

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri
modificati dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario

Documento interpretativo n. 1 del Principio contabile 12
Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi



INTERPRETATIVO 1

13 luglio 2005

Sostituisce il documento interpretativo n. 1 del maggio 1998

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno "standard setter" nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

Esso predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei, nel rispetto delle norme di legge e regolamentari vigenti, fornisce il supporto tecnico per l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali e delle direttive europee in materia contabile. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Amministrazione, Comitato Esecutivo, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori dei Conti.

I principi contabili dell'OIC sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Comitato Esecutivo.

* * * * *

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione di cui il primo è l'OIC 1 *I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio*;
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30) che hanno mantenuto la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore.

INDICE

SCOPO E CONTENUTO	1
A - VALORE DELLA PRODUZIONE	2
A1) RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI.....	2
A2) VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, SEMILAVORATI E FINITI.....	2
A3) VARIAZIONI DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE.....	2
A4) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI.....	3
A5) ALTRI RICAVI E PROVENTI, CON SEPARATA INDICAZIONE DEI CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO.....	3
B - COSTI DELLA PRODUZIONE	5
B6) PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI.....	5
B7) PER SERVIZI.....	5
B8) PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI.....	6
B9) PER IL PERSONALE.....	6
B9a) Salari e stipendi.....	6
B9b) Oneri sociali.....	7
B9c) Trattamento di fine rapporto.....	7
B9d) Trattamento di quiescenza e simili.....	7
B9e) Altri costi.....	7
B10) AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI.....	8
B10a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.....	8
B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali.....	8
B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni.....	8
B10d) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide.....	8
B11) VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI.....	8
B12) ACCANTONAMENTI PER RISCHI.....	9
B13) ALTRI ACCANTONAMENTI.....	9
B14) ONERI DIVERSI DI GESTIONE.....	10
C - PROVENTI E ONERI FINANZIARI	12
C15) PROVENTI DA PARTECIPAZIONI.....	12
C16) ALTRI PROVENTI FINANZIARI.....	12
C16a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni.....	12
C16b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni.....	12
C16c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.....	13
C16d) Proventi diversi dai precedenti.....	13
C17) INTERESSI PASSIVI ED ALTRI ONERI FINANZIARI.....	13
17 bis) Utili e Perdite su cambi.....	14
D - RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE	15
E - PROVENTI E ONERI STRAORDINARI	16
E22) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE.....	18
APPENDICE	19

SCOPO E CONTENUTO

L'OIC – Organismo Italiano di Contabilità - ha curato la revisione del documento interpretativo n. 1, emanato nel mese di maggio 1998 a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Con il decreto legislativo 9 aprile 1991, n° 127, era stata data attuazione alle Direttive CEE n° 78/660 e n° 83/349 in materia societaria relative rispettivamente al bilancio d'esercizio e al bilancio consolidato. La disciplina di bilancio è stata ora modificata con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n° 6 e successive modifiche ed integrazioni, recante la riforma del Diritto Societario in attuazione alla legge Delega 3 ottobre 2001, n° 366. I Principi contabili direttamente interessati dalle modifiche legislative suddette sono stati aggiornati per riflettere tali cambiamenti specificamente esposti nel Principio contabile OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento allo stesso.

Il presente Principio riedito riporta, dunque, le modifiche rese necessarie per coordinarne il testo con le regole contabili indicate nel principio OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento all'OIC 1.

A - VALORE DELLA PRODUZIONE

A1) RICAVI DELLE VENDITE E DELLE PRESTAZIONI

I ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica dell'impresa vanno indicati per competenza e al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte connesse con la vendita (art. 2425-bis, 1° comma, Cod. civ.). Gli sconti sono quelli di natura commerciale, non gli sconti di natura finanziaria (es.: sconto di cassa per pagamento contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17¹.

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 devono essere rilevate alla voce E21 - Oneri straordinari (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 - Proventi straordinari).

I ricavi da indicare alla voce 1 devono essere depurati degli elementi rettificativi, anche se questi sono determinati in base a stime (vedasi Principio contabile 29, par. B).

Vanno 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.

A2) VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, SEMILAVORATI E FINITI

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, come si preciserà in prosieguo), sia da successivi ripristini di valore entro i limiti del costo.

A3) VARIAZIONI DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

Valgono le medesime osservazioni riguardanti la voce precedente. La voce A3 include la svalutazione per perdite previste su commesse, qualora non siano rilevate alla voce B13 (cfr. Principio contabile 23).

¹ Gli sconti commerciali, che costituiscono rettifiche negative dei ricavi, sono gli sconti incondizionati indicati in fattura e gli sconti di quantità (si veda in proposito Principio contabile 13, par. D.III.d) nota 14). Ad essi si riferisce la norma dell'art. 2425-bis, 1° comma, Cod. Civ.. 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).

A4) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

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 anche 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 devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato B - Costi della produzione.

Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non portati a rettifica dell'importo della voce C17.

Essi vanno illustrati nella nota integrativa, così da conoscere distintamente il loro ammontare (art. 2427 n. 8 Cod. civ.). Sempre nella stessa voce trovano allocazione gli interessi passivi capitalizzati su immobilizzazioni materiali prodotte da terzi, qualora ne ricorrano i presupposti (si veda Principio contabile 16).

A5) ALTRI RICAVI E PROVENTI, CON SEPARATA INDICAZIONE DEI CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

Questa voce, di natura residuale, comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, di natura ordinaria, riguardanti le gestioni accessorie².

Il suo contenuto può essere così schematizzato (in base alla classificazione operata nel Principio contabile 12):

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

- fitti attivi di terreni, fabbricati, impianti, macchinari, ecc.;
- canoni attivi e royalties 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*

Deve trattarsi di alienazione derivante dalla 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. Rientrano nella voce A5 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). 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) *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

² Si precisa che la distinzione fra attività caratteristica ed attività accessoria dipende dal settore merceologico nel quale l'impresa svolge la sua attività principale.

rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati (es.: fondi per oneri per garanzie a clienti).

d) 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 (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5), ecc. Vanno 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 vanno 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.

e) Contributi in conto esercizio

Sono dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali e devono essere rilevati per competenza e non per cassa ed indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni 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 vanno portati in detrazione alla voce C17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, vanno invece compresi nelle voce C16 - Altri proventi finanziari). I contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, 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.)³.

Scorporo dai ricavi e costi degli interessi impliciti

Nell'ipotesi in cui ricorrono le condizioni previste nel Principio contabile 15 (par. D.III) in relazione a crediti commerciali con scadenza (alla data di riferimento del bilancio) superiore a 12 mesi, di essi deve essere effettuata l'attualizzazione, separando la componente finanziaria (interessi attivi impliciti) che va portata a rettifica dell'importo alla voce A1.

Analogo scorporo d'interessi passivi dovrà essere effettuato (in conformità a quanto precisato nel Principio contabile 19, par. M.XI) per le operazioni da cui originano debiti commerciali a scadenza superiore ai 12 mesi.

L'attualizzazione, invece, non deve essere effettuata nelle ipotesi previste dai Principi contabili 15 e 19 sopra menzionati.

³ 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 affluirà al conto economico attraverso il minor onere di ammortamento (vedasi Principio contabile 16).

B - COSTI DELLA PRODUZIONE

B6) PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

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

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, vanno iscritti alla voce seguente B7.

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.

Vanno 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.

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

Vanno 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 seguente B8 (es.: management fees 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.

Nella voce B7 vanno rilevati anche 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).

B8) PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI

Devono essere iscritti in questa voce i corrispettivi, al netto delle rettifiche come sopra precisate, per il godimento di beni di terzi materiali ed immateriali, quali, a titolo esemplificativo: 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.⁴.

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

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente ivi incluso il lavoro interinale, ai sensi del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Invece i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione vanno iscritti alla voce B7.

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 si è sopra precisato.

B9a) Salari e stipendi

Vanno 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.).

⁴ In caso di leasing finanziario, gli effetti sul bilancio che si sarebbero avuti con l'applicazione del metodo finanziario dovranno essere evidenziati nella nota integrativa (art. 2427 n. 22) (cfr. Principio contabile 12, Appendice 2).

B9b) Oneri sociali

Sono gli oneri a carico dell'impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAI, 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

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.

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

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.

Non si rilevano in questa voce, bensì alla voce B7 - Costi per servizi, 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.

B9e) Altri costi

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 le seguenti:

- 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

In questa voce vanno 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 vanno 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, vanno rilevate invece alla voce D19.

B10a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

Questa voce comprende tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'Attivo dello Stato Patrimoniale.

B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Vanno inclusi tutti gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato patrimoniale.

B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni

Comprende tutte le svalutazioni per perdite durevoli di valore, non imputabili alla voce E21, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali⁵.

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

Comprende gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e diversi iscritti nell'attivo circolante.

Devono essere, invece, iscritte 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). Le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati, invece, devono essere iscritte alla voce D19.

B11) VARIAZIONI DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI

In questa voce vanno 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.

⁵ Per quanto concerne la valutazione delle immobilizzazioni correlate ad una valuta estera, si veda il paragrafo 8.4 del Principio contabile 26 Operazioni e partite in moneta estera.

B12) ACCANTONAMENTI PER RISCHI

Sono gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi, iscritti nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale (cfr. il Principio contabile 19) esclusi gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di contenziosi), che vanno 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.

I fondi rischi iscrivibili nella classe B del Passivo sono quelli che non costituiscono poste rettificative dell'attivo.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano gli accantonamenti ai seguenti fondi rischi (si veda Principio contabile 19), i quali rappresentano passività probabili e non certe:

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

Gli accantonamenti ai fondi per rischi di natura finanziaria (es.: fondo rischi per contratti su strumenti finanziari derivati; ecc.) sono da classificare alle voci C17 o C17-bis⁶.

B13) ALTRI ACCANTONAMENTI

Sono gli accantonamenti ai fondi per oneri iscrivibili nella classe B del Passivo dello Stato Patrimoniale, 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 dell'aggregato B del conto economico (ad esempio, alle voci B6, B7 e B8).

Il Principio contabile 19 prevede i seguenti fondi per oneri (ma l'elenco ha natura meramente esemplificativa):

- Fondo per garanzia prodotti (qualora si tratti di passività certe, per garanzie ricorrenti);
- 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 (qualora non rilevate a riduzione delle rimanenze. Si veda in proposito il Principio contabile 23);
- Fondo recupero ambientale.

Per la natura, il contenuto ed il funzionamento di tali fondi, si fa rinvio al paragrafo C del citato Principio contabile 19.

⁶ La contropartita reddituale dei fondi per rischi e dei fondi per oneri va ricercata prioritariamente fra le voci dell'aggregato B diverse dalla n. 12 e dalla n. 13, dovendo prevalere il criterio della classificazione "per natura" dei costi dello schema di conto economico.

B14) ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (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.

Per i costi iscrivibili alla voce B14 può essere effettuata una classificazione analoga a quella effettuata 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.

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. Vanno rilevate in questa voce, come precisato a proposito della voce B10 d, anche le perdite realizzate su crediti, verificatesi a seguito di riconoscimento giudiziale di un minor importo di crediti, transazioni, cessioni di crediti, prescrizioni di crediti.

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;
- I.C.I. - Imposta comunale sugli immobili;
- 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;

Costi della produzione

- 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 (vedasi Principio contabile 12, Appendice 5).

C - PROVENTI E ONERI FINANZIARI

Nelle tre voci dell'aggregato C vengono rilevati tutti i componenti positivi e negativi del risultato economico d'esercizio connessi con l'area finanziaria della gestione dell'impresa, anche per le imprese per le quali tale area costituisce l'area principale o caratteristica di gestione (es: holdings di partecipazioni industriali e commerciali, tenute a redigere il bilancio in base alle disposizioni del D.Lgs. n. 127/1991 e successive disposizioni legislative in materia di bilancio).

C15) PROVENTI DA PARTECIPAZIONI

In questa voce vanno 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-ventures e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.

Si tratta principalmente dei seguenti proventi:

- dividendi su partecipazioni al lordo delle eventuali ritenute. I dividendi, di massima, vanno rilevati nell'esercizio in cui ne è stata deliberata la distribuzione. 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 dell'aggregato E - Proventi ed Oneri Straordinari);
- ricavi da vendita di diritti di opzione su titoli partecipativi;
- utili distribuiti da joint ventures e consorzi;
- eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate, anche in sede di liquidazione.

I proventi diversi dai dividendi devono essere illustrati nella nota integrativa (art. 2427 n. 11 Cod. civ.).

C16) ALTRI PROVENTI FINANZIARI

C16a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni

Vanno 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.

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.

C16b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni

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.

Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (c.d. disaggio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.

C16c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

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 disaggio di emissione maturata sui titoli non immobilizzati.

C16d) Proventi diversi dai precedenti

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:

- utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze;
- interessi attivi su conti e depositi bancari di qualunque tipo;
- interessi di mora ed interessi per dilazioni di pagamento concessi a clienti;
- interessi maturati su crediti iscritti nell'attivo circolante, per rimborsi d'imposte, crediti verso dipendenti, crediti verso Enti Previdenziali, ecc.;
- sconti finanziari attivi non indicati in fattura, per pagamenti "pronta cassa" fatti a fornitori;
- plusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante;
- 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.

C17) INTERESSI PASSIVI ED ALTRI ONERI FINANZIARI

Questa 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.

Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti:

- 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;
- 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.

Questa 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. Inoltre, nella nota integrativa il suo importo deve essere suddiviso in relazione ai prestiti obbligazionari, ai debiti verso banche e ai debiti verso altri soggetti e deve essere precisato l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati (art. 2427, nn. 8 e 12 Cod. civ.).

In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che vanno a ridurre gli interessi sui finanziamenti (es: legge Sabatini sull'acquisto di macchinari) l'importo dei contributi deve essere 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.

17 bis) Utili e Perdite su cambi

In questa voce vanno inseriti gli utili e le perdite su cambi, relativi ad operazioni in valuta, realizzati nel corso dell'esercizio ovvero determinati per effetto delle variazioni dei cambi rispetto a quelli adottati alle date di effettuazione dell'operazione. (Si veda il Principio contabile 26).

D - RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

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 effettuate⁷.

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, in conformità a quanto previsto nel Principio contabile 21;
- accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate indicato al par. C.V.f del Principio contabile 19 (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione).

⁷ Per quanto concerne la valutazione di titoli e partecipazioni non immobilizzati, si vedano i paragrafi 5.1 e 8.1 del Principio contabile 26.

E - PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

L'aggregato E comprende tutti i costi e ricavi straordinari, che sono quelli iscrivibili alla voce E20 - Proventi straordinari ed E21 - Oneri straordinari. Come precisato nel Principio contabile 12, 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 alla gestione 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.

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.

Le varie categorie di costi e ricavi straordinari sono quelle di seguito indicate, in base alla classificazione contenuta nel citato Principio contabile 12.

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

- Oneri di ristrutturazioni aziendali⁸;
- 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

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.

Si precisa che le rivalutazioni delle partecipazioni iscritte nel conto economico in applicazione delle disposizioni sulla valutazione col metodo del patrimonio netto, non hanno natura straordinaria e vanno rilevate alla voce D18, come precisato dal Principio contabile 21.

⁸ Il concetto di ristrutturazione aziendale è precisato alla nota n. 30 del Principio contabile 12.

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;
 - Contributo 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, vanno iscritte alla voce E21 - Oneri straordinari, in apposita sottovoce, tutte le imposte, dirette ed indirette, con i relativi 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 vanno 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 Tributari, secondo quanto precisato nel Principio contabile 19.

E22) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO, CORRENTI, DIFFERITE E ANTICIPATE

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 (ad esempio, quelle previste dal D.Lgs. n. 358/1997 sulle ristrutturazioni aziendali).

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).

La voce 22 va suddivisa in:

- Imposte correnti, che rileva le imposte sul reddito correnti, con contropartita (per quelle non pagate) le voci dello stato patrimoniale B2 - Fondo per imposte, anche differite o D12 - Debiti Tributari.
- Imposte differite e anticipate, che rileva l'accantonamento al fondo per imposte differite, iscritte nella voce dello stato patrimoniale B2 (in conformità al Principio contabile 25) e calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee tra il valore di una attività o di una passività, secondo criteri civilistici e il valore riconosciuto a quell'attività o a quella passività a fini fiscali. Le imposte anticipate sono iscritte nella stessa voce con segno negativo in quanto concorrono con tale segno ad identificare l'importo delle imposte sul reddito iscritto nella voce 22.

Qualora il fondo imposte differite accantonato in esercizi precedenti si rilevi esuberante l'eccedenza è imputata a rettifica dell'importo della voce 22 – Imposte differite, salvo il caso in cui il fondo imposte differite sia stato costituito direttamente da patrimonio netto. il fondo imposte differite sia stato costituito direttamente da patrimonio netto.

Della suddivisione deve essere fornita maggiore informativa in nota integrativa con apposito prospetto (art. 2427, punto 14 a).

APPENDICE

L'art. 2425 del codice civile prescrive che il Conto Economico sia 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) svalutazioni 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) utili e perdite su cambi.

Totale (15 + 16 - 17+ - 17 bis).

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 alienazioni 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.