reddito dovute sul reddito imponibile dell'esercizio. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati se attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti ed altre irregolarità);
- b) *imposte differite e anticipate*, che accoglie:
  - i) con segno positivo l'accantonamento al fondo per imposte differite; e
  - ii) con segno negativo, le imposte anticipate; esse concorrono con tale segno ad identificare nella voce 22, l'importo complessivo delle imposte sul reddito di competenza dell'esercizio.

La voce accoglie sia le imposte differite e anticipate dell'esercizio sia quelle provenienti da esercizi precedenti. Più in generale, tutte le variazioni delle attività per imposte anticipate e delle passività per imposte differite sono iscritte nel conto economico in contropartita alla voce 22 *imposte differite e anticipate*.

## **Principi di classificazione e rappresentazione delle voci di stato patrimoniale e conto economico**

108. I criteri per la presentazione delle voci negli schemi di stato patrimoniale e conto economico contenuti nell'art. 2423-ter sono:

- tutte le voci sono iscritte separatamente e nell'ordine indicato negli schemi ex artt. 2424 e 2425 c.c.;
- le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminare la voce complessiva ed indicando l'importo della stessa;
- le voci precedute da numeri arabi possono essere raggruppate solo quando, dato il loro ammontare modesto, il raggruppamento è irrilevante ai fini dell'ottenimento della rappresentazione veritiera e corretta oppure quando il raggruppamento favorisce la chiarezza del bilancio;
- devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli schemi previste dal codice;
- le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata;
- per ogni voce va indicato l'importo della corrispondente voce figurante nel bilancio dell'esercizio precedente;
- sono vietati i compensi di partite.

109.	L'art. 2423-ter, co. 1 prevede che <i>“salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico le voci previste dall'art. 2424 e dall'art. 2425 c.c. devono essere iscritte separatamente nell'ordine indicato”</i> .
110.	La presentazione delle voci negli schemi di stato patrimoniale e conto economico non può essere fatta con una sequenza diversa da quella prevista dagli articoli 2424 e 2425; ciò facilita il confronto tra bilanci successivi della stessa società o tra bilanci di diverse società e rende più agevole la lettura del bilancio.
111.	L'obbligo di iscrizione separata delle varie voci e nell'ordine indicato negli schemi ex artt. 2424 e 2425 c.c. riguarda in primo luogo le classi di voci principali (contrassegnate dalle lettere maiuscole dell'alfabeto) e le sottoclassi di voci (contrassegnate da numeri romani); esso riguarda anche le voci contrassegnate dai numeri arabi.
112.	Nella redazione dello schema di stato patrimoniale e del conto economico non è obbligatoria l'indicazione delle lettere e dei numeri (sia romani che arabi). Sebbene la struttura complessiva degli schemi e il loro contenuto siano obbligatori, le appostazioni formali non sono obbligatorie poiché inserite dal legislatore solo per facilitare i richiami all'interno del testo legislativo.
113.	Le voci non sono indicate negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico se hanno un importo pari a zero, a meno che la voce non esistesse già nel bilancio dell'esercizio precedente; in questo caso la sua indicazione in bilancio è necessaria per il confronto previsto dal 5 comma dell'art. 2423-ter (cfr. par. 125).
114.	L'art. 2423-ter, co. 2, c.c., stabilisce che <i>“le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza l'eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'art. 2423 o quando favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento”</i> .
115.	L'ulteriore suddivisione delle voci può rendere più difficile la comparazione tra i bilanci; pertanto essa è effettuata solo quando è necessaria all'ottenimento della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione della società. Ad esempio, nel caso di una società che esercita un'attività particolare o opera in un settore particolare la normale divisione delle voci prevista dagli schemi di legge potrebbe non essere sufficiente a rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria e economica.
116.	Nel caso di voci con denominazione generica (ad es., altri crediti e altri debiti, crediti e debiti diversi, altri ricavi e proventi, oneri diversi di gestione) di ammontare rilevante o che includono elementi rilevanti per i destinatari del bilancio, la società fornisce un dettaglio delle voci più significative o suddividendo la voce o presentandone la composizione nella nota integrativa. Si noti che l'art. 2427, n. 7, stabilisce che in nota integrativa occorre indicare <i>“la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi”, della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile, nonché la composizione della voce altre riserve”</i> .
117.	Sebbene la norma non lo preveda espressamente, la possibilità di suddividere le voci contrassegnate da numeri arabi è estesa anche alle sottovoci precedute da lettere minuscole dell'alfabeto.
118.	Il raggruppamento è consentito solo in presenza di due condizioni alternative: i) la modestia dell'importo, tale che il raggruppamento non pregiudichi la rappresentazione chiara, veritiera e corretta; o ii) l'utilità del raggruppamento ai fini della chiarezza del

bilancio.
119. Il raggruppamento riguarda solo voci appartenenti alla stessa classe (o sottoclasse) e non a classi (o sottoclassi) diverse; esso dà luogo ad una nuova voce di bilancio la cui denominazione dovrebbe essere formata da una combinazione delle denominazioni delle voci raggruppate.
120. Le voci precedute da lettere maiuscole dell'alfabeto (classi di voci) o da numeri romani (sottoclassi di voci) non possono essere raggruppate.
121. L'art. 2423-ter, co. 3, c.c. prevede che <i>“devono essere aggiunte altre voci (agli schemi di stato patrimoniale e conto economico) qualora il loro contenuto non sia compreso in alcune di quelle previste dagli art. 2424 e 2425”</i> .
122. L'obbligo di aggiungere nuove voci non è limitato a livello delle voci precedute a numeri arabi; pertanto, in astratto, esso potrebbe riguardare anche le sottoclassi di voci precedute da numeri romani o le classi contrassegnate da lettere maiuscole. Tuttavia, tenuto conto dell'analiticità degli schemi obbligatori del bilancio e dell'inserimento negli schemi di voci di chiusura, la necessità di aggiungere voci non previste dagli schemi si presenterà di rado, in pratica solo a fronte di situazioni peculiari di una determinata impresa o settore (alcuni esempi possono riguardare le società calcistiche che capitalizzano tra le immobilizzazioni immateriali i diritti alle prestazioni sportive dei propri calciatori oppure le società che operano nel settore radio-televisivo che capitalizzano i costi relativi ai diritti di utilizzo di film).
123. La relazione accompagnatoria del D.Lgs. n. 127/91 chiarisce, con riferimento allo schema di stato patrimoniale, che sono state <i>“introdotte alcune voci di chiusura tali da ridurre al minimo la necessità per la singola società, di creare nuove voci avvalendosi del terzo comma dell'art. 2423-ter (voci attive “altre” immobilizzazioni - B17, “altri beni” – B.II.4 e “altre partecipazioni” C.III.3).</i>
124. L'art. 2423-ter, co. 4, c.c. prevede che <i>“le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata”</i> . Le voci degli schemi possono essere adattate per imprese appartenenti a particolari settori di attività: ad esempio le società immobiliari di gestione potrebbero avere la necessità di adattare alcune voci del conto economico. L'adattamento delle voci rappresenta la modifica della struttura (ferma restando la struttura principale degli schemi formata da classi o sottoclassi), della nomenclatura e della terminologia delle voci.
125. L'art. 2423-ter, co. 5, prevede che <i>“per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa”</i> .
126. Ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere confrontata con la corrispondente voce del bilancio del precedente esercizio, che deve avere un contenuto omogeneo. La norma facilita la comparazione tra i bilanci di una stessa società in due esercizi differenti; il lettore del bilancio è, infatti, posto nelle condizioni di constatare immediatamente, in base ad un unico prospetto, l'andamento di alcune voci di bilancio o di alcune classi di valore. Ad esempio, il lettore è in grado di comprendere immediatamente se l'indebitamento bancario è aumentato o diminuito rispetto all'esercizio precedente, o se il valore del magazzino è aumentato o si è ridotto.
127. Se il contenuto delle voci non è omogeneo e dunque le voci non sono comparabili, le voci

dell'esercizio precedente devono essere adattate per rendere significativo il confronto.
128. Quando l'adattamento delle voci dell'esercizio precedente non può essere fatto, la non comparabilità e l'impossibilità di eseguire adattamenti è segnalata e commentata nella nota integrativa per ciascuna delle voci interessate. La situazione può verificarsi, ad esempio, per società che, a seguito di operazioni straordinarie (quali fusioni o scissioni), abbiano modificato sostanzialmente la propria struttura patrimoniale – finanziaria ed economica. In questi casi, il confronto immediato dei saldi negli schemi potrebbe non essere utile per il lettore. Nella nota integrativa è fornita adeguata informativa sulle variazioni dei saldi, identificando quelle dovute alle operazioni.
129. L'art. 2423-ter, comma 6, c.c. prevede che <i>“sono vietati i compensi di partite”</i> ; il codice non consente di eliminare due voci di segno contrario che abbiano il medesimo importo oppure esporre in bilancio solo il saldo dei loro importi.
130. Il divieto previsto dal codice si applica alle voci che debbono figurare distintamente negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico. Non rappresenta, infatti, un compenso di partite l'esposizione dell'importo delle voci delle immobilizzazioni al netto dei relativi fondi di ammortamento o l'esposizione degli utili o delle perdite su cambi nel conto economico o l'indicazione di ricavi, proventi, costi ed oneri al netto di resi, sconti, abbuoni e premi; in tutti questi casi, gli schemi di legge richiedono un'esposizione al loro valore netto.
131. La compensazione è ammessa nei limiti delle disposizioni legali o contrattuali (ad es. la compensazione legale ex art. 1243, co. 1, c.c.).
<b>Nota integrativa</b>
132. La rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico non dipendono soltanto dalla determinazione degli ammontari presentati negli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico; dipende altresì da una puntuale informativa avente funzione esplicativa ed integrativa dei suddetti valori.
133. La nota integrativa fornisce: <ul style="list-style-type: none"> <li>• un commento esplicativo dei dati presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico, che per loro natura sono sintetici e quantitativi (<i>funzione esplicativa</i>);</li> <li>• una evidenza delle informazioni di carattere qualitativo che per la loro natura non possono essere fornite dagli schemi di stato patrimoniale e conto economico. La nota integrativa contiene, in forma descrittiva, informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite dagli schemi di bilancio (<i>funzione integrativa</i>).</li> </ul>
134. La legge prescrive l'informativa da esporre nella nota integrativa, prevedendo altresì l'esposizione di informazioni complementari quando ciò è necessario ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.
135. Il contenuto della nota integrativa è definito dalle seguenti fonti normative: <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'art. 2427 <i>Contenuto della nota integrativa</i> del codice civile;</li> <li>• l'art. 2427-bis <i>Informazioni sul fair value degli strumenti finanziari</i> del codice civile;</li> <li>• l'art. 2423 <i>Redazione del bilancio</i> del codice civile, che stabilisce, al comma 3, una prescrizione generale riguardante le informazioni complementari.</li> <li>• altre norme del codice civile diverse dalle precedenti;</li> <li>• altre disposizioni diverse dal codice civile.</li> </ul>
136. Le informazioni in nota integrativa relative alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello

stato patrimoniale e nel conto economico.

*Le informazioni richieste dagli artt. 2427 e 2427-bis*

137. Le informazioni richieste dall'art. 2427 e 2427-bis del codice civile possono essere raggruppate in quattro categorie:

- l'illustrazione dei criteri contabili adottati;
- l'indicazione delle informazioni, dei dettagli e, in taluni casi, delle motivazioni relative all'iscrizione di voci nello stato patrimoniale;
- l'indicazione delle informazioni, dei dettagli e, in taluni casi, delle motivazioni relative all'iscrizione di voci nel conto economico;
- altre informazioni di varia natura.

138. L'elenco completo delle informazioni richieste dall'art. 2427 e 2427-bis è contenuto nell'appendice A. Ad eccezione di quanto previsto nei parr. 139-140, per l'analisi del contenuto delle varie informazioni si rinvia ai singoli principi contabili di riferimento.

139. L'art. 2427, al numero 1, richiede l'indicazione dei *“criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio e delle rettifiche di valore”*.

L'illustrazione dei criteri di valutazione adottati dalla società nella nota integrativa avviene in modo chiaro seppur sintetico e riguarda le principali voci del bilancio, ossia quelle che hanno un rilievo nella rappresentazione della situazione patrimoniale - finanziaria ed economica della società.

L'illustrazione non si limita ad un riferimento ai criteri indicati nell'art. 2426 c.c., ma evidenzia anche la scelta fatta dalla società tra più criteri di valutazione ammessi dalla norma. Ad esempio, con riferimento ai lavori in corso su ordinazione, la nota integrativa illustra se è stato applicato il metodo della commessa completata o il metodo della percentuale di completamento.

L'illustrazione dei criteri di valutazione adottati si estende anche a quei criteri che, sebbene non previsti dall'art. 2426 c.c., sono richiamati nei principi contabili OIC (ad esempio, il criterio di valutazione dei contributi in conto capitale) o ai criteri di valutazione peculiari di certi settori di attività e/o di operazioni inusuali.

140. L'art. 2427, al numero 4 richiede *“le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo, e, in particolare per le voci del patrimonio netto, per i fondi, e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni”*. Poiché gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico indicano, per ogni voce, gli importi dell'esercizio precedente (e quindi raffrontano i saldi dei due esercizi), l'informazione in nota integrativa non può limitarsi ad evidenziare le variazioni intervenute nella consistenza delle voci, ma identifica, almeno per le voci che presentano variazioni rilevanti, i principali motivi che le hanno determinate.

*Le informazioni richieste da altre norme del codice civile*

141. Le informazioni che devono essere contenute nella nota integrativa non sono soltanto quelle indicate negli articoli 2427 e 2427-bis, ma anche, ove ne ricorrono i presupposti, quelle a cui fanno riferimento altre norme del codice civile. L'elenco completo di queste norme è contenuto nell'appendice A.

*Le informazioni richieste da norme diverse dal codice civile*

142. In nota integrativa sono indicate anche le informazioni richieste da norme diverse dal codice civile.

## **Il bilancio in forma abbreviata**

143. Il codice civile ha previsto all'art. 2435-*bis* una serie di semplificazioni relative alla struttura ed il contenuto degli schemi di stato patrimoniale e di conto economico nonché all'informativa della nota integrativa dei bilanci redatti in forma abbreviata. Nell'appendice C sono illustrate tali semplificazioni.

## **Appendice A – Composizione e schemi del bilancio d’esercizio nella legislazione civilistica**

A.1. Nell'Appendice è riportato il testo delle norme del codice civile relative alla presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, con particolare riguardo alla struttura e al contenuto.

A.2. Le principali norme sono:

- art. 2423, *Redazione del bilancio*
- art. 2423-ter, *Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico*
- art. 2424, *Contenuto dello stato patrimoniale*
- art. 2425, *Contenuto del conto economico*
- art. 2427, *Contenuto della nota integrativa*
- art. 2427-bis, *Informazioni relative al valore equo “fair value” degli strumenti finanziari*
- art. 2435-bis, *Bilancio in forma abbreviata*

A.3 Nella presente appendice sono riportate anche le altre norme del codice civile, diverse dagli artt. 2427 e 2427-bis, che richiedono informazioni nella nota integrativa.

### **Art. 2423, Redazione del bilancio**

1. *Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.*
2. *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.*
3. *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.*
4. *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 integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.*
5. *Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.*

### **Art. 2423-ter, Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico**

1. *Salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico le voci previste dall'art. 2424 e dall'art. 2425 c.c. devono essere iscritte separatamente nell'ordine indicato (art. 2423-ter, co. 1, c.c.).*
2. *Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza l'eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'art. 2423 o quando favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.*
3. *Devono essere aggiunte altre voci (agli schemi di stato patrimoniale e conto economico) qualora il loro contenuto non sia compreso in alcune di quelle previste dagli art. 2424 e 2425”.*
4. *Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata.*
5. *Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.*
6. *Sono vietati i compensi di partite.*

### **Art. 2424, Contenuto dello stato patrimoniale**

1. *Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema:*

## **ATTIVO**

A) *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.*

B) *Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:*

*I - Immobilizzazioni immateriali:*

- 1) costi di impianto e di ampliamento;*
- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;*
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*
- 5) avviamento;*
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti;*
- 7) altre.*

*Totale.*

*II - Immobilizzazioni materiali:*

- 1) terreni e fabbricati;*
- 2) impianti e macchinario;*
- 3) attrezzature industriali e commerciali;*
- 4) altri beni;*
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti.*

*Totale.*

*III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:*

*1) partecipazioni in:*

- a) imprese controllate;*
- b) imprese collegate;*
- c) imprese controllanti;*
- d) altre imprese;*

*2) crediti:*

- a) verso imprese controllate;*
- b) verso imprese collegate;*
- c) verso controllanti;*
- d) verso altri;*

*3) altri titoli;*

*4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.*

*Totale.*

*Totale immobilizzazioni (B).*

C) *Attivo circolante*

*I - Rimanenze:*

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;*
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;*
- 3) lavori in corso su ordinazione;*
- 4) prodotti finiti e merci;*
- 5) acconti.*

*Totale.*

*II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:*

- 1) verso clienti;*
- 2) verso imprese controllate;*
- 3) verso imprese collegate;*
- 4) verso controllanti;*
- 4-bis) crediti tributari;*
- 4-ter) imposte anticipate;*
- 5) verso altri.*

*Totale.*

*III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:*

- 1) partecipazioni in imprese controllate;*



- 2) partecipazioni in imprese collegate;
- 3) partecipazioni in imprese controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo;
- 6) altri titoli.

Totale.

*IV - Disponibilità liquide:*

- 1) depositi bancari e postali;
- 2) assegni;
- 3) danaro e valori in cassa.

Totale.

Totale attivo circolante (C).

*D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti*

## **PASSIVO**

### *A) Patrimonio netto:*

- I - Capitale*
- II - Riserva da soprapprezzo delle azioni*
- III - Riserve di rivalutazione*
- IV - Riserva legale*
- V - Riserve statutarie*
- VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio*
- VII - Altre riserve, distintamente indicate*
- VIII - Utili (perdite) portati a nuovo*
- IX - Utile (perdita) dell'esercizio.*
- Totale.*

### *B) Fondi per rischi e oneri:*

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;*
- 2) per imposte, anche differite;*
- 3) altri.*
- Totale.*

### *C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.*

### *D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:*

- 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;*
- 12) debiti tributari;*
- 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;*
- 14) altri debiti.*
- Totale.*

### *E) Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti*

- 2. Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.*
- 3. In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine.*
- 4. E' fatto salvo quanto disposto dall'articolo 2447-septies con riferimento ai beni e rapporti giuridici compresi nei patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis.*

## **Art. 2425. Contenuto del conto economico**

- 1. Il conto economico deve essere redatto in conformità al seguente schema:*

### *A) Valore della produzione*

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;*

- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Totale

**B) Costi della produzione**

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 7) per servizi
- 8) per godimento di beni di terzi
- 9) per il personale:
  - a) salari e stipendi
  - b) oneri sociali
  - c) trattamento di fine rapporto
  - d) trattamento di quiescenza e simili
  - e) altri costi
- 10) ammortamenti e svalutazioni:
  - a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
  - b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali
  - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni
  - d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 12) accantonamenti per rischi;
- 13) altri accantonamenti;
- 14) oneri diversi di gestione.

Totale

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B).

**C) Proventi e oneri finanziari:**

- 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;
- 16) altri proventi finanziari:
  - a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti
  - b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni
  - c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
  - d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti
- 17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.
- 17-bis) Utile e perdite su cambi.

**D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:**

- 18) rivalutazioni:
  - a) di partecipazioni;
  - b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
  - c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
- 19) svalutazioni:
  - a) di partecipazioni;
  - b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
  - c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.

Totale delle rettifiche (18 - 19).

**E) Proventi e oneri straordinari:**

- 20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazione i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);
- 21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti.

*Totale delle partite straordinarie (20 - 21).*

*Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D +/- E)*

*22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*

*23) utile (perdite) dell'esercizio*

**Art. 2427. Contenuto della nota integrativa**

1. *La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto previsto da altre disposizioni:*

*1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;*

*2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;*

*3) la composizione delle voci «costi di impianto e di ampliamento» e «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità», nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;*

*3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;*

*4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;*

*5) l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;*

*6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;*

*6-bis) eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;*

*6-ter) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;*

*7) la composizione delle voci «ratei e risconti attivi» e «ratei e risconti passivi» e della voce «altri fondi» dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile, nonché la composizione della voce «altre riserve»;*

*7-bis) le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi,*

*8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;*

*9) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;*

*10) se significativa, la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;*

*11) l'ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell'art. 2425, n° 15), diversi dai dividendi;*

*12) la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nell'art. 2425, n. 17), relativi a*

*prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;*

*13) la composizione delle voci «proventi straordinari» e «oneri straordinari» del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile;*

*14) un apposito prospetto contenente:*

- a. la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;*
- b. l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;*

*15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria;*

*16) l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria;*

*17) il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio;*

*18) le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono.*

*19) il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative;*

*19-bis) i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori;*

*20) i dati richiesti dal terzo comma dell'articolo 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis;*

*21) i dati richiesti dall'articolo 2447-decies, ottavo comma;*

*22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;*

*22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;*

*22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società"*

- 2. Ai fini dell'applicazione del primo comma, numeri 22- bis) e 22-ter), e degli articoli 2427-bis e 2428, terzo comma, numero 6-bis), per le definizioni di "strumento finanziario", "strumento finanziario derivato", "fair value", "parte correlata" e "modello e tecnica di valutazione generalmente accettato" si fa riferimento ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea.*

#### **Art. 2427-bis, Informazioni relative al valore equo "fair value" degli strumenti finanziario**

*1. Nella nota integrativa sono indicati:*

- 1) per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati:*
  - a. il loro fair value*

- b. informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;
- 2). per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 e delle partecipazioni in joint venture:
  - a. il valore contabile e il fair value delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività;
  - b. i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 1, sono considerati strumenti finanziari derivati anche quelli collegati a merci che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari, ad eccezione del caso in cui si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni:

- a. il contratto sia stato concluso e sia mantenuto per soddisfare le esigenze previste dalla società che redige il bilancio di acquisto, di vendita o di utilizzo delle merci;
- b. il contratto sia stato destinato a tale scopo fin dalla sua conclusione;
- c. si prevede che il contratto sia eseguito mediante consegna della merce.

3. Il fair value è determinato con riferimento:

- a. al valore di mercato, per gli strumenti finanziari per i quali è possibile individuare facilmente un mercato attivo; qualora il valore di mercato non sia facilmente individuabile per uno strumento, ma possa essere individuato per i suoi componenti o per uno strumento analogo, il valore di mercato può essere derivato da quello dei componenti o dello strumento analogo;
- b. al valore che risulta da modelli e tecniche di valutazione generalmente accettati, per gli strumenti per i quali non sia possibile individuare facilmente un mercato attivo; tali modelli e tecniche di valutazione devono assicurare una ragionevole approssimazione al valore di mercato.

4. Il fair value non è determinato se l'applicazione dei criteri indicati al comma precedente non dà un risultato attendibile.

#### **Art. 2435-bis, Bilancio in forma abbreviata**

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:
  - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
  - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
  - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità .
2. Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni; la voce E del passivo può essere compresa nella voce D; nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.
3. Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall'art. 2425 possono essere tra loro raggruppate:
  - voci A2 e A3
  - voci B9(c), B9(d), B9(e)
  - voci B10(a), B10(b), B10(c)
  - voci C16(b) e C16(c)
  - voci D18(a), D18(b), D18(c)
  - voci D19(a), D19(b), D19(c)
4. Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata nella voce E20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti.
5. Nella nota integrativa sono omesse le indicazioni richieste dal n. 10 dell'art. 2426 e dai nn. 2, 3, 7, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 dell'art. 2427 e dal n. 1 del comma 1 dell'art. 2427-bis; le indicazioni richieste dal n. 6) dell'art. 2427 sono riferite all'importo globale dei debiti iscritti in bilancio.
6. Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché limitare alla natura e

*all'obiettivo economico le informazioni richieste ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-ter".*

7. *Qualora le società indicate nel primo comma forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai nn. 3) e 4) dell'art. 2428, esse sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione.*
8. *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.*

Di seguito sono riportate anche le altre norme del codice civile, diverse dalle norme sopraindicate, che richiedono informazioni nella nota integrativa. Esse sono contenute nel Libro V "Del lavoro", al Titolo V "Delle società" e Titolo VI "Delle società cooperative e delle mutue assicurazioni".

#### Libro V Del lavoro, Titolo V Delle società

##### **Capo V Società per azioni**

Nella Sezione V – *Delle azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi*:

- L'art. 2361 "Partecipazioni", 2° comma, prevede che *"l'assunzione di partecipazioni in altre imprese comportante una responsabilità illimitata per le obbligazioni delle medesime deve essere deliberata dall'assemblea; di tali partecipazioni gli amministratori danno specifica informazione nella nota integrativa del bilancio"*;

Nella Sezione IX – *Del bilancio*:

- L'art. 2423-bis, "Principi di redazione del bilancio", 2° comma, prevede che, in caso di deroghe ai criteri di valutazione adottati (consentite solo in casi eccezionali), *"la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne gli effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico"*.
- L'art. 2426 "Criteri di valutazione" contiene una serie di disposizioni che prevedono dei richiami di informativa nella nota integrativa:
  - *eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivati nella nota integrativa (1° comma, numero 2);*
  - *per le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate e collegate che risultino iscritte ad un valore superiore a quello derivante dall'applicazione del criterio di valutazione previsto dal successivo n. 4 (metodo del patrimonio netto) o, se non vi sia l'obbligo di redigere il bilancio consolidato, al valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto della risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata, la differenza dovrà essere motivata nella nota integrativa" (1° comma, numero 3, 2° capoverso);*
  - *Quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa. La differenza, per la parte attribuibile a beni ammortizzabili o all'avviamento, deve essere ammortizzata (1° comma, numero 4, 2° capoverso);*
  - *E' consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché "esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa (1° comma, numero 6, 2° capoverso);*
  - *Il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: "primo entrato, primo uscito o: "ultimo entrato, primo uscito ; "se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa" (1° comma, numero 10);*

Nella Sezione XI – *Dei patrimoni destinati ad uno specifico affare*:

- L'art. 2447-septies "Bilancio" prevede:

- al comma 3 che *“nella nota integrativa del bilancio della società gli amministratori devono illustrare il valore e la tipologia dei beni e dei rapporti giuridici compresi in ciascun patrimonio destinato, ivi inclusi quelli apportati da terzi, i criteri adottati per la imputazione degli elementi comuni di costo e di ricavo, nonché il corrispondente regime della responsabilità”*.
- al comma 4 che: *“qualora la deliberazione costitutiva del patrimonio destinato preveda una responsabilità illimitata della società per le obbligazioni contratte in relazione allo specifico affare, l'impegno da ciò derivante deve risultare in calce allo stato patrimoniale e formare oggetto di valutazione secondo criteri da illustrare nella nota integrativa”*.
- L'art. 2447-decies *“Finanziamento destinato ad uno specifico affare”*, 8° comma, prevede che *“la nota integrativa alle voci di bilancio relative ai proventi di cui al terzo comma, ed ai beni di cui al quarto comma, deve contenere l'indicazione della destinazione dei proventi e dei vincoli relativi ai beni”*.

### **Capo VIII Scioglimento e liquidazione delle società di capitali**

- L'art. 2490 *“Bilanci in fase di liquidazione”*, comma stabilisce:
  - al 3° comma che *“Nella nota integrativa i liquidatori debbono indicare e motivare i criteri di valutazione adottati;*
  - al 5° comma che *“Quando sia prevista una continuazione, anche parziale, dell'attività di impresa, le relative poste di bilancio devono avere una indicazione separata; la relazione deve indicare le ragioni e le prospettive della continuazione; la nota integrativa deve indicare e motivare i criteri di valutazione adottati”*.

### **Capo IX Direzione e coordinamento di società**

- L'art. 2497-bis, comma 4, prevede che *“la società deve esporre, in apposita sezione della nota integrativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento.*

### **Capo X Della trasformazione, della fusione e della scissione**

- L'art. 2504-bis *“Effetti della fusione”*, 4° comma, prevede che *“Nel primo bilancio successivo alla fusione le attività e le passività sono iscritte ai valori risultanti dalle scritture contabili alla data di efficacia della fusione medesima; se dalla fusione emerge un disavanzo, esso deve essere imputato, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo delle società partecipanti alla fusione e, per la differenza e nel rispetto delle condizioni previste dal numero 6 dell'articolo 2426, ad avviamento. Quando si tratta di società che fa ricorso al mercato del capitale di rischio, devono altresì essere allegati alla nota integrativa prospetti contabili indicanti i valori attribuiti alle attività e passività delle società che hanno partecipato alla fusione e la relazione di cui all'articolo 2501-sexies. Se dalla fusione emerge un avanzo, esso è iscritto ad apposita voce del patrimonio netto, ovvero, quando sia dovuto a previsione di risultati economici sfavorevoli, in una voce dei fondi per rischi ed oneri.*

## Libro V Del lavoro, Titolo VI Delle società cooperative e delle mutue assicurazioni

### **Capo I Delle società cooperative**

- L'art. 2513 *“Criteri per la definizione della prevalenza”* prevede che: *Gli amministratori e i sindaci documentano la condizione di prevalenza di cui al precedente articolo nella nota integrativa al bilancio, evidenziando contabilmente i seguenti parametri:*
  - a) *i ricavi dalle vendite dei beni e dalle prestazioni di servizi verso i soci sono superiori al cinquanta per cento del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, punto A1;*
  - b) *il costo del lavoro dei soci è superiore al cinquanta per cento del totale del costo del lavoro di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B9 computate le altre forme di lavoro inerenti lo scopo mutualistico;*
  - c) *il costo della produzione per servizi ricevuti dai soci ovvero per beni conferiti dai soci è rispettivamente superiore al cinquanta per cento del totale dei costi dei servizi di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B7, ovvero al costo delle merci o materie prime acquistate o conferite, di cui all'articolo 2425, primo comma, punto B6.*

*Quando si realizzano contestualmente più tipi di scambio mutualistico, la condizione di prevalenza*



*è documentata facendo riferimento alla media ponderata delle percentuali delle lettere precedenti.  
Nelle cooperative agricole la condizione di prevalenza sussiste quando la quantità o il valore dei prodotti conferiti dai soci è superiore al cinquanta per cento della quantità o del valore totale dei prodotti.*

## Appendice B – Le semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata

B.1. Nel bilancio in forma abbreviata lo schema di stato patrimoniale presenta alcune facoltà ed alcuni obblighi rispetto allo schema ex art. 2424 c.c..

B.2 Le facoltà prevedono che:

- possano essere esposte solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e con numeri romani;
- nell'attivo patrimoniale, i crediti possano comprendere sia i *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti* (A), sia i *Ratei e risconti attivi* (D);
- nel passivo patrimoniale, i *Debiti* (D) possano comprendere i *Ratei e risconti passivi* (E).

B.3 Gli obblighi prevedono che:

- nelle immobilizzazioni immateriali (B.I) e materiali (B.II) sono detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni;
- i crediti (C.II) e i debiti (D) esigibili oltre l'esercizio successivo sono indicati separatamente.

B.4 Nel bilancio in forma abbreviata, lo schema di conto economico prevede i seguenti raggruppamenti rispetto allo schema ex art. 2425 c.c:

- Classe A Valore della produzione: possono essere raggruppate le voci A2 *Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti* e A3 *Variazioni dei lavori in corso su ordinazione*;
- Classe B Costi della produzione: possono essere raggruppate:
  - nella voce B9 Costo del lavoro, le sottovoci B9c *Trattamento di fine rapporto*, B9d *Trattamento di quiescenza e simili* e B9e *Altri costi*;
  - nella voce B10 *Ammortamenti e svalutazioni* le sottovoci B10b *Ammortamento delle immobilizzazioni materiali* e B10c *Altre svalutazioni delle immobilizzazioni* (in linea anche alle indicazioni previste per lo stato patrimoniale).
- Classe C Proventi e oneri finanziari, nella voce C16 *Altri proventi finanziari*, possono essere raggruppate le sottovoci C16b "da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni" e C16c "da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni";
- Classe D Rettifiche di valore di attività finanziarie, nelle voci D18 *Rivalutazioni* e D19 *Svalutazioni*, le sottovoci *a. di partecipazioni*, *b. di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni* e *c. di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni*.

B.5 L'art. 2435-bis, al comma 5, prevede che nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata siano omesse le informazioni richieste:

- dal numero 10) dell'art. 2426 («il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli "primo entrato, primo uscito" o "ultimo entrato, primo uscito"; se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa»);
- dai numeri 2), 3), 7), 9), 10), 12), 13), 14), 15), 16), 17) dell'art. 2427; e dal numero 1 del comma 1 dell'art. 2427-bis.

## Appendice C - Motivazioni delle scelte operate nel principio contabile

C.1 Nella presente appendice sono illustrate le motivazioni relative alle disposizioni contenute nell'OIC 12 nonché le principali modifiche introdotte rispetto alla precedente versione dell'OIC 12.

### *Ambito di applicazione*

- C.2. La disciplina del bilancio d'esercizio è contenuta in un'apposita sezione (Sezione IX) del Capo V "Delle Società per azioni" del Titolo V "Delle società" del Libro Quinto del Codice civile, dall'art. 2423 all'art. 2435-bis. La disciplina deriva dal recepimento della IV direttiva comunitaria (78/660/CEE), avvenuto con il D.Lgs. n. 127/91. Tali norme valide per le società per azioni si applicano anche per la redazione del bilancio d'esercizio: i) delle società a responsabilità limitata e delle società in accomandita per azioni (cfr. artt. 2478-bis e 2454); ii) delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice, quando tutti i soci illimitatamente responsabili, siano società per azioni, in accomandita per azioni o società a responsabilità limitata (cfr. art. 111-*duodecies* delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie). L'OIC 12 si applica pertanto nella redazione del bilancio d'esercizio redatto dalle società di capitale e dalle società di persone sopra indicate.
- C.3. L'art. 2519 c.c. prevede che *"alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni"*. L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci operatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro. Pertanto, la disciplina di riferimento in materia di bilancio per le cooperative è quella di cui all'art. 2423 e seguenti c.c. L'art. 2520 c.c. prevede, infine, che le cooperative regolate dalle leggi speciali sono soggette alle disposizioni del codice civile (Titolo VI) in quanto compatibili.
- C.4. Con riferimento ai consorzi con attività esterna è opportuno precisare che l'art. 2615-*bis* c.c. stabilisce che *"Entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale le persone che hanno la direzione del consorzio redigono la situazione patrimoniale osservando le norme relative al bilancio di esercizio delle società per azioni e la depositano presso l'ufficio del registro delle imprese"*. Con riferimento alle società consortili, l'art. 2615-*ter* prevede che *"Le società previste nei Capi III e seguenti del Titolo V possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602"*.
- C.5. La disciplina del bilancio d'esercizio contenuta negli artt. 2423-2426 per le società per azioni è richiamata dall'art. 2217 c.c. per gli imprenditori individuali. L'art. 2214 c.c. prevede che l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. L'art. 2217 c.c. stabilisce inoltre che *"l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché quelle estranea alla medesima. L'inventario si chiude con il bilancio e il conto profitti e perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società azioni, in quanto applicabili"*. La stessa disciplina è applicabile anche dalle società in nome collettivo (l'art. 2302 c.c. prevede l'obbligo di tenuta dei libri e scritture contabili che comprende quello di redazione dell'inventario e quindi del bilancio) e dalle società in accomandita semplice (art. 2315 c.c.).
- C.6. Sebbene l'art. 2217 richiami espressamente il *"bilancio"* e il *"conto economico"*, è da ritenersi che l'imprenditore, individuale o sociale, debba determinare il risultato economico della gestione mediante la valutazione di una serie di elementi patrimoniali esistenti alla chiusura dell'esercizio, ossia con alla redazione dello stato patrimoniale. Inoltre, la disciplina del bilancio d'esercizio contenuta nel codice è unica; infatti non sono previste norme differenziate per la sua redazione a seconda della tipologia societaria. Per questi motivi, l'imprenditore commerciale, individuale o sociale, redige un inventario che si chiude con lo stato patrimoniale ed il conto economico, utilizzando nelle valutazioni delle voci di bilancio i criteri stabiliti per le società per azioni in quanto applicabili. L'OIC 12 è pertanto raccomandato per la redazione del bilancio d'esercizio dell'imprenditore che esercita un'attività commerciale e delle società in nome collettivo e le società in accomandita semplice.
- C.7. L'OIC 12 al par. 5 precisa che *"il bilancio d'esercizio è redatto in coerenza con la disciplina giuridica delle società di persone e delle imprese individuali"*. Pertanto, nella struttura dello stato patrimoniale e del conto economico del bilancio non devono figurare tutte le voci incompatibili con

la natura e la disciplina delle società di persone e delle imprese individuali. Ad esempio, non devono figurare nello stato patrimoniale le voci che si riferiscono alle azioni proprie (e alla relativa riserva), mentre devono figurare tutte le voci che si riferiscono alle imprese controllate e collegate (tenuto conto che la nozione di controllo ex art. 2359 cc. è unitaria e valida anche quando la controllante è una società di persone).

#### *Struttura del nuovo OIC 12*

- C.8 L'OIC 12 definisce la composizione e gli schemi del bilancio d'esercizio. Rispetto alla versione precedente, il principio contabile rivisto non si occupa del rendiconto finanziario; infatti, considerata la sua rilevanza informativa, l'OIC ha deciso di sviluppare uno specifico principio contabile dedicato alla redazione del rendiconto finanziario anziché incorporare la disciplina nell'OIC 12.
- C.9 La versione precedente dell'OIC 12 conteneva sette appendici relative ad alcuni obblighi d'informativa previsti dal codice civile in tema di: 1) strumenti finanziari partecipativi; 2) operazioni di locazione e compravendita con retrolocazione finanziaria (leasing e sale/lease back); 3) informativa per area geografica; 4) analisi dei movimenti del patrimonio netto; 5) operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, 6) informativa sull'attività di direzione e coordinamento, 7) informativa sulle parti correlate. Alcune delle indicazioni contenute in queste appendici o sono ripetute in specifici principi contabili o non sono più attuali. Per rendere più agevole la lettura del principio, l'OIC ha deciso di eliminare: l'appendice n. 3 *Informativa per area geografica* in quanto già trattata nell'OIC 15 e OIC 19 rivisti; l'appendice n. 4 *Analisi dei movimenti nelle voci di patrimonio netto* in quanto già presente nell'OIC 28; l'appendice n. 7 *Informativa sulle parti correlate* in quanto si riferisce all'art. 71-bis del regolamento emittenti; si tratta dunque di società quotate fuori dall'ambito di applicazione dei principi contabili OIC. Le tematiche presenti nelle altre appendici (es. leasing finanziario, parti correlate, accordi fuori bilancio) saranno oggetto di trattazione separata.

#### *Schemi di stato patrimoniale e conto economico*

- C.10 La IV direttiva CEE prevedeva due forme di stato patrimoniale: la prima a sezioni contrapposte e la seconda a forma scalare (con l'esposizione di risultati intermedi, come il capitale circolante netto e il totale dell'attivo al netto dei soli debiti a breve termine). Nel recepire la direttiva il legislatore nazionale ha optato per la prima soluzione; lo schema a forma scalare "è sembrato presentare vantaggi informativi modesti, tali da non giustificare l'innovazione" (cfr. relazione ministeriale D.Lgs. n. 127/91).
- C.11 Lo schema di stato patrimoniale previsto dal legislatore presenta una maggiore analiticità rispetto a quello della IV direttiva; ciò per tener conto delle peculiarità del sistema giuridico italiano (ad esempio, l'introduzione della voce C del passivo, relativa al trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato) e per conservare qualche distinzione di voce già esistente nella previgente disciplina (ad es. le voci B.1, 3 e 4 dell'attivo o C.IV, 1, 2 e 3). Il legislatore ha preferito, inoltre, per ragioni di chiarezza espositiva, iscrivere in voci distinte i debiti verso banche e quelli verso altri finanziatori (D 3 e 4), i debiti tributari e quelli previdenziali (D 11 e 12) e introdurre alcune voci di chiusura tali da ridurre la necessità, per la singola società, di creare nuove voci (ad es., B.I. 7).
- C.12 La IV direttiva CEE prevedeva quattro schemi di conto economico. Il legislatore ha scelto quello che presentava le seguenti caratteristiche: i) la forma espositiva scalare, considerata più adatta a evidenziare risultati intermedi significativi e a suddividere aree gestionali omogenee; ii) la classificazione dei costi per natura, in quanto considerata «più idonea di quella dell'art. 25 (a costi classificati per destinazione) a recepire ulteriori suddivisioni di voci già esistenti nella disciplina vigente, ed a consentire collegamenti e correlazioni con lo stato patrimoniale» (cfr. Relazione Ministeriale D.Lgs. n. 127/91).