

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Composizione e schemi del bilancio d'esercizio



BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro trenta giorni (5 agosto 2016) e comunque non oltre il 31 agosto 2016 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

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

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

La precedente edizione del principio è stata pubblicata nell'agosto 2014 ed aggiornava la versione di maggio 2005.

INDICE

	<i>par.</i>
FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-3
COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO	4-11
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)	8-11
PRINCIPI DI CLASSIFICAZIONE E RAPPRESENTAZIONE DELLE VOCI DI STATO PATRIMONIALE E CONTO ECONOMICO	12-23
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)	19-23
SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE	24-38
Classificazione delle attività e passività	31-33
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)	34-38
SCHEMA DI CONTO ECONOMICO	39-106
Il contenuto delle voci del conto economico	48-102
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)	103-106
NOTA INTEGRATIVA	107-136
Le informazioni richieste dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile	114
<i>Ricavi o costi eccezionali (art. 2427, comma 1, numero 13, del codice civile)</i>	115
<i>Numero medio dei dipendenti (art. 2427, comma 1, numero 15, del codice civile)</i>	116
<i>Rapporti con amministratori e sindaci</i>	117
<i>Strumenti finanziari partecipativi (art. 2427, comma 1, numero 19, del codice civile)</i>	118
<i>Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale (art. 2427, comma 1, numero 9, del codice civile) e accordi fuori bilancio (art. 2427, comma 1, numero 22-ter, del codice civile)</i>	119-126
<i>Parti correlate (art. 2427, comma 1, numero 22-bis, del codice civile)</i>	127-134

<i>Informazioni su società che redigono il bilancio consolidato (art. 2427, comma 1, numero 22-quinquies) e 22 sexies del codice civile)</i>	135
<i>Destinazione del risultato d'esercizio(art. 2427, comma 1, numero 22-septies, del codice civile)</i>	136
Informativa sull'attività di direzione e coordinamento di società (art. 2497-bis del codice civile).....	137-143
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.).....	144-145
DATA DI ENTRATA IN VIGORE.....	146
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE.....	147-148
APPENDICE A – OPERAZIONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA E COMPRAVENDITA CON RETROLOCAZIONE FINANZIARIA.....	
APPENDICE B – OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA CON OBBLIGO DI RETROCESSIONE.....	
COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA.....	
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE.....	

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 12 ha lo scopo di definire i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto.
- ~~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.~~

AMBITO DI APPLICAZIONE

- ~~3. Il presente principio contabile si applica alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile. Più in particolare, si applica:
 - ~~— alle società per azioni, alle società a responsabilità limitata e alle società in accomandita per azioni, nonché alle società cooperative;~~
 - ~~— 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;~~
 - ~~— ai consorzi con attività esterna e alle società consortili, coerentemente con la disciplina giuridica di tali soggetti.~~~~
- ~~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 paragrafo 3 e degli imprenditori individuali che svolgono attività commerciale.~~
- ~~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'articolo 2435-bis per il bilancio in forma abbreviata.~~
2. Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo “Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica”.
3. Sono osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative alla composizione e agli schemi del bilancio di esercizio.

COMPOSIZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

4. Il bilancio d'esercizio rappresenta un insieme unitario e inscindibile di documenti e, ai sensi dell'articolo 2423 del codice civile, è composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.
5. Il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico è disciplinato rispettivamente dagli articoli 2424 e 2425 del codice civile.
6. Il contenuto del rendiconto finanziario previsto dall'articolo 2425-ter del codice civile è disciplinato nell'OIC 10 "Rendiconto finanziario".
7. 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 e da specifiche norme di legge diverse dal codice civile.

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

8. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dal redigere il rendiconto finanziario e usufruiscono di semplificazioni nel redigere lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa.
9. Le società che applicano l'articolo 2435-bis del codice civile devono redigere il bilancio in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile.
10. Ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa se in calce allo stato patrimoniale riportano le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile e dalla redazione del rendiconto finanziario. Le micro-imprese, inoltre, usufruiscono delle semplificazioni in materia di presentazione di stato patrimoniale e conto economico previste dall'articolo 2435-bis del codice civile.
11. Le società che applicano l'articolo 2435-ter del codice civile devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-ter del codice civile.

PRINCIPI DI CLASSIFICAZIONE E RAPPRESENTAZIONE DELLE VOCI DI STATO PATRIMONIALE E CONTO ECONOMICO

6. La struttura dello stato patrimoniale e del conto economico è disciplinata dall'articolo 2423-ter del codice civile che prevede una serie di disposizioni relative all'ordine di presentazione, alla

suddivisione, raggruppamento, aggiunta, adattamento e comparazione delle voci negli schemi (cfr. paragrafi 108-131) di stato patrimoniale e conto economico.

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

- tutte le voci sono iscritte separatamente e nell'ordine indicato negli schemi ex articoli 2424 e 2425 codice civile;
- 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 ex articoli 2424 e 2425 codice civile;
- 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.

7.12. L'articolo 2423-ter, comma 1 del codice civile prevede che “salve le disposizioni di leggi speciali per le società che esercitano particolari attività, nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente e nell'ordine indicato le voci previste dagli artt. 2424 e 2425”.

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 del codice civile; ciò facilita il confronto tra bilanci successivi della stessa società o tra bilanci di diverse società e rende più agevole la lettura del bilancio.

L'obbligo di iscrizione separata delle varie voci e nell'ordine indicato negli schemi ex articoli 2424 e 2425 del codice civile riguarda in primo luogo le classi di voci contrassegnate dalle lettere maiuscole dell'alfabeto e le sottoclassi di voci contrassegnate da numeri romani; esso riguarda anche le voci contrassegnate dai numeri arabi;

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.

~~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 comma 5 dell'articolo 2423-ter (cfr. paragrafi 125-128).~~

8.13. L'articolo 2423-ter, comma 2, del codice civile stabilisce che *“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'articolo- 2423 o quando favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento”*.

~~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.~~

~~Nel caso di voci con denominazione generica (ad esempio, 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'articolo 2427, numero 7 stabilisce che in nota integrativa occorre indicare *“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”*.~~

Sebbene la norma non lo preveda espressamente, la possibilità di suddividere le voci contrassegnate da numeri arabi è estesa anche alle sotto_voci precedute da lettere minuscole dell'alfabeto.

Il raggruppamento è consentito solo in presenza di due condizioni alternative: i) l'irrilevanza ~~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.

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.

Le voci precedute da lettere maiuscole dell'alfabeto (classi di voci) o da numeri romani (sottoclassi di voci) non possono essere raggruppate.

9.14. L'articolo 2423-ter, comma 3, del codice civile prevede che *“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 articoli- 2424 e 2425”*.

L'obbligo di aggiungere nuove voci non è limitato a livello delle voci precedute da 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 dovrebbe presentare presenta 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.

La relazione accompagnatoria del D. Lgs. n. 127/91 chiarisce, con riferimento allo schema di stato patrimoniale, che sono state “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— BI7, “altri beni” — BI4 e “altre partecipazioni” CH13)”.

10.15. L'articolo 2423-ter, comma 4, del codice civile prevede che “le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata”. 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 attività.

11.16. L'articolo 2423-ter, comma 5, del codice civile prevede che “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”.

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.

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.

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.

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 non avesse un importo diverso da zero~~ nel bilancio dell'esercizio precedente; in questo caso la sua indicazione in bilancio è necessaria per il confronto previsto dal comma 5 dell'articolo 2423-ter (cfr. paragrafi 125-128).

Per ulteriori approfondimenti sul comma 5 dell'art. 2423-ter del codice civile si rinvia all'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio".

12.17. L'articolo 2423-ter, comma 6, del codice civile prevede che "sono vietati i compensi di partite"; 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.

Il divieto previsto dal codice si applica alle voci che debbono figurare distintamente negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico. Tale divieto non si applica invece alle voci per le quali gli schemi di legge richiedono un'esposizione al loro valore netto (ad esempio ~~Non rappresenta, infatti, un compenso di partite l'esposizione dell'importo delle voci del~~ le 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.

La compensazione è ammessa nei limiti delle disposizioni legali o contrattuali (ad esempio la compensazione legale ex articolo 1243, comma 1, del codice civile).

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

18. Con riferimento alla struttura dello stato patrimoniale e del conto economico, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata applicano l'articolo 2423-ter del codice civile, tenendo conto delle peculiarità previste dall'articolo 2435-bis del codice civile.

19. Nello stato patrimoniale e nel conto economico devono essere iscritte separatamente, e nell'ordine indicato, le voci previste dagli articoli 2424 e 2425 del codice civile nel rispetto dell'articolo 2435-bis, commi 2 e 3, del codice civile. In particolare, nello schema di stato patrimoniale in forma abbreviata, le voci sono soltanto quelle precedute da lettere maiuscole dell'alfabeto e da numeri romani.

13.20. Alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata le disposizioni relative alle suddivisioni, ai raggruppamenti e all'adattamento delle voci precedute da numeri arabi (cfr. commi 2 e 4 dell'articolo 2423-ter del codice civile) si applicano soltanto allo schema di conto economico in forma abbreviata.

21. L'aggiunta di altre voci, l'indicazione dell'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente per ciascuna voce di stato patrimoniale e di conto economico e il divieto di compensi di partite (cfr. commi 3, 5 e 6 dell'articolo 2423-ter del codice civile) si applicano agli schemi di stato patrimoniale e conto economico in forma abbreviata.

22. I paragrafi ~~181819-212122~~ si applicano anche alle micro-imprese che redigono il bilancio ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile.

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE

14.23. 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.

15.24. L'articolo 2424 del codice civile prescrive uno schema obbligatorio, analitico e redatto in modo tale da evidenziare aggregati parziali (cf. capitolo "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica"). La forma dello stato patrimoniale è quella a sezioni contrapposte, denominate rispettivamente Attivo e Passivo.

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

- 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;
- 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, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo*
 - III. *Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*
 - IV. *Disponibilità liquide*

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

17.26. La sezione del Passivo è suddivisa in cinque classi di voci 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.~~

Le classi A, B e D sono suddivise, a loro volta, in voci contrassegnate, quanto alla classe A da numeri romani e, quanto alle classi B e D, da numeri arabi.

~~18. Lo schema completo di stato patrimoniale da redigersi secondo quanto previsto dall'articolo 2424 è presentato nell'Appendice A.~~

~~19.27.~~ Il contenuto delle voci dell'Attivo e del Passivo è analizzato nei rispettivi principi contabili OIC cui si rinvia. Pertanto, si rinvia a tali principi.

~~20.28.~~ L'articolo 2424, comma 2, del codice civile stabilisce che *“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”*.

~~21.29.~~ L'iscrizione dell'elemento dell'attivo o del passivo che ricadrebbe sotto più voci 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 singoli principi contabili prevedano un trattamento specifico.

Classificazione delle attività e delle passività

~~22.30.~~ 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'articolo 2424-bis, comma 1, del codice civile *“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”*.

~~31.~~ 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.

~~23.32.~~ 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 iscritti nell'attivo circolante, lo schema richiede anche per i debiti l'indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

Attività al netto delle rettifiche di valore

- ~~24. 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 altre poste rettificative (ad esempio, il fondo svalutazione crediti e le svalutazioni delle rimanenze di magazzino).~~
- ~~25. 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.~~
- ~~26. 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 (per ammortamenti e svalutazioni), e conseguentemente l'importo netto (cfr. articolo 2435-bis, comma 2). L'informazione sugli ammortamenti e sulle svalutazioni delle immobilizzazioni non sono, infatti, ricavabili dalla nota integrativa (cfr. articolo 2435-bis, comma 5).~~

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

- ~~33. Qualora ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile le società redigano lo stato patrimoniale in forma abbreviata, lo schema comprende solo le voci contrassegnate con lettere maiuscole e con numeri romani.~~
- ~~34. Di seguito si riporta lo schema di stato patrimoniale secondo la disciplina dell'articolo 2435-bis del codice civile:~~
- ~~– 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~~
 - ~~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, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo~~
 - ~~– III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni~~
 - ~~– IV. Disponibilità liquide~~~~
 - ~~– D. Ratei e risconti~~
 - ~~– A. Patrimonio netto
 - ~~– I — Capitale.~~
 - ~~– II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.~~
 - ~~– III — Riserve di rivalutazione.~~
 - ~~– IV — Riserva legale.~~~~

- V — Riserve statutarie.
- VI — Altre riserve, distintamente indicate.
- VII — Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.
- VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.
- IX — Utile (perdita) dell'esercizio.
- X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.”
- B. Fondi per rischi 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

35. L'articolo 2435-bis del codice civile, inoltre, prevede che:

- nell'attivo patrimoniale le voci A “Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti” e D “Ratei e risconti attivi” possano essere compresi nella voce CII “Crediti”;
- nel passivo patrimoniale, la voce E “Ratei e risconti passivi” possa essere inclusa nella voce D “Debiti”;
- i crediti (CII) e i debiti (D) riportino distintamente l'importo esigibile oltre l'esercizio successivo.

36. L'articolo 2435-ter del codice civile, che disciplina il bilancio delle micro-imprese, prevede che gli schemi di bilancio siano determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis del codice civile; pertanto lo schema di stato patrimoniale da seguire è quello del paragrafo 35. In considerazione del fatto che alle micro-imprese non sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 2426, comma 1, numero 11-bis, del codice civile, lo schema di stato patrimoniale non include la voce “AVII Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.”

27.37. Nel rispetto dell'articolo 2435-ter del codice civile, alle micro-imprese si applicano i paragrafi 333334 e 353536.

Conti d'ordine

~~28. L'articolo 2424, comma 3, codice civile richiede esplicitamente che, in calce allo stato patrimoniale, devono risultare le informazioni relative alle “garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fideiussioni, 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”.~~

~~29. 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 in calce allo stato patrimoniale separatamente, una sola volta e senza 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 "Conti d'ordine".~~

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO

~~30-38.~~ 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.

~~31-39.~~ L'articolo 2425 del codice civile prescrive lo schema del conto economico con una forma espositiva di tipo scalare e una classificazione dei costi per natura (cfr. capitolo "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica").

~~32-40.~~ Lo schema di conto economico presenta nell'ordine ~~cinque~~ quattro classi di voci contrassegnate da lettere maiuscole dell'alfabeto ed evidenzia ~~cinque~~ quattro 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 e passività finanziarie*

Totale delle rettifiche

~~E. *Proventi e oneri straordinari*~~

~~Totale delle partite straordinarie~~

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

~~202.~~ Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate

~~213.~~ Utile (perdite) dell'esercizio

Lo schema di legge prevede che ciascuna classe di voci contenga una serie di voci contraddistinte da numeri arabi e talune di queste a loro volta contengono una serie di sotto_voci contraddistinte da lettere minuscole.

~~33-41.~~ Con le classi A e B si confrontano i componenti positivi, relativi alla gestione caratteristica e alla gestione accessoria, 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 referiti alla di natura finanziaria. Questi due raggruppamenti si riferiscono alla gestione finanziaria.gestione finanziaria.

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

Per le definizioni di attività caratteristica, attività accessoria e, attività finanziaria si rinvia ai paragrafi 424243, 444445 e 454546, 34, 36 e 37.

~~34. Lo schema di conto economico ex articolo 2425 codice civile è presentato nell'Appendice A.~~

~~35. Il contenuto delle singole voci di costo e di ricavo del conto economico è analizzato nei paragrafi 47103.~~

~~36. Lo schema di conto economico è basato sulla distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria.~~

~~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.~~

~~37. La distinzione fra attività caratteristica e attività accessoria dipende dal settore di attività nel quale la società svolge la sua attività principale.~~

~~38.42. L'attività caratteristica identifica i componenti positivi di reddito generati da operazioni che si manifestano in via continuativa e nel settore rilevante per lo svolgimento della gestione. 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 e che identificano e qualificano la parte peculiare e distintiva dell'attività economica svolta dalla società, per la quale la stessa è finalizzata.~~

~~39.43. Se la gestione caratteristica è costituita da più categorie di attività, in nota integrativa è fornita adeguata informativa sulle differenti categorie. L'articolo 2427, numero 10, del codice civile richiede, infatti, "la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche".~~

~~40.44. L'attività accessoria è costituita da operazioni che generano componenti positivi di redditoproventi e, 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.~~

~~41.45. L'attività finanziaria è costituita da operazioni che generano: proventi e, 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; e variazioni positive e negative del *fair value* degli strumenti finanziari derivati attivi e passivi secondo quanto disciplinato dai paragrafi 31-33 dell'OIC XX "Strumenti finanziari derivati". L'attività finanziaria include sia i "proventi e oneri finanziari" sia le "rettifiche di valore di attività finanziarie", evidenziate separatamente nello schema ex articolo 2425 codice civile.~~

~~42. L'attività straordinaria include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società. Sono considerati straordinari i proventi e gli oneri che derivano da:~~

~~a) eventi accidentali ed infrequenti;~~

~~b) operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società.~~

~~La straordinarietà dell'evento o dell'operazione è determinata in funzione della loro natura in relazione alla ordinaria attività della società. Restano conseguentemente esclusi, gli eventi che, pur accidentali e non ricorrenti nel loro verificarsi o nel loro ammontare, sono connessi alla ordinaria attività della società (ad esempio, il crollo accidentale di uno stabilimento costituisce un evento straordinario per una impresa industriale, mentre non è tale per un'impresa assicuratrice che lo abbia assicurato anche se i suoi effetti sono di estrema rilevanza per la stessa impresa assicuratrice).~~

~~Non sono invece considerati straordinari:~~

~~— scioperi, anche se di rilevante entità, in quanto rientranti nel rischio di impresa;~~

~~— utili o perdite derivanti da variazioni di cambi;~~

~~— perdite su crediti, anche se di rilevante entità (per insolvenza del creditore);~~

~~— definizione di controversie, se di natura ricorrente e/o pertinenti, all'ordinaria gestione della società.~~

~~46. Il contenuto delle singole voci di costo e di ricavo del conto economico è analizzato nei paragrafi 49-107~~

Il contenuto delle voci del conto economico

~~43.47. Nei paragrafi che seguono è analizzato il II contenuto delle voci di ~~costo e di ricavo~~ conto economico, distinte secondo le classi, è il seguente: A. *Valore della produzione*; B. *Costi della produzione*; C. *Proventi e oneri finanziari*; D. *Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie*; E. *Proventi e oneri straordinari*. Maggiori dettagli e ulteriori esempi sono ricavabili dai singoli principi contabili OIC cui si rinvia.~~

~~La disciplina contenuta nei par 1-107 è di carattere generale; maggiori dettagli e ulteriori esempi sono ricavabili dai singoli principi contabili OIC cui si rinvia.~~

VALORE DELLA PRODUZIONE

A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

~~44.48. I ricavi di vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile).~~

L'articolo 2425-bis, comma 1 si riferisce agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità). Gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi. Gli sconti di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio.

~~L'articolo 2425-bis, comma 1 non si riferisce agli sconti di natura finanziaria (ad esempio, gli sconti di cassa o pronta cassa per pagamento in contanti) che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17. Gli sconti di natura finanziaria sono rilevati al momento dell'incasso o del pagamento e non possono, dunque, costituire rettifiche dei ricavi delle vendite o delle prestazioni; essi rappresentano un fenomeno di natura finanziaria (ad esempio, l'onere per l'anticipato incasso di fatture).~~

~~45.49. Le tutte le rettifiche di ricavi ~~devono essere riferite a ricavi~~ di competenza dell'esercizio sono portate a riduzione della voce ricavi. ~~Le~~ Le rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili sono rilevate ai sensi dei paragrafi 40-46 e 15-20 dell'OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio" o eventi o operazioni straordinarie sono rilevate alla voce E21 (oneri straordinari) (o, se si tratta di rettifiche positive, alla voce E20 (proventi straordinari)).~~

~~46. I ricavi da indicare alla voce A1 sono depurati degli elementi rettificativi, anche se questi sono determinati in base a stime (cfr. OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinari, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio").~~

~~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.~~

A2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

~~47.50. 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 (articolo 2426, numero 9, del codice civile). 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.~~

A3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

~~48.51. I ricavi di commessa acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce A1, mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce A3.~~

~~49.52. Con riguardo al funzionamento della voce Ssono valide le medesime indicazioni della voce A2. La voce A3 include la svalutazione per perdite previste su commesse (cfr. paragrafi 107-109 dell'OIC 23 "Lavori in corso su ordinazione").~~

A4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

~~50.53.~~ La voce ~~numero~~ A4 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 (ad esempio, costi di personale, ammortamenti), oppure di costi esterni (ad esempio, acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la fabbricazione, con lavori interni, di beni classificati nelle immobilizzazioni materiali ed immateriali indicate (ad esempio, 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 voce B "Costi della produzione".

~~51.54.~~ La voce comprende anche ~~G~~gli eventuali oneri finanziari rilevati nella voce C17 qualora siano capitalizzati ai sensi dei paragrafi 40-43 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 fabbricate da terzi, qualora ne ricorrano i presupposti dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali"

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

~~52.55.~~ La voce ~~, di natura residuale, comprende~~ voce comprende tutti i componenti positivi di reddito non finanziari, ~~di natura ordinaria,~~ riguardanti l'attività accessoria. Il suo contenuto, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così schematizzato:

- a) ~~Proventi derivanti dalle attività accessorie (specie ad esempio, immobiliare ed agricola nel caso di un'impresa industriale), 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;
 - ecc.;

- b) ~~Plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi di natura non finanziaria~~

Rientrano in questa voce le plusvalenze di natura non finanziaria quali, ad esempio, quelle derivanti da: alienazioni dei cespiti; espropri o nazionalizzazioni di beni; operazioni sociali straordinarie; operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo; acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito e 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 E20.

~~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 *attive relative a valori stimati che non derivino da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi.*~~

Vi ~~possono rientrare~~no, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi ed oneri rivelatisi eccedenti rispetto agli accantonamenti operati (ad esempio, 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 dal paragrafo 47 dell'OIC 31 "*Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto*", secondo cui l'eliminazione o la riduzione del fondo eccedente è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito nella stessa area (caratteristica, accessoria o, 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. paragrafi 34-35; 54 dell'OIC 7 "*I certificati verdi*" e paragrafi 36; 38 dell'OIC 8 "*Le quote di emissione di gas ad effetto serra*"); ~~Sono esclusi in questa voce~~ i ricavi per l'acquisizione a titolo definitivo di caparre; ~~per le società 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 esclusi anche~~ i rimborsi assicurativi e le liberalità ricevute, in danaro o in natura 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) 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 dell'a-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 "*interessi ed altri oneri finanziari*" (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nella voce C16 "*altri proventi finanziari*"). I contributi in conto esercizio sono 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~~essere rilevati alla voce E20 anche i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, 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 B6), 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 B11) o A 2) al netto dei contributi ricevuti (cfr. paragrafo 15 OIC 13 “*Rimanenze*”).

~~53.~~ La voce A5 comprende anche i maggiori importi incassati sui crediti iscritti nell'attivo circolante, i proventi derivanti dalla prescrizione dei debiti e la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi ~~in conto capitale pubblici~~ commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, 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. ~~paragrafo 84 OIC~~ paragrafo 84 dell'OIC 16 “*Immobilizzazioni materiali*”, paragrafo 86 dell'OIC 24 “*Immobilizzazioni immateriali*”).

54.56. Con riferimento alle imposte indirette relative ad esercizi precedenti, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte oppure già pagato risulta eccedente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata nella voce A5.

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

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

~~55.57.~~ Anche per le voci della classe B gli importi sono rilevati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. ~~Gli sconti di natura finanziaria si rilevano alla voce C16, costituendo proventi finanziari.~~

~~56.58.~~ 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.

~~57.59.~~ Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'IVA, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'IVA non recuperabile sono incorporate nel costo d'acquisto dei beni.

~~58.60.~~ Sono imputati a questa voce, così come alle successive voci B7 e B8, non solo i costi di importo certo, risultanti, ad esempio, da fatture ricevute dai fornitori, ma anche quelle di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati degli appositi accertamenti.

~~59.61.~~ Si rilevano in questa voce anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (ad esempio, vestiario, generi alimentari, farmaci, omaggi e regalie).

B7) Per servizi

~~60-62.~~ Sono imputati a questa voce tutti i costi, certi o stimati (al netto delle rettifiche, come sopra precisato, quali sconti, abbuoni o premi) derivanti dall'acquisizione di ~~servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'impresa servizi.~~

A titolo esemplificativo e non esaustivo, si indicano i seguenti costi:

- trasporti (se non addebitati in fattura dai fornitori di materie e merci);
- assicurazioni (se non addebitate come sopra);
- energia elettrica, telefono, 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 (ad esempio, *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);
- 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;
- corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo in base a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa senza vincolo di subordinazione.-

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 servizi di vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

~~61.63.~~ Nella voce B7 sono rilevati i costi per i servizi eseguiti da banche ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari ~~veri e propri~~, come ad esempio: 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).~~

~~62.~~ Nella voce B7 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

~~63.64.~~ 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

~~64.65.~~ In questa voce sono iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, ivi incluso il costo per l'utilizzo del 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.~~

~~65.~~ ~~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

66. 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 (ad esempio, indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali).

B9b) Oneri sociali

67. Sono rilevati 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

sociali afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute maturate e non corrisposte godute e quanto, di cui all'ultimo previsto all'ultimo periodo del precedente punto 9a).

B9c) Trattamento di fine rapporto

68. È rilevato in questa voce l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile. Il costo è rilevato (con contropartita la voce C del Passivo dello Stato Patrimoniale), anche se l'impresa ha stipulato polizze assicurative a garanzia del TFR. In questa voce è rilevato anche l'importo del TFR 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.

~~69. L'anticipo di imposta sul TFR 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

~~70.69.~~ Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR 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

~~71.70.~~ In questa voce si iscrivono tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sotto_voci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo esemplificativo e non esaustivo 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

~~72.71.~~ 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.liquide. Le svalutazioni ~~(ordinarie)~~ delle immobilizzazioni finanziarie ~~(ad esempio, partecipazioni, titoli a reddito fisso e crediti finanziari)~~ e le svalutazioni delle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni dei titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante, sono rilevate invece alla voce D19.

B10a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

73:72. La voce comprende gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni immateriali iscrivibili nella classe BI dell'attivo dello stato patrimoniale.

B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

74:73. La voce comprende gli ammortamenti economico-tecnici delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'attivo dello stato patrimoniale.

B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni

75:74. 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

76:75. 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, per la parte che eccede l'importo del credito già svalutato; 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~~i~~ alla voce D19.

77:76. La voce B10d) comprende anche le svalutazioni dei ratei e risconti attivi riferibili a componenti reddituali di natura non finanziaria (ad esempio, derivanti da contratti di affitto). Le svalutazioni dei ratei e risconti attivi riferibili a componenti reddituali di natura finanziaria (ad esempio, interessi) sono incluse nelle voci delle classi C o D.

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

78:77. 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

79:78. La voce B12 accoglie gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B, C o D. Sono esclusi dalla voce B12 gli accantonamenti ai fondi per imposte (a fronte di contenziosi), che sono imputati alle voci B14 se riguardano imposte indirette, oppure 202 o, se riguardano imposte ~~e tasse relative a precedenti esercizi~~, alla voce E21 in base al principio della classificazione dei costi per natura dirette.

80:79. 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 per contratti ad esecuzione differita;
- fondo rischi su crediti ceduti.

80. Gli accantonamenti per fondi rischi ~~e oneri~~ sono iscritti fra le voci dell'attività gestionale a cui si riferisce l'operazione (caratteristica, accessoria o; 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 B12 e dalla B13.

Gli accantonamenti per rischi ~~ed oneri~~ relativi all'attività finanziaria ~~o straordinaria~~ sono iscritti ~~rispettivamente~~ fra le voci delle classi C ed ~~DE~~ del conto ~~economico~~. ~~Ad esempio, un accantonamento per perdite stimate su strumenti finanziari è rilevato nella gestione finanziaria alla voce C17 o C17 bis o nel caso di una ristrutturazione aziendale, l'accantonamento è rilevato tra gli oneri straordinari alla voce E21 economico.~~

~~81. La voce B12 accoglie gli accantonamenti di competenza dell'esercizio ai fondi rischi diversi da quelli effettuati nelle altre voci della classe B. Sono esclusi dalla voce B12 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.~~

B13) Altri accantonamenti

82.81. La voce B13 accoglie gli accantonamenti per fondi 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 TFR~~. ~~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) assimilati.~~

83.82. 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 della commessa;
- 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;

- fondi per contratti onerosi;

B14) Oneri diversi di gestione

~~84. Questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi dell'attività caratteristica non iscrivibili per natura 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. Anche per questa voce, come detto sopra, i costi devono essere assunti al netto delle rettifiche per resi, abbuoni, sconti e premi.~~

~~85.83. 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~~

~~86.84. Il contenuto della voce B14, a mero titolo esemplificativo e non esaustivo, può essere così~~
Esempi di oneri diversi di gestione sono: schematizzato:

~~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)a) Minusvalenze di natura non finanziaria da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi~~

~~Rientrano in questa voce le minusvalenze di natura non finanziaria quali, ad esempio, quelli derivanti da: alienazioni dei cespiti; espropri o nazionalizzazioni di beni; operazioni sociali straordinarie; operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo; 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 chiusura di uno stabilimento produttivo o di dismissione di un'intera linea produttiva), la minusvalenza ha natura straordinaria e deve essere rilevata alla voce E21.~~

~~Non rientrano, invece, in questa voce le minusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci C17).~~

~~e)b) Sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori~~

~~Possono essere incluse Si tratta di le rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi, non iscrivibili per natura nelle altre voci della classe B. Le perdite realizzate su crediti (ad esempio derivanti da un riconoscimento giudiziale inferiore al valore del credito, da una transazione o da prescrizione) si classificano nella voce B14, per la parte che eccede l'importo del credito già svalutato previo l'utilizzo dell'eventuale fondo svalutazione crediti (cfr. paragrafo 24 dell'OIC 15 "Crediti").~~

e)c) Imposte indirette, tasse e contributi

Possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate, a titolo esemplificativo e non esaustivo, riferite all'esercizio in corso o ad esercizi precedenti. 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 202 “imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate”.

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.

Con riferimento alle imposte indirette relative ad esercizi precedenti, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, se l'ammontare accantonato nel fondo imposte oppure già pagato risulta carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza è imputata nella voce B14.

e)d) 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~~. A titolo esemplificativo e non esaustivo possono essere incluse le fattispecie di seguito elencate. 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 (ad esempio, spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari e, ecc.);~~ per altri adempimenti societari;
- 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. [paragrafi 36; 52-53](#) OIC 7 “*I certificati verdi*”, [paragrafi 36; 52-53](#) e [paragrafi 35; 37](#) dell’OIC 8 “*Le quote di emissione di gas ad effetto serra*”);
- perdite di caparre a titolo definitivo;
- oneri per multe, ammende e penalità.

C - PROVENTI E ONERI FINANZIARI

87.85. 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 (ad esempio, *holding* di partecipazioni industriali e commerciali, tenute a redigere il bilancio in base alle disposizioni del codice civile).

C15) Proventi da partecipazioni

88.86. In questa voce sono rilevati per competenza (indicando separatamente in apposite sotto_voci quellie provenienti da partecipazioni in imprese controllate e in imprese collegate e quelli derivanti da controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime) tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società, *joint venture* e consorzi, iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie ehe sia nell’attivo circolante.

89.87. 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 (cfr. [paragrafo 57](#) dell’OIC 21 “*Partecipazioni e azioni proprie*”);~~
- plusvalenze da alienazione (compresa la permuta) di partecipazioni iscritte nell’attivo immobilizzato o nell’attivo circolante; ~~(per la distinzione fra plusvalenze ordinarie e straordinarie si rinvia all’illustrazione delle voci della classe E “*Proventi e oneri straordinari*”);~~
- ricavi da vendita di warrants e 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;
- plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni della società controllante.

C16) Altri proventi finanziari

C16a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni

~~90.88.~~ Sono rilevati in questa voce: tutti gli interessi attivi maturati nell'esercizio (al netto dei relativi risconti) su nell'esercizio sui crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie ai sensi del paragrafo 23 dell'OIC 15 "Crediti", comprese le eventuali differenze da "indicizzazione" e al lordo delle ritenute di legge, e gli maggiori importi incassati sui crediti iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie.

~~91.89.~~ La voce comprende anche la quota di competenza dell'esercizio degli aggi su prestiti concessi. Questa voce deve essere suddivisa in tre-quattro ulteriori sotto_voci, in presenza di crediti nei confronti di imprese controllate, collegate e controllante di quelli nei confronti di controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime.

C16b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni

~~90.~~ Sono gli interessi maturati nell'esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie (esempio 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 (esempio zero coupon) si fa rinvio all'OIC 20 "Titoli di debito". Possono essere inclusi in tale voce:

- gli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio maturati su titoli immobilizzati;
- i premi di sottoscrizione e di negoziazione maturati nell'esercizio su titoli immobilizzati;
- con il segno negativo, gli scarti di sottoscrizione e di negoziazione maturati nell'esercizio su titoli immobilizzati;
- gli interessi attivi impliciti maturati sui titoli zero coupon immobilizzati;
- i premi percepiti per sorteggio di obbligazioni;
- gli utili che derivano dalla negoziazione di titoli prima della naturale scadenza, quale differenza tra il valore contabile del titolo iscritto tra le immobilizzazioni finanziarie e il prezzo di cessione;
- plusvalenze da alienazione (compresa la permuta) di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo immobilizzato;

~~92.~~ Questa voce comprende la quota maturata nell'esercizio, della differenza positiva fra valore di rimborso e prezzo di acquisto dei titoli (ed. disagio di emissione) nonché altri eventuali proventi provenienti dai titoli immobilizzati.

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

~~91.~~ Possono essere inclusi in tale voce:

- Sono gli interessi attivi che maturano su titoli non immobilizzati (inclusivi dell'eventuale quota di scarto o premio di sottoscrizione) a reddito fisso (a tasso fisso o variabile) facenti parte della "tesoreria" dell'impresa e, quindi, destinati a frequenti negoziazioni sul mercato finanziario rilevati secondo il tasso di interesse effettivo, ai sensi dei paragrafi 26-27 dell'OIC 20 "Titoli di debito";

- ~~e gli utili che derivano dalla negoziazione di titoli non immobilizzati, corrispondenti alla differenza tra il valore contabile e il prezzo di cessione;~~
- ~~plusvalenze da alienazione (compresa la permuta) di titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante. 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

~~93.92.~~ Si iscrivono in questa voce tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, ~~in particolare~~ titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, 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 che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito 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;
- ~~il valore residuo dell'aggio non ancora ammortizzato in caso di rimborso anticipato di un prestito obbligazionario emesso sopra la pari;~~
- ~~il provento derivante dalla differenza tra il valore nominale delle obbligazioni proprie acquistate e il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori;~~
- interessi attivi su crediti maturati nell'esercizio secondo il criterio del tasso effettivo di interesse;
- nel caso di estinzione anticipata di un debito la differenza positiva tra il valore contabile residuo del debito al momento dell'estinzione anticipata e l'esborso di disponibilità liquide;
- l'eventuale differenza, se negativa/positiva, tra il valore rideterminato del debito/credito alla data di revisione della stima dei flussi futuri e il suo precedente valore contabile alla stessa data;
- nel caso di debiti finanziari la differenza tra il valore del costo ammortizzato iniziale calcolato senza considerare l'effetto dell'attualizzazione e il valore di rilevazione iniziale pari al valore attuale del debito, salvo che le caratteristiche dell'operazione non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura;
- nel caso di crediti commerciali oltre i 12 mesi senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato la differenza tra il valore attuale e valore a termine del credito;

– componenti positivi di reddito derivanti da ristrutturazioni del debito.

Scorporo degli interessi attivi impliciti inclusi nel ricavo derivante dalla vendita di beni o servizi

~~94. Se ricorrono le condizioni previste nel principio contabile OIC 15 “Crediti”, 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 al valore nominale ed in contropartita la componente reddituale è rilevata distintamente tra: i) il ricavo della vendita del bene a pronti o della prestazione di servizi nella voce A1 e ii) gli interessi attivi impliciti relativi alla dilazione di pagamento; essi sono rilevati tra i risconti passivi e imputati *pro rata temporis* alla voce C16 sino alla scadenza del credito (cfr. OIC 15 “Crediti”).~~

C17) Interessi e altri oneri finanziari

~~95.93. 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.~~

~~96.94. 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 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 che non hanno concorso al computo del costo ammortizzato perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito 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 (compresa la permuta) di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell’attivo immobilizzato e 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;~~
- ~~– interessi passivi su debiti maturati nell’esercizio secondo il criterio del tasso effettivo di interesse;~~
- ~~– l’eventuale differenza, se positiva/negativa, tra il valore rideterminato del debito/credito alla data di revisione della stima dei flussi futuri e il suo precedente valore contabile alla stessa data;~~

- nel caso di crediti finanziari la differenza tra il valore del costo ammortizzato iniziale calcolato senza considerare l'effetto dell'attualizzazione e il valore di rilevazione iniziale pari al valore attuale del credito, salvo che le caratteristiche dell'operazione non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura;
- nel caso di debiti commerciali oltre i 12 mesi senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato la differenza tra il valore attuale e valore a termine del debito;
- minusvalenze derivante dalla negoziazione anticipata di titoli immobilizzati e non immobilizzati per effetto della differenza negativa fra valore contabile e il prezzo di cessione.

97.95. 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 sotto-voci, in relazione agli oneri riguardanti imprese controllate, collegate, e controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime.

98.96. 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 “Debiti”, i debiti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi irragionevolmente bassi, si rilevano al valore nominale ed 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 tra i risconti attivi e imputati *pro rata temporis* alla voce C17 sino alla scadenza del debito (cfr. OIC 19 “Debiti”).~~

C17-bis) Utili e perdite su cambi

97. 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. paragrafi 13-14; 26 dell'OIC 26 “Operazioni, attività e passività in valuta estera”).

Società che non applicano il costo ammortizzato

98. Per le società che ai sensi dei paragrafi 31 dell'OIC 15, 41 dell'OIC 19 e 39 dell'OIC 20 non applicano il criterio del costo ammortizzato, le voci C16 e C17 includono a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- C16a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni:
 - gli interessi attivi di competenza dell'esercizio; e
 - i maggiori importi incassati sui crediti iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie;

- C16b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni:
 - gli interessi attivi di competenza dell'esercizio, i premi di sottoscrizione e di negoziazione e, con il segno negativo, gli scarti di sottoscrizione e di negoziazione maturati nell'esercizio su titoli di debito immobilizzati;
 - gli utili che derivano dalla negoziazione di titoli immobilizzati prima della naturale scadenza, quale differenza tra il valore contabile dei titoli iscritti in bilancio, inclusivo delle quote maturate dei ratei/risconti iscritti e degli scarti/premi di negoziazione e di sottoscrizione, e il prezzo di cessione;
- C16c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni include:
 - gli interessi attivi di competenza dell'esercizio, i premi di sottoscrizione e di negoziazione e, con il segno negativo, gli scarti di sottoscrizione e di negoziazione maturati nell'esercizio su titoli di debito non immobilizzati
 - gli utili che derivano dalla negoziazione di titoli non immobilizzati prima della naturale scadenza, quale differenza tra il valore contabile dei titoli iscritti in bilancio, inclusivo delle quote maturate dei ratei/risconti iscritti e degli scarti/premi di negoziazione e di sottoscrizione, e il prezzo di cessione;
- C16d) Proventi diversi dai precedenti include tutti i proventi finanziari non compresi nella voce C15 o nelle altre sotto-voci della voce C16. Si tratta, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti:
 - il valore residuo dell'aggio non ancora ammortizzato in caso di rimborso anticipato di un prestito obbligazionario emesso sopra la pari;
 - 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 che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione del debito;
 - 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;
 - il provento derivante dalla differenza tra il valore nominale delle obbligazioni proprie acquistate e il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori;
 - nel caso di estinzione anticipata di un debito la differenza positiva tra il valore contabile residuo del debito al momento dell'estinzione anticipata e l'esborso di disponibilità liquide;
 - componenti positivi di reddito derivanti da ristrutturazioni del debito.

- C17) Interessi e altri oneri finanziari comprende tutti gli oneri finanziari 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, 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 e le spese bancarie e accessorie a finanziamenti;
 - il valore residuo del disaggio e dei costi di transazione non ancora ammortizzati nel caso di rimborso anticipato di un prestito obbligazionario, per la parte delle obbligazioni annullate; quote di competenza dell'esercizio dei disaggi su emissione di prestiti ottenuti e di obbligazioni;
 - quote di competenza dell'esercizio degli aggi (a rettifica) disaggi (ad integrazione) di emissione di prestiti e di obbligazioni;
 - nel caso di estinzione anticipata di un debito, l'eventuale valore contabile residuo dei costi di transazione iscritti tra i risconti attivi;
 - i costi di transazione iniziali di competenza dell'esercizio;
 - le perdite che derivano dalla negoziazione di titoli prima della naturale scadenza, quale differenza tra il valore contabile dei titoli iscritti in bilancio, inclusivo delle quote maturate dei ratei/risconti iscritti e degli scarti/premi di negoziazione e di sottoscrizione, e il prezzo di cessione;
 - interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
 - sconti finanziari passivi che non hanno partecipato al computo del presumibile valore di realizzo perché non prevedibili al momento della rilevazione iniziale del credito;
 - minusvalenze da alienazione (compresa la permuta) di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell'attivo immobilizzato e 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.;

D – RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ FINANZIARIE

~~100. 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.~~

101.99. Le voci D18 “rivalutazioni” e D19 “svalutazioni” in questione a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, 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. paragrafi 169 e 177 dell’OIC 17 “Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto”);
- accantonamenti al fondo per copertura perdite di società partecipate (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione);
- gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati (cfr. paragrafo 23 dell’OIC 15 “Crediti”);
- le variazioni al fair value positive e negative degli strumenti finanziari derivati attivi e passivi come disciplinato dai paragrafi 31-33 deall’OIC XX “Strumenti finanziari derivati”.

E – PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

~~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.~~

~~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 (cfr. OIC 29 “Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinari, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell’esercizio”).~~

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

~~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 “Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio”);~~

~~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.~~

~~a) *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.~~

~~b) *Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria*~~

~~Sono svalutazioni e rivalutazioni ritenute di natura straordinaria.~~

~~c) *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.~~

~~d) *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 (ad esempio, omissione di accantonamenti, erronea capitalizzazione di costi, ecc.);
- rettifiche di costi e ricavi per sconti, 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.

e) ~~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.~~

f) ~~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) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (Fondo per imposte, anche differite) o dalla voce D12 (debiti tributari), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti").~~

~~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.~~

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

~~102.100.~~ 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. paragrafi 28; 30-31 dell'OIC 25 "Imposte sul reddito"). L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio o di esercizi precedenti. La voce comprende altresì la differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare dovuto a seguito della definizione di un contenzioso o di un accertamento rispetto al valore del fondo accantonato in anni precedenti.

~~103.101.~~ Nella voce 202, le imposte sul reddito dell'esercizio sono suddivise in ~~due voci distinte~~:

- a) imposte correnti, che accoglie le imposte ~~sul reddito~~ sul reddito dovute sul reddito imponibile dell'esercizio o di esercizi precedenti. La voce comprende anche le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati ~~se~~ se attinenti ad eventi dell'esercizio o di esercizi precedenti (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 l'utilizzo delle attività per imposte anticipate; e
- ii) con segno negativo, le imposte anticipate e l'utilizzo del fondo imposte differite.

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 nella voce 202 relativa ad imposte differite e anticipate.

Le imposte anticipate e differite sono rilevate come proventi o oneri del conto economico (voce 202), salvo che l'imposta derivi da un'operazione o un fatto rilevato direttamente al patrimonio netto ~~o da un'operazione straordinaria~~ (cfr. paragrafo 31 dell'OIC 25 "Imposte sul reddito").

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

102. Lo schema di conto economico ex articolo 2425 del codice civile presenta nell'ordine quattro classi di voci contrassegnate da lettere maiuscole dell'alfabeto ed evidenza quattro 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 e passività finanziarie

Totale delle rettifiche

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

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

21. Utile (perdite) dell'esercizio

103. Lo schema di legge prevede che ciascuna classe di voci contenga una serie di voci contraddistinte da numeri arabi e talune di queste a loro volta contengono una serie di sotto-voci contraddistinte da lettere minuscole. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile alcune voci di conto economico possono essere tra loro raggruppate come segue:

- 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 "per il personale", le sotto_voci B9c "trattamento di fine rapporto", B9d "trattamento di quiescenza e simili" e B9e "altri costi";

- nella voce B10 “ammortamenti e svalutazioni” le sotto_voci 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 sotto_voci 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 e passività finanziarie, nelle voci D18 “rivalutazioni” e D19 “svalutazioni”, possono essere raggruppate le sotto_voci “a) di partecipazioni”, “b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni” e “c) di titoli iscritti nell’attivo circolante che non costituiscono partecipazioni” e “d) di strumenti finanziari derivati”.

L’articolo 2435-ter del codice civile, che disciplina il bilancio delle micro-imprese, prevede che gli schemi di bilancio siano determinati secondo quanto disposto dall’articolo 2435-bis del codice civile; pertanto lo schema di conto economico da seguire è quello illustrato ai paragrafi 102102103-103103104. In considerazione del fatto che alle micro-imprese non sono applicabili le disposizioni di cui all’articolo 2426, comma 1, numero 11-bis, del codice civile, lo schema non include la voce D18d “di strumenti finanziari derivati” e D19d “di strumenti finanziari derivati”.

104. Il contenuto delle voci di conto economico per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro-imprese è il medesimo di quello previsto per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria. Pertanto tali società applicano i paragrafi 474748-101.
105. Qualora tali società non applichino il criterio del costo ammortizzato ai crediti, debiti e/o titoli di debito con riferimento alle voci C16 e C17 applicano il paragrafo 100.

NOTA INTEGRATIVA

106. La rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico non dipende soltanto dalla determinazione degli ammontari presentati negli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico e del rendiconto finanziario; dipende altresì da una puntuale informativa avente funzione esplicativa ed integrativa dei suddetti valori.
107. La nota integrativa fornisce:
 - un commento esplicativo dei dati presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico, che per loro natura sono sintetici e quantitativi (funzione esplicativa);
 - 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 (funzione integrativa).
108. 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.

109. Il contenuto della nota integrativa è definito dalle seguenti fonti normative:

- l'articolo 2427 "Contenuto della nota integrativa" del codice civile;
- l'articolo 2427-bis "Informazioni ~~sul~~ relative al fair value degli strumenti finanziari" del codice civile;
- ~~– l'articolo 2423 "Redazione del bilancio" del codice civile, che stabilisce, al comma 3, una prescrizione generale riguardante le informazioni complementari;~~
- altre norme del codice civile diverse dalle precedenti;
- ~~– altre disposizioni diverse dal codice civile.~~

110. Il capitolo "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio nella legislazione civilistica" riporta l'elenco completo delle norme del codice civile, che richiedono informativa in nota integrativa comprensivo di quelle commentate nei successivi paragrafi.

111. Con riferimento alle informazioni da rendere in nota integrativa richieste dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile si rinvia ai singoli principi contabili di riferimento ad eccezione di quanto previsto dai paragrafi 115-137.

112. 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 ai sensi dell'art. 2427, comma 2, del codice civile.

Le informazioni richieste dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile

~~110.~~113. Le informazioni richieste dagli articoli 2427 e 2427-bis del codice civile possono essere raggruppate in quattro-tre 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 e nel conto economico;
- ~~– 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.

~~111. L'elenco completo degli delle informazioni richieste dagli l'articolo 2427 e 2427 bis del codice civile che contengono le informazioni da fornire in nota integrativa è contenuto nell'Appendice A. Ad eccezione di quanto previsto nei parr. 1359-15240, per l'analisi del contenuto delle varie informazioni si rinvia ai singoli principi contabili di riferimento.~~

~~112. L'articolo 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'articolo 2426 codice civile, ma evidenzia anche la scelta fatta dalla società tra più criteri di valutazione ammessi dalla norma. Ad esempio, con riferimento alle partecipazioni di controllo o collegamento iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, la nota integrativa illustra se tali partecipazioni sono state valutate al costo o con il metodo del patrimonio netto.

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

— L'articolo 2427, al numero 4, codice civile 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.

Ricavi o costi eccezionali (art. 2427, comma 1, numero 13, del codice civile)

113-114. L'articolo 2427, comma 1, al numero 13, del codice civile, richiede l'indicazione *“dell'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”*.

Numero medio dei dipendenti (art. 2427, comma 1, numero 15, del codice civile)

115. L'articolo 2427, comma 1, al numero 15, del codice civile, richiede l'indicazione del *“numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria”*.

Rapporti con amministratori e sindaci (art. 2427, comma 1, numero 16, del codice civile)

116. L'articolo 2427, comma 1, numero 16, del codice civile, richiede di indicare *“l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché' gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria”*

Strumenti finanziari partecipativi (art. 2427, comma 1, numero 19, del codice civile)

117. L'articolo 2427, comma 1, numero 19, del codice civile, richiede che la nota integrativa indichi "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".

Tale articolo richiede l'informativa, oltre che sulle caratteristiche degli strumenti finanziari e ai sui diritti patrimoniali e partecipativi agli stessi attribuiti anche sulle "principali caratteristiche delle operazioni".

Tale obbligo può ritenersi assolto evidenziando in nota integrativa il numero degli strumenti finanziari, le modalità per il loro trasferimento e, infine, titolando la suddivisione in base alle principali caratteristiche degli stessi con l'indicazione dei relativi apporti.

La nota integrativa fornisce informativa riguardo l'articolazione dei diritti relativi agli strumenti finanziari prevista nello statuto. Le informazioni sin qui indicate devono essere fornite anche in merito agli strumenti finanziari emessi a favore dei prestatori di lavoro.

Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale (art. 2427, comma 1, numero 9, del codice civile) e accordi fuori bilancio (art. 2427, comma 1, numero 22-ter, del codice civile)

118. L'articolo 2427, comma 1, al numero 9, del codice civile, richiede "l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, -nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati".

119. Con riferimento alle passività potenziali non iscritte in bilancio si rinvia ai paragrafi 10, 27 e 49 dell'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto".

120. Gli impegni, non risultanti dallo stato patrimoniale, rappresentano obbligazioni assunte dalla società verso terzi che traggono origine da negozi giuridici con effetti obbligatori certi ma non ancora eseguiti da nessuna delle due parti-. La categoria impegni comprende sia impegni di cui è certa l'esecuzione e il relativo ammontare (ad esempio: acquisto e vendita a termine), sia impegni di cui è certa l'esecuzione ma non il relativo importo (ad esempio: contratto con clausola di revisione prezzo). L'importo degli impegni è il valore nominale che si desume dalla relativa documentazione. Qualora l'impegno non sia quantificabile se ne dà informativa in nota integrativa.

121. Le garanzie non risultanti dallo stato patrimoniale comprendono le garanzie prestate dalla società.

Le garanzie prestate sono quelle rilasciate dalla società con riferimento ad un'obbligazione propria o altrui. Il valore di tali garanzie corrisponde al valore della garanzia prestata o se non determinata, alla migliore stima del rischio assunto alla luce della situazione esistente in quel momento.

122. Nelle garanzie prestate dalla società si comprendono sia le garanzie personali che le garanzie reali.

Per garanzie personali si intendono le obbligazioni di garanzia prestate dalla società con riferimento ad un certo rapporto che prevedono che il garante risponda indistintamente con il proprio patrimonio.

Per garanzie reali si intendono le obbligazioni di garanzia prestate dalla società con riferimento ad un certo rapporto che prevedono che il garante risponda specificatamente con i beni dati in garanzia. Rientrano tra le garanzie reali i pegni e le ipoteche.

Nel caso di fidejussione prestata dalla società insieme con altri garanti (co-fidejussione), è riportato l'intero ammontare della garanzia prestata, se inferiore, l'importo complessivo del debito garantito alla data di riferimento del bilancio. Qualora sia stato pattuito il *beneficium divisionis*, in nota integrativa, si precisa sia l'ammontare complessivo del debito esistente alla data di riferimento del bilancio, che quello pro-quota garantito.

114.123. L'articolo 2427, comma 1, numero 22-ter), del codice civile, prescrive che la nota integrativa indichi *“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”*.

124. Gli accordi fuori bilancio sono accordi, od altri atti, anche collegati tra loro, i cui effetti non risultano dallo stato patrimoniale ma che possono esporre la società a rischi o generare per la stessa benefici significativi la cui conoscenza è utile per una valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico della società, nonché del gruppo di eventuale appartenenza.

115.125. Con riferimento all'articolo 2427, comma 1, numero 22 ter, del codice civile, la Direttiva 2006/46/CE precisa che gli accordi possono essere associati alla creazione o all'uso di una o più società veicolo (SPE, *Special Purpose Entities*) e di attività off-shore destinate a perseguire, tra l'altro, obiettivi economici, legali, fiscali o contabili. Nella direttiva (precisamente nei *“considerando”*) sono contenuti i seguenti esempi:

- disposizioni per la ripartizione dei rischi e dei benefici od obblighi derivanti da contratti di *factoring pro-solvendo*”.
- accordi combinati di vendita e riacquisto;
- disposizioni in merito al deposito di merci;
- disposizioni di vendita con obbligo di pagare il corrispettivo a prescindere dal ritiro o meno della merce¹;

¹ Si tratta di contratti (denominati nella traduzione in lingua italiana della direttiva *“take or pay”*), in genere pluriennali, in base ai quali un'impresa è obbligata al ritiro di un certo quantitativo – per esempio annuo – a prezzi prefissati e, in caso di mancato ritiro, paga comunque il prezzo della merce non ritirata.

- intestazioni patrimoniali tramite società fiduciarie e trust²;
- beni impegnati;
- ~~disposizioni di leasing operativo;~~
- outsourcing (servizi esternalizzati) ed altre operazioni analoghe.

Parti correlate (art. 2427, comma 1, numero 22 bis, del codice civile)

126. L'articolo 2427, comma 1, numero 22 bis, del codice civile, richiede che la nota integrativa indichi "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 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".

127. Una parte correlata è una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio (nel presente Principio, definita come "l'entità che redige il bilancio").

(a) Una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un'entità che redige il bilancio se tale persona:

(i) ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio;

(ii) ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; o

(iii) è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

(b) Un'entità è correlata a un'entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:

(i) l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);

(ii) un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità);

(iii) entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;

(iv) un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità;

² Denominate nella traduzione in lingua italiana della direttiva "titolarizzazione convenuta tramite società distinte ed entità non registrate".

(v) l'entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell'entità che redige il bilancio o di un'entità ad essa correlata. Se l'entità che redige il bilancio è essa stessa un piano di questo tipo, anche i datori di lavoro che la sponsorizzano sono correlati all'entità che redige il bilancio;

(vi) l'entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto (a);

(vii) una persona identificata al punto (a)(i) ha un'influenza significativa sull'entità o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità (o di una sua controllante)";

128. Si considerano *familiari stretti di una persona* quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con l'entità, tra cui:

a) i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;

b) i figli del coniuge o del convivente di quella persona; e

c) le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente di quella persona.

129. I *dirigenti con responsabilità strategiche* sono quei soggetti che hanno il potere e la responsabilità, direttamente o indirettamente, della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività dell'entità, compresi gli amministratori (esecutivi o meno) dell'entità stessa.

130. Con riferimento alle normali condizioni di mercato, si dovrebbero considerare le condizioni di tipo quantitativo relative al prezzo ~~ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate, anziché con terzi.~~ In caso di omessa informativa, in quanto le operazioni sono giudicate concluse a normali condizioni di mercato, l'impresa dovrà disporre di elementi che possano supportare tale conclusione.

131. A mero titolo esemplificativo e non esaustivo, si elencano alcune tipologie di operazioni con parti correlate, ove non concluse a normali condizioni di mercato, si deve dare informativa in nota integrativa:

- acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
- acquisti o vendite di immobili ed altre attività (esempio impianti, macchinari, marchi, brevetti);
- prestazione od ottenimento di servizi;
- leasing;
- trasferimenti per ricerca e sviluppo;
- trasferimenti a titolo di licenza;
- trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro od in natura);
- clausole di garanzia o pegno;
- estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di un'altra parte;
- retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche.

132. L'articolo 2427, comma 1, numero 22-bis, del codice civile, prevede che le informazioni relative a singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura (per esempio, acquisti/vendite di beni; prestazioni/ottenimento di servizi), tranne quando informazioni distinte sono necessarie al fine di comprendere gli effetti delle operazioni con parti correlate sullo stato patrimoniale e sul risultato economico della società.

133. L'obbligo di informativa relativo alle operazioni tra parti correlate intercorse nell'esercizio deve sempre essere rispettato anche se i rapporti con le stesse non sono più in essere alla data del bilancio.

Informazioni su società che redigono il bilancio consolidato (art. 2427, comma 1, numero 22-quinquies) e 22 sexies del codice civile)

134. L'articolo 2427 comma 1 numeri 22-quinquies) e 22 sexies) richiedono di indicare in nota integrativa il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande e dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

Destinazione del risultato d'esercizio (art. 2427, comma 1, numero 22-septies, del codice civile)

135. L'articolo 2427 comma 1 numeri 22-septies) richiede che la nota integrativa indichi "la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite"

Informativa sull'attività di direzione e coordinamento di società (articolo 2497-bis del codice civile)

136. L'articolo 2497-bis del codice civile disciplina l'informativa da fornire con riferimento all'attività di direzione e coordinamento a cui è assoggettata la società, nonché alle motivazioni delle decisioni prese per effetto dell'esercizio di tale attività.

137. In particolare, l'articolo 2497-bis del codice civile prevede, al comma 4, 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".

138. La richiesta in un'apposita sezione della nota integrativa dei dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o dell'ente che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento risponde all'esigenza di conoscenza dei soci e dei creditori sociali su quello che è il valore e la composizione del patrimonio a garanzia della responsabilità del soggetto che esercita l'attività di direzione e coordinamento. Il riferimento è dunque all'ultimo bilancio di esercizio approvato in quanto è l'ultimo documento ufficiale da cui si evince il patrimonio posto a garanzia di tale responsabilità.

139. Poiché l'informazione richiesta è di sintesi, essa non può che vertere sui dati più significativi per il lettore di bilancio e, dunque, sui principali totali degli schemi di bilancio. I dati che presumibilmente sono da riportare nel caso di una società -sono i totali delle voci indicate con lettere maiuscole dello stato patrimoniale e del conto economico.

140. A titolo esemplificativo e non esaustivo, un'impresa industriale, commerciale o di servizi di dimensioni medie o grandi può esporre quali dati essenziali dell'ultimo bilancio della società di capitali che esercita attività di direzione e coordinamento i seguenti:

Bilancio di esercizio della società/ente alla data dell'ultimo esercizio chiuso

STATO PATRIMONIALE

Le informazioni richieste da altre norme del codice civile

~~118. 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.~~

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

143. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, possono usufruire delle seguenti agevolazioni:

- comma 4) “Fermo restando le indicazioni richieste dal terzo, quarto e quinto comma dell'articolo 2423, dal secondo e quinto comma dell'articolo 2423-ter, dal secondo comma dell'articolo 2424, dal primo comma, numeri 4) e 6), dell'articolo 2426, la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 1), 2), 6), per quest'ultimo limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica, 8), 9), 13), 15), per quest'ultimo anche omettendo la ripartizione per categoria, 16), 22-bis), 22-ter), per quest'ultimo anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici, 22-quater), 22-sexies), per quest'ultimo anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato, nonché dal primo comma dell'articolo 2427-bis, numero 1);
- comma 5) “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 con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione “.

144. Nel rispetto dell'articolo 2435-bis del codice civile, la nota integrativa delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata indica:

- con riferimento ai numeri 9 e 22-ter, comma 1, dell'articolo 2427 del codice civile, le informazioni richieste dai paragrafi ~~118-119-125-126~~, a meno che non si avvalgano dell'esenzione prevista dall'articolo 2435-bis, comma 4, del codice civile, in merito agli accordi non risultanti dallo stato patrimoniale;
- con riferimento al numero 22-bis, comma 1, dell'articolo 2427 del codice civile, le informazioni richieste dai paragrafi ~~126-127-133-134~~, a meno che non si avvalgano dell'esenzione prevista dall'articolo 2435-bis, comma 5, del codice civile.
- le informazioni di cui al numero 22-sexies, comma 1, dell'articolo 2427 del codice civile, anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato.
- Ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, comma 3,” (...) Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione (...) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16)”.

IL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

~~Il codice civile ha previsto all'articolo 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 B sono illustrate tali semplificazioni.~~

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

145. ~~La presente edizione dell'OIC 12 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio chiusi a partire dal 31-1° dicembre-gennaio 2016 o da data -successiva.~~

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

146. ~~Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 12 in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono applicati retroattivamente ai sensi dell'OIC 29, ai soli fini riclassificatori.~~

~~149-147.~~ ~~-Eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 12 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente ai sensi dell'OIC 29. Pertanto le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.~~

APPENDICE ~~D-A~~ - OPERAZIONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA E COMPRAVENDITA CON RETRO-LOCAZIONE FINANZIARIA (~~LEASING E SALE/LEASE BACK~~)

Tale appendice è parte integrante del principio contabile

Riferimenti normativi~~La normativa~~

L'articolo 2424 prevede che, nella ~~macro~~classe B dell'attivo ~~del bilancio dello stato patrimoniale~~ dei soggetti locatori, le immobilizzazioni siano rappresentate "con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria".

~~La disposizione si applica alle società concedenti diverse dagli intermediari finanziari iscritti all'elenco generale di cui all'articolo 106 del t.u.b. (intermediari finanziari) ovvero all'albo di cui all'articolo 13 del t.u.b. (banche).~~

L'ultimo comma dell'articolo 2425-bis ~~stabilisce che le plusvalenze derivanti da operazioni di retrolocazione finanziaria sono rilevate per competenza, così esprimendosi: prevede che~~ "Le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione".

L'articolo 2427 al numero 22, con riferimento all'~~informativa~~ che deve fornire ~~il locatario~~ l'utilizzatore di beni in locazione finanziaria~~leasing~~ che redige il bilancio in forma ordinaria, stabilisce che nella nota integrativa al bilancio debbano essere descritte "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".

L'articolo 2435-bis non richiede che l'informativa prevista dal numero 22 dell'articolo 2427 sia fornita dalle società che redigono il bilancio in forma abbreviata. La stessa semplificazione si applica al bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-ter codice civile.

Definizione~~Definizioni di leasing~~

La locazione è "il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo" (articolo 1571 codice civile).~~Le~~ operazioni di leasing finanziario sono rappresentate dai contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad esempio, software), acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta e indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire

proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (riscatto).³

Conseguentemente, con una operazione di locazione (leasing) il concedente (locatore, o *lessor*) concede ad un utilizzatore (locatario, o *lessee*) l'uso di un bene per un determinato periodo di tempo a fronte del pagamento di un corrispettivo periodico (canone) con la presenza in contratto di una opzione di acquisto del bene locato in favore dell'utilizzatore ad un prezzo contrattualmente predeterminato (ed. opzione di riscatto). Il principio contabile internazionale IAS 17 relativo alla contabilizzazione delle operazioni di locazione definisce:

leasing finanziario: la locazione in base alla quale vengono sostanzialmente trasferiti in capo all'utilizzatore tutti i rischi ed i benefici connessi alla proprietà del bene, ed in cui la stessa proprietà del bene al termine del periodo di locazione può essere trasferita o meno all'utilizzatore;

leasing operativo: un contratto di locazione diverso da quello di leasing finanziario⁴.

Un'operazione di locazione si qualifica come locazione finanziaria quando trasferisce al locatario la parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni locati (articolo 2427, numero 22, codice civile). Da un punto di vista sostanziale, quindi, il leasing finanziario realizza una forma di finanziamento per l'uso di un bene, garantito dal mantenimento in capo al concedente della proprietà del bene stesso sino al momento del suo eventuale riscatto da parte del locatario. Occorre peraltro evidenziare che nella definizione di leasing finanziario lo IAS 17 non include come condizione determinante la presenza in contratto della opzione di riscatto⁵.

³Cfr. Circolare della Banca d'Italia n. 49 dell'8 febbraio 1989 "Manuale per la compilazione della matrice dei conti", Avvertenze generali, paragrafo "Operazioni di leasing finanziario e di factoring", nonché circolare n. 217 del 5 agosto 1996 "Manuale per la compilazione delle Segnalazioni di vigilanza per gli Intermediari Finanziari iscritti nell'Elenco Speciale", Avvertenze generali, paragrafo "Locazione finanziaria".

⁴Un contratto di locazione che non possa definirsi finanziaria configura, quindi, una locazione operativa, in cui, sostanzialmente, il titolare del bene ne cede l'uso per un periodo di tempo ad un conduttore dietro il corrispettivo di un canone di affitto. Poiché il trattamento del leasing operativo non è stato interessato da variazioni normative, esso esula da questo principio; tuttavia occorre notare che, ancorché la normativa vigente non dia, allo stato, espressa regolamentazione della materia, appare opportuno ai fini della chiarezza e trasparenza del bilancio che la nota integrativa fornisca informazioni sufficienti a valutare l'esposizione dello stesso in termini di impegni assunti e della loro rilevanza. In particolare, il punto 9 dell'articolo 2427 richiede: "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".

⁵Si ricordano in proposito la definizione di locazione finanziaria riportata all'articolo 17, comma 2, della L. 2 maggio 1976, n. 183 e nella Circolare Banca d'Italia n. 217 del 5 agosto 1996 (confermata anche nell'ultimo aggiornamento della stessa in data 30 gennaio 2004), nonché quanto riportato nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 175/E del 12 agosto 2003 in merito al carattere discriminante per l'identificazione di un'operazione di locazione finanziaria della presenza dell'opzione finale di acquisto del bene.

Individuazione dei contratti di leasing-locazione finanziaria

~~Secondo lo IAS 17, un contratto di leasing viene definito finanziario quando trasferisce al locatario sostanzialmente tutti i rischi ed i benefici derivanti dalla proprietà del bene locato. La classificazione di un'operazione di leasing, dunque, dipende dal contenuto sostanziale dell'operazione piuttosto che dalla forma contrattuale. Coerentemente con le indicazioni fornite dal citato principio contabile internazionale n. 17, si ritiene che utili indicatori per la classificazione di un contratto di leasing come finanziario possano essere rappresentati alternativamente dai seguenti elementi. I seguenti indicatori possono essere considerati (singolarmente o congiuntamente) per classificare un contratto di locazione come locazione finanziaria:~~

- ~~– il contratto prevede il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing-locazione finanziaria;~~
- ~~– il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value alla data in cui si potrà esercitare l'opzione, cosicché, all'inizio del contratto di locazione finanziaria~~leasing~~, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;~~
- ~~– la durata del contratto di locazione finanziaria~~leasing~~ copre la maggior parte della vita economica utile del bene anche se la proprietà non viene trasferita;~~
- ~~– all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing~~la locazione finanziaria~~ equivale almeno al fair value del bene locato;~~
- ~~– i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche.~~

~~Secondo lo IAS 17, un contratto di leasing viene definito finanziario quando trasferisce al locatario sostanzialmente tutti i rischi ed i benefici derivanti dalla proprietà del bene locato. La classificazione di un'operazione di leasing, dunque, dipende dal contenuto sostanziale dell'operazione piuttosto che dalla forma contrattuale. Coerentemente con le indicazioni fornite dal citato principio contabile internazionale n. 17, si ritiene che utili indicatori per la classificazione di un contratto di leasing come finanziario possano essere rappresentati alternativamente dai seguenti elementi:~~

- ~~— il contratto prevede il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;~~
- ~~— il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value alla data in cui si potrà esercitare l'opzione, cosicché, all'inizio del contratto di leasing, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;~~
- ~~— la durata del contratto di leasing copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non viene trasferita;~~
- ~~— all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al fair value del bene locato;~~
- ~~— i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche.~~

Come già precisato al precedente punto, allo stato attuale della giurisprudenza⁶ e della prassi nazionale la definizione di “locazione finanziaria” non è coincidente con quella prevista dal citato IAS 17⁷ e implicitamente richiamata nella disposizione in esame. Tenuto conto della particolarità della situazione italiana, sembra ragionevole considerare, in linea generale, quale condizione preliminare per l’applicazione dell’obbligo informativo riportato nel numero 22 dell’articolo 2427 del codice civile la formale presenza nel contratto di leasing dell’opzione finale di acquisto. In tale ottica, eventuali operazioni di leasing classificabili ai sensi dello IAS 17 quali leasing finanziari (ad esempio operazioni di locazione operativa c.d. “full pay out”) ma contrattualmente prive dell’opzione di riscatto potrebbero non rientrare nell’obbligo di indicare in nota integrativa le informazioni richieste. Ciò in quanto, non

⁶ *Ex pluribus*: Cassazione, Sez. Un., sentenza n. 65 del 7 gennaio 1993, Cass. Civile, sentenza n. 6034 del 4 luglio 1997, Cass. Civile, sentenza n. 4855 del 14 aprile 2000, Cass. Civile, sentenza n. 1715 del 7 febbraio 2001 e Cass. Civile, sentenza n. 18229 del 28 novembre 2003. In tali sentenze il Supremo Collegio opera la distinzione tra leasing traslativo e leasing di godimento. Precisa come “*Nell’ambito del leasing finanziario sono ...individuabili due tipi di leasing: il primo (leasing di godimento), pattuito con funzione di finanziamento, rispetto a beni non idonei a conservare un apprezzabile valore residuale alla scadenza del rapporto e dietro canoni dei beni stessi; il secondo (leasing traslativo), pattuito con riferimento a beni atti a conservare a quella scadenza un valore residuo superiore all’importo convenuto per l’opzione e dietro canoni che scontano anche una quota del prezzo in previsione del successivo acquisto... Per stabilire se si sia in presenza di leasing di godimento o di leasing traslativo, occorre accertare la volontà delle parti trasfusa nelle clausole contrattuali. In particolare, ricorre la figura del leasing di godimento allorquando l’insieme dei canoni è inferiore, in modo consistente, alla remunerazione del capitale investito nell’operazione di acquisto e concessione in locazione del bene, lasciando non coperta una parte non irrilevante di questo capitale, mentre il prezzo pattuito per l’opzione è di corrispondente altezza. Per contro, ricorre la figura del leasing traslativo se l’insieme dei canoni remunererà interamente il capitale impiegato, ed il prevedibile valore del bene alla scadenza del contratto sopravanza in modo non indifferente il prezzo di opzione, con ciò dimostrando che i canoni hanno incluso non solo il corrispettivo per l’uso ma anche gran parte del prezzo del bene*” (sentenza 7 febbraio 2001, n. 1715).

⁷ Secondo lo IAS 17, un contratto di leasing viene definito finanziario quando trasferisce al locatario sostanzialmente tutti i rischi ed i benefici derivanti dalla proprietà del bene locato. La classificazione di un’operazione di leasing, dunque, dipende dal contenuto sostanziale dell’operazione piuttosto che dalla forma contrattuale. Coerentemente con le indicazioni fornite dal citato principio contabile internazionale n. 17, si ritiene che utili indicatori per la classificazione di un contratto di leasing come finanziario possano essere rappresentati alternativamente dai seguenti elementi:

- il contratto prevede il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
- il locatario ha l’opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al *fair value* alla data in cui si potrà esercitare l’opzione, cosicché, all’inizio del contratto di leasing, è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
- la durata del contratto di leasing copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non viene trasferita;
- all’inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al *fair value* del bene locato;
- i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza dover apportare loro importanti modifiche.

~~essendo contrattualmente prevista l'opzione, potrebbe non essere certo che la proprietà giuridica del bene locato si trasferisca in capo all'utilizzatore del bene.~~

~~— Occorre, quindi, soffermarsi sul successivo ulteriore requisito indicato al numero 22 dell'articolo 2427 del codice, ovvero sia “che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni”. Sulla base di tale disposizione, l'informativa va senz'altro fornita nel caso in cui sia ragionevole prevedere l'esercizio dell'opzione di riscatto quale conseguenza della fissazione di un prezzo per l'eventuale acquisto finale significativamente inferiore al presumibile valore di mercato del bene alla data in cui l'opzione sarà esercitabile. Tuttavia, l'informativa richiesta al n. 22 dell'articolo 2427 deve essere comunque fornita qualora le condizioni che contraddistinguono l'operazione, indipendentemente dalla presenza dell'opzione di riscatto, determinino, nella sostanza, il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni.~~

~~— Nelle citate situazioni occorre classificare le operazioni di leasing come finanziarie e produrre l'informativa richiesta dall'articolo 2427, numero 22, codice civile.~~

~~Peraltro, va evidenziato che la disciplina prevista dal legislatore riguarda solo l'informativa che il locatario deve fornire in nota integrativa. Non trova pertanto applicazione relativamente a discipline o finalità diverse da quelle ivi statuite.~~

Effetti sul Classificazione e rilevazione in bilancio della normativa

Società locatrice

~~Con il novellato L' articolo 2424 il legislatore ha voluto esplicitare che prevede anche le società locatrici che redigono il bilancio secondo il codice civile⁸ devono fornire, tra le immobilizzazioni iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale, specifica evidenza di quelle concesse in locazione finanziaria.~~

~~Pertanto i beni oggetto di locazione finanziaria sono iscritti tra le attività patrimoniali delle società locatrici. Nulla è stato previsto come informativa aggiuntiva da inserire in nota integrativa.~~

⁸ Rientrano in questa fattispecie le società finanziarie che svolgono la loro attività unicamente nei confronti delle società del gruppo di appartenenza, salvo che quest'ultimo non includa anche banche e/o intermediari finanziari esercenti la propria attività nei confronti del pubblico (cfr. Provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, paragrafo 1 “Destinatari delle disposizioni”). Tali società finanziarie sono iscritte in apposita sezione ex articolo 113 del Testo Unico Bancario. Con riferimento alle società finanziarie che esercitano l'attività di locazione finanziaria nei confronti del pubblico, si veda il paragrafo “Lessor istituzionale” in questo stesso capitolo.

Società utilizzatrice

~~Con riferimento ai locatari, invece, il legislatore ha confermato la rappresentazione di tali operazioni secondo il *metodo patrimoniale*, in linea con l'attuale prassi, ed ha ritenuto opportuno integrare l'informativa complementare da fornire nella nota integrativa, aggiungendo all'articolo 2427 codice civile il numero 22 relativo alla rappresentazione dei contratti di leasing finanziario secondo il *metodo finanziario*.~~

~~Si evidenzia che con il *metodo patrimoniale* il locatario (diversamente da quanto prevedono i principi contabili internazionali ed il postulato della prevalenza della sostanza sulla forma) non iscrive nel proprio stato patrimoniale le immobilizzazioni acquisite attraverso contratti di locazione finanziaria.⁹ Infatti, tali immobilizzazioni e i relativi ammortamenti sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale del locatore, mentre nel bilancio del locatario confluiscono in Le società utilizzatrici rilevano e onto economico i canoni corrisposti a fronte dei beni locati tra i costi della produzione, voce B8 "per godimento di beni terzi" del conto economico, come costi di periodo~~

~~Se il contratto prevede il pagamento. Nelle operazioni di leasing finanziario, sovente il locatario effettua dei pagamenti anticipati a titolo di un maxicanone iniziale. Il maxicanone iniziale ha l'obiettivo di ridurre l'importo finanziato. L'ammontare relativo alla parte del maxicanone di competenza dell'esercizio è rilevato/rilevata tra i costi della produzione alla voce B8 "per godimento di beni terzi" del conto economico mentre in contropartita dell'uscita finanziaria. In sede di chiusura dell'esercizio la parte di costo non di competenza dell'esercizio è rinviata agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di un risconto attivo.~~

~~Nell'ipotesi di riscatto anticipato del bene locato, l'ammontare del risconto attivo relativo al maxicanone è capitalizzato nel valore del cespite; tale valore si aggiunge al costo storico del bene pari al valore di riscatto sostenuto per riscattare il bene.~~

~~Il citato principio contabile internazionale stabilisce modalità diverse di rappresentazione contabile a seconda che si tratti di leasing finanziario o di leasing operativo. Nel primo caso (leasing finanziario) è richiesta una rilevazione che rispecchi la sostanza del contratto piuttosto che la sua forma (metodo finanziario). In sintesi, ciò consiste nella contabilizzazione dell'operazione come l'acquisto di un bene, accompagnata dall'iscrizione di un debito verso il concedente, nonché il conseguente ammortamento del bene come previsto per le immobilizzazioni materiali, e l'iscrizione nel conto economico degli oneri finanziari rilevati per competenza. Nel secondo caso (leasing operativo) è richiesta la contabilizzazione prevista per i contratti di affitto (canone periodico imputato al conto economico).~~

⁹ È opportuno notare come in materia di trattamento contabile delle operazioni di locazione finanziaria si stia sviluppando giurisprudenza orientata al riconoscimento della prevalenza della sostanza sulla forma, anche a seguito del rapido evolversi delle normative nazionali ed internazionali. Si veda, ad esempio, la Suprema Corte, sezione tributaria, nella sentenza n. 8292 del 26 maggio 2003.

Come si è detto, invece, secondo la normativa nazionale vigente i contratti di locazione finanziaria debbono essere rappresentati contabilmente applicando il citato metodo patrimoniale, cioè in base alla forma giuridica negoziale. Pertanto i beni oggetto di locazione rimangono iscritti tra le attività patrimoniali del concedente e da questo ammortizzati, mentre l'utilizzatore si limita a contabilizzare nel conto economico i canoni corrisposti.

L'applicazione di questo metodo di contabilizzazione per le operazioni di leasing finanziario produce effetti difformi rispetto a quelli previsti dalla citata metodologia finanziaria nella rappresentazione della situazione patrimoniale finanziaria e dei risultati economici, sia del locatore, sia del locatario, e non permette, quindi, una piena applicazione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Pertanto, per ragioni di trasparenza informativa il legislatore ha espressamente previsto che il locatario nella nota integrativa dia specifiche informazioni sugli effetti dell'applicazione del metodo finanziario.

Pertanto, affinché una futura disciplina a regime della rappresentazione in bilancio delle operazioni di locazione finanziaria possa consentire l'adozione del metodo finanziario nel bilancio del locatario, occorre che venga accompagnata da altre appropriate modifiche normative, riguardanti anche i risvolti tributari e concorsuali, volte a rendere neutrale la "migrazione" verso questa diversa metodologia di rappresentazione in bilancio, per i concedenti e per i conduttori.

Determinazione del valore attuale delle rate di canone non scadute

Quanto al richiesto contenuto della nota integrativa, occorre soffermarsi sulla determinazione del valore attuale delle rate di canone non scadute alla data di riferimento del bilancio. Tale determinazione presuppone infatti, come indicato dal citato articolo di legge, l'identificazione di un saggio di interesse che la norma definisce effettivo. Tale calcolo non è sempre di immediata effettuazione, a causa della varietà delle possibili formulazioni adottate in sede contrattuale tra le parti.

Nei contratti di locazione finanziaria, ancorché il saggio di interesse applicato possa essere esplicitamente indicato (e normalmente così avviene), non necessariamente tale valore rappresenta il tasso d'interesse effettivo¹⁰, che invece è calcolato in funzione dei complessivi oneri finanziari che gravano sulla locazione e della durata del contratto in base ai diversi periodi di tempo intercorrenti dalla data di entrata in vigore del contratto sino a ciascuna scadenza periodica. Tali oneri finanziari complessivi sono pari alla differenza tra il valore corrente di mercato del bene oggetto di leasing alla data di stipulazione del relativo contratto (a tale importo lo IAS 17 prevede che si aggiungano gli eventuali "costi diretti iniziali del locatore") e l'ammontare complessivo delle somme (canoni anticipati e periodici) da corrispondersi. Qualora significativi, gli oneri accessori direttamente sostenuti per effettuare l'operazione sono considerati nel determinare il tasso d'interesse implicito.

¹⁰ Per tasso d'interesse effettivo (o implicito) lo IAS 17 così si esprime: "Il tasso di interesse implicito del leasing è il tasso di attualizzazione che, all'inizio del leasing, fa sì che il valore attuale complessivo di (a) i pagamenti minimi derivanti dal leasing e (b) il valore residuo non garantito sia uguale alla somma di (i) il fair value (valore equo) del bene locato e (ii) gli eventuali costi diretti iniziali del locatore".

Nota integrativa della società utilizzatrice che redige il bilancio in forma ordinaria

Ai sensi dell'articolo 2427, comma 1, numero 22 del codice civile la nota integrativa della società utilizzatrice deve contenere un prospetto dal quale risulti:

l'ammontare complessivo al quale i beni locati sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni,

- gli ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati di competenza dell'esercizio;
- il valore attuale delle rate di canone non scadute determinato utilizzando il tasso di interesse effettivo del contratto di locazione finanziaria, e
- gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio determinati sulla base del tasso di interesse effettivo¹¹.

~~Ancorché la norma non lo richieda espressamente, appare tuttavia raccomandabile che nel bilancio del locatario siano fornite in nota integrativa, se d'importo apprezzabile, informazioni circa gli effetti che si sarebbero prodotti sul Patrimonio Netto e sul Conto Economico rilevando le operazioni di locazione finanziaria con il metodo finanziario rispetto al criterio patrimoniale dell'addebito al Conto Economico dei canoni corrisposti. Infatti, in parte tali effetti sono richiamati dalla norma più sopra riportata (ammortamenti, rettifiche, riprese di valore), ma vi sono tuttavia ulteriori effetti indiretti (ad esempio: quello sulle imposte sul reddito anticipate e differite) di cui è necessario tenere conto per determinare l'effetto netto complessivo.~~

~~A chiarimento di quanto richiesto dalla norma, nella Nota Integrativa delle società che acquisiscono beni in leasing finanziario è quindi necessario rilevare, se di importo apprezzabile:~~

~~il valore del bene locato (che secondo il metodo finanziario sarebbe stato iscritto tra le immobilizzazioni). Tale valore corrisponde al minore tra il teorico prezzo del bene per il suo acquisto in contanti e il valore attuale dei canoni di locazione comprensivo del valore attuale del prezzo di riscatto pattuito; il valore del bene locato è esposto al netto degli ammortamenti che sarebbero stati stanziati~~

¹¹ Per tasso d'interesse effettivo (o implicito) lo IAS 17 così si esprime: si intende nel caso della locazione finanziaria "Il tasso di interesse implicito del leasing è il tasso di attualizzazione che, all'inizio del leasing della locazione finanziaria, fa sì che il valore attuale complessivo di (a) i pagamenti minimi derivanti dalla leasing locazione finanziaria e (b) il valore residuo non garantito sia uguale alla somma di (i) il fair value (valore equo) del bene locato e (ii) gli eventuali costi diretti iniziali del locatore". In altre parole, il tasso di interesse effettivo è calcolato in funzione dei complessivi oneri finanziari che gravano sulla locazione finanziaria e della durata del contratto in base ai diversi periodi di tempo intercorrenti dalla data di entrata in vigore del contratto sino a ciascuna scadenza periodica. Tali oneri finanziari complessivi sono pari alla differenza tra il ~~valore corrente di mercato~~ fair value del bene oggetto di locazione finanziaria leasing alla data di stipulazione del relativo contratto (a tale importo lo IAS 17 prevede che si aggiungano gli eventuali aumentati (se significativi) dei "costi diretti iniziali del locatore") e l'ammontare complessivo delle somme (canoni anticipati e periodici) da corrispondersi. Qualora significativi, gli oneri accessori direttamente sostenuti per effettuare l'operazione sono considerati nel determinare il tasso d'interesse implicito

applicando aliquote di ammortamento rappresentative della stimata vita utile del bene e di eventuali rettifiche e riprese di valore;

- il debito implicito verso il locatore (che sarebbe stato iscritto tra le passività), originariamente pari al valore del bene (come definito nel punto che precede) e progressivamente ridotto in base al piano di rimborso delle quote di capitale incluse nei canoni contrattuali;
- l'onere finanziario di competenza dell'esercizio, che è ottenuto attraverso la scomposizione dei canoni di locazione tra interessi passivi e quota capitale in base al tasso di interesse implicito nei contratti; qualora significativi, gli oneri accessori direttamente sostenuti per effettuare l'operazione sono considerati nel determinare il tasso di interesse implicito;
- le quote di ammortamento relative ai beni in locazione di competenza dell'esercizio;
- il relativo effetto fiscale;
- l'effetto sul risultato dell'esercizio e quello complessivo sul Patrimonio Netto che si otterrebbero applicando il metodo finanziario.¹²

Le tabelle esemplificative che seguono possono essere usate per fornire tali informazioni (ove opportuno in considerazione della rilevanza del fenomeno) analizzate seguendo l'ordinaria classificazione delle immobilizzazioni materiali in bilancio:

¹² Visto il carattere meramente informativo della disposizione in esame, lo spirito della formulazione del codice civile sembra inoltre voler far emergere l'eventuale riserva latente intrinseca nel diritto all'opzione di riscatto finale; riserva che risulterà, al momento della regolare conclusione del contratto, pari alla eventuale differenza fra il prezzo contrattualmente previsto per l'acquisto finale del bene ed il presumibile valore di mercato del bene in quel momento.

Importo

Attività:

a) Contratti in corso:

~~Beni in leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente, al netto degli ammortamenti complessivi pari a €... alla fine dell'esercizio precedente~~

~~+ Beni acquisiti in leasing finanziario nel corso dell'esercizio~~

~~- Beni in leasing finanziario riscattati nel corso dell'esercizio¹³~~

~~- Quote di ammortamento di competenza dell'esercizio~~

~~+/- Rettifiche/riprese di valore su beni in leasing finanziario~~

~~Beni in leasing finanziario al termine dell'esercizio, al netto degli ammortamenti complessivi pari a €...~~

b) Beni riscattati

~~Maggior valore complessivo dei beni riscattati, determinato secondo la metodologia finanziaria, rispetto al loro valore netto contabile alla fine dell'esercizio~~

e) Passività¹⁴

~~Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente (di cui scadenti nell'esercizio successivo €..., scadenti da 1 a 5 anni €... e €... scadenti oltre i 5 anni)~~

~~+ Debiti impliciti sorti nell'esercizio~~

~~- Rimborso delle quote capitale e riscatti nel corso dell'esercizio~~

~~Debiti impliciti per operazioni di leasing finanziario al termine dell'esercizio (di cui scadenti nell'esercizio successivo €..., scadenti da 1 a 5 anni €... e €... scadenti oltre i 5 anni)~~

d) Effetto complessivo lordo alla fine dell'esercizio (a+b-e)

e) Effetto fiscale

f) Effetto sul Patrimonio Netto alla fine dell'esercizio (d-e)

L'effetto sul Conto Economico può essere così rappresentato:

~~Storno di canoni su operazioni di leasing finanziario¹⁵~~

~~Rilevazione degli oneri finanziari su operazioni di leasing finanziario~~

~~Rilevazione di quote di ammortamento¹⁶~~

~~Rettifiche/riprese di valore su beni in leasing finanziario~~

~~Effetto sul risultato prima delle imposte~~

~~Rilevazione dell'effetto fiscale~~

~~Effetto sul risultato d'esercizio delle rilevazioni delle operazioni di leasing con il metodo finanziario~~

Nota integrativa del locatore (Lessor)

Per le società concedenti diverse dagli intermediari finanziari iscritti all'elenco generale di cui all'articolo 106 del t.u.b. (intermediari finanziari) ovvero all'albo di cui all'articolo 13 del t.u.b. (banche), pur in assenza di esplicite prescrizioni da parte della normativa civilistica, si ritiene opportuno che tali imprese riportino nella nota integrativa l'informativa sui crediti e sugli interessi impliciti nei contratti di locazione, nonché più in generale gli effetti che deriverebbero dall'applicazione del metodo finanziario sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società.

Analogamente, quindi, a quanto indicato per la nota integrativa che deve predisporre il locatario, le tabelle che seguono possono esemplificare l'informativa dovuta dal locatore non istituzionale, con le seguenti precisazioni:

al punto A) sono riportate le rettifiche che sarebbero necessarie per eliminare le immobilizzazioni materiali concesse in leasing iscritte in bilancio secondo la metodologia patrimoniale;

al punto B) vengono indicati gli importi che sarebbero rilevati come crediti "impliciti", rappresentati dalla quota in conto capitale dei canoni a scadere, e corrispondenti al valore residuo delle relative

¹³ Rappresenta l'eliminazione dall'elenco dei beni utilizzati in leasing dell'esercizio precedente, a seguito della definitiva acquisizione del bene medesimo (riscatto) e sua contestuale iscrizione contabile tra le immobilizzazioni cui il bene compete.

¹⁴ Nel presente prospetto esemplificativo, i debiti impliciti sono considerati al netto dell'eventuale canone corrisposto anticipatamente (cosiddetto maxicanone), riscontato secondo il metodo patrimoniale.

¹⁵ Inesclusivi delle quote di competenza dell'ammortamento del maxicanone.

¹⁶ Inclusive dell'ulteriore quota per rettificare l'ammortamento rilevato in bilancio sul valore di riscatto del bene e calcolato, secondo la metodologia finanziaria, sul suo costo storico.

immobilizzazioni materiali nel contesto di un piano di ammortamento finanziario, tenuto conto della solvibilità del debitore;

al punto C) e D) sono rilevati rispettivamente gli effetti sul patrimonio netto e sul conto economico conseguenti alle rilevazioni indicate in A) e B), nonché la diversa rappresentazione degli effetti economici dell'operazione sulle diverse voci di conto economico.

	Importo
Attività:	_____
A) Storno delle immobilizzazioni materiali/immateriali, rappresentate da:	
Beni concessi in leasing finanziario al termine dell'esercizio precedente	
+ Beni concessi in leasing finanziario nel corso dell'esercizio	
- Beni riscattati dal locatario nel corso dell'esercizio	
- Quote di ammortamento di competenza dell'esercizio	
+/- Rettifiche/riprese di valore su beni in leasing finanziario	
Valore netto contabile dei beni concessi in leasing finanziario al termine dell'esercizio	_____
B) Rilevazione dei crediti impliciti, rappresentati da:	
Crediti impliciti per operazioni di leasing finanziario alla fine dell'esercizio precedente	
+ Crediti impliciti sorti nell'esercizio	
- Riscossione delle quote capitale	
- Svalutazioni per inesigibilità	
Crediti impliciti per operazioni di leasing finanziario al termine dell'esercizio	_____
Effetto complessivo lordo alla fine dell'esercizio (B-A)	_____
C) Effetto fiscale	
Effetto sul Patrimonio Netto alla fine dell'esercizio (B-A-C)	_____
D) L'effetto sul Conto Economico può essere così rappresentato:	
Eliminazione di:	_____

~~–ammortamenti dell'esercizio delle immobilizzazioni concesse in leasing finanziario~~

~~–proventi per canoni di leasing rilevati nell'esercizio~~

Rilevazione dei proventi finanziari, per quote interesse implicito

~~Rettifiche/riprese di valore su beni concessi in leasing finanziario~~

~~Effetto sul risultato prima delle imposte~~

Rilevazione dell'effetto fiscale

~~Effetto sul risultato d'esercizio della rilevazione delle operazioni di leasing con il metodo finanziario~~

Operazioni di compravendita e retrolocazione finanziaria (*Sale/Lease Back*)

Un'operazione di vendita e retrolocazione finanziaria comporta la vendita di un bene e successiva locazione finanziaria dello stesso bene dal compratore al venditore.

L'ultimo comma dell'articolo 2425-bis prevede che “Le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione”.

Pertanto, l'eventuale plusvalenza (differenza positiva tra il prezzo di vendita del bene ed il suo valore netto contabile alla data della vendita) che si dovesse determinare è rilevata in conto economico lungo la durata del contratto di locazione. Ciò comporta, l'iscrizione della plusvalenza tra i risconti passivi e la sua imputazione graduale tra i proventi del conto economico, in base alla durata del contratto di locazione finanziaria.

L'operazione di vendita (*sale*) e concomitante operazione di leasing finanziario (*lease back*) per il “riacquisto” attraverso un contratto di leasing del bene originariamente di proprietà, normalmente costituisce da un punto di vista sostanziale una operazione di finanziamento.

Poiché un'operazione di *sale/lease back* comprende una operazione di locazione, occorre valutare se ricorrono le condizioni per la classificazione di quest'ultima come leasing finanziario oppure, in più rari casi, operativo.¹⁷

Nel caso si definisca la retrolocazione come finanziaria è necessario rilevare contabilmente la vendita in quanto il sottostante negozio giuridico non può essere ignorato. L'eventuale plusvalenza (differenza positiva tra il prezzo della vendita originaria ed il valore netto contabile dello stesso bene alla data dell'operazione) che si dovesse determinare è rilevata in conto economico secondo il criterio della

¹⁷ Così anche nello IAS-17.

competenza. Ciò comporta, in ottemperanza al dettato dell'ultimo comma dell'articolo 2425 *bis* codice civile, l'iscrizione della plusvalenza tra i risconti passivi e la sua imputazione graduale tra i proventi del conto economico, in base alla durata del contratto di leasing.¹⁸ Per tale parte dell'operazione sono quindi applicate le medesime previsioni in materia di informativa da fornire nella nota integrativa previste dal numero 22 dell'articolo 2427 del novellato codice civile (informativa circa gli effetti sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto che sarebbero derivati dall'applicazione della metodologia finanziaria). In aggiunta a queste informazioni, sarà illustrata la metodologia adottata per il risconto della plusvalenza originariamente determinatasi:

~~e l'effetto determinato dal complesso di tali appostazioni sul risultato netto dell'esercizio e sul patrimonio netto.~~

~~Il legislatore non ha invece disciplinato la minusvalenza derivante dalla vendita del bene oggetto di successiva retrocessione in leasing da parte dell'acquirente.~~

~~Il silenzio legislativo si spiega dal momento che la soluzione contabile non è, in via generale, analoga a quella delle plusvalenze. Se la compravendita e il leasing non sono effettuati a condizioni di mercato, la minusvalenza, fino a concorrenza della differenza tra il valore contabile ed il minor valore di mercato al momento della stipulazione dell'operazione, è interamente imputata al conto economico dell'esercizio. La residua minusvalenza viene imputata ai conti economici in proporzione ai canoni stessi, lungo il periodo di durata del contratto, a condizione che: a) il prezzo di vendita sia inferiore al valore di mercato al momento della vendita, e b) tale residua minusvalenza sia compensata dai futuri pagamenti di canoni inferiori a quelli di mercato.¹⁹~~

~~Si noti come la soluzione indicata va applicata a prescindere dalla tipologia di leasing utilizzata per retrocedere il bene, e quindi vuoi nel caso di leasing finanziario, vuoi nel caso del leasing operativo. La tipologia di leasing utilizzata non incide sulla natura della perdita, la quale è a tutti gli effetti — se le due collegate operazioni (*sale and lease back*) sono condotte a condizioni di mercato — realizzata e come tale va rilevata nel conto economico.~~

¹⁸ ~~L'imputazione al conto economico della plusvalenza avviene con il metodo lineare, sia ai fini della contabilizzazione in bilancio che ai fini dell'informativa da fornire in nota integrativa degli effetti del metodo finanziario.~~

¹⁹ ~~Per esempio, valore contabile 100, *fair value* valore di mercato 70, prezzo di vendita 60: la differenza tra 100 e 70 (30) deve essere immediatamente riconosciuta a conto economico nell'esercizio della vendita; la differenza tra 70 e 60 (10) deve essere differita lungo la durata del contratto di leasing a condizione che sia compensata da canoni futuri inferiori al mercato, altrimenti anch'essa deve essere imputata a conto economico in un'unica soluzione.~~

L'eventuale minusvalenza (differenza negativa tra il prezzo di vendita del bene ed il suo valore netto contabile alla data della vendita) che si dovesse determinare è rilevata per intero nel conto economico all'atto della compravendita.

Se la compravendita e ~~il leasing~~ la locazione finanziaria sono effettuati a condizione non di mercato, e più precisamente se la minusvalenza è correlata al pagamento di canoni inferiori a quelli di mercato, ~~in tal caso~~ essa va differita, imputandola nei conti economici in proporzione ai canoni stessi, lungo la durata del contratto.

APPENDICE **BE** - OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA CON OBBLIGO DI RETROCESSIONE

Riferimenti normativi

Gli articoli 2424-bis e 2425-bis del codice civile disciplinano il trattamento contabile delle operazioni di vendita con obbligo di retrocessione stabilendo che:

- “Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello Stato Patrimoniale del venditore” (articolo 2424-bis), e che
- “I proventi e gli oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritti per le quote di competenza dell’esercizio” (articolo 2425-bis).

Infine, in termini di informativa in nota integrativa la norma prevede che venga illustrata “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” (articolo 2427, numero 6-ter).

L’articolo 2435-bis non richiede che l’informativa prevista dal numero 6-ter dell’articolo 2427 sia fornita dalle società che redigono il bilancio in forma abbreviata. La stessa semplificazione si applica al bilancio delle micro-imprese ai sensi dell’articolo 2435-ter codice civile.

Effetti sul bilancio del venditore “a pronti” (alias: acquirente “a termine”)

Ai sensi dell’articolo 2424-bis, comma 5, le attività oggetto della compravendita con obbligo di retrocessione rimangano iscritte come tali nello stato patrimoniale del venditore a “pronti”²⁰.

L’operazione può avere una natura finanziaria o operativa.

L’operazione avrà una natura finanziaria se il prezzo a pronti è inferiore al prezzo a termine. In questo caso, il venditore a pronti iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale un debito verso il venditore a termine. La differenza tra prezzo a termine (maggiore) e prezzo a pronti (minore) saranno imputati a conto economico per competenza come oneri finanziari (voce C17 - Interessi e altri oneri finanziari). La contropartita di tali oneri finanziari sarà il debito verso il venditore a termine. Tale debito si chiuderà al momento dell’operazione di retrocessione (ovvero quando sarà restituita la somma ricevuta maggiorata dei relativi oneri).

L’operazione avrà una natura operativa (prestito di un bene) se il prezzo a pronti è superiore al prezzo a termine. In questo caso, occorre distinguere se l’operazione verte su un bene di natura finanziaria o di altra natura.

²⁰ La presente disciplina si applica se il prezzo a termine è determinato o determinabile. Non è invece assoggettata alla presente disciplina l’operazione nella quale il prezzo a termine sia quello corrente a quella data

Se l'operazione verte su un bene di natura non finanziaria (ad es. un impianto) il venditore a pronti iscriverà in contropartita alla somma ricevuta per la vendita iniziale:

- un debito verso il debitore a termine corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, e
- un risconto passivo per la differenza (positiva) tra il prezzo a pronti ed il prezzo a termine. Tale risconto, che rappresenta il corrispettivo ricevuto per aver concesso l'uso del bene al venditore a termine, sarà rilasciato a conto economico in quote costanti come provento operativo (voce A5 – Altri ricavi e proventi).

Se l'operazione verte su un bene di natura finanziaria (ad es. partecipazioni o titoli) la differenza tra prezzo a pronti (maggiore) e prezzo a termine (minore) sarà imputata a conto economico per competenza come proventi finanziari (voce C16 – Altri proventi finanziari).

Effetti sul bilancio dell'acquirente "a pronti" (alias: venditore "a termine")

Le operazioni ed i valori che sono iscritti nel bilancio dell'acquirente a pronti sono, per quanto possibile, simmetrici rispetto al trattamento contabile previsto per il venditore a pronti.

Pertanto se l'operazione ha natura finanziaria, l'acquirente a pronti iscriverà un credito finanziario in contropartita alla somma corrisposta in sede di acquisto iniziale ed i relativi proventi finanziari per competenza.

Se invece l'operazione ha natura operativa, le rilevazioni contabili dell'acquirente a pronti sono differenti a seconda se l'operazione verte su un bene di natura finanziaria o di altra natura.

Se l'operazione verte su un bene di natura non finanziaria (ad es. un impianto) l'acquirente a pronti effettua le seguenti rilevazioni contabili:

- i mezzi finanziari utilizzati per l'acquisto iniziale saranno iscritti come crediti limitatamente alla parte corrispondente al prezzo pattuito per la futura retrocessione del bene;
- la parte corrisposta al venditore a pronti in relazione al godimento temporaneo del bene è iscritta tra i risconti attivi e rilasciata per competenza a conto economico (voce B8 – Costi per il godimento di beni di terzi).

Se l'operazione verte su un bene di natura finanziaria, l'acquirente a pronti iscriverà un credito finanziario nell'attivo dello stato patrimoniale mentre la differenza tra prezzo a pronti (maggiore) e prezzo a termine (minore) sarà imputata a conto economico per competenza come onere finanziario (voce C17 - Interessi e altri oneri finanziari).

Nota Integrativa della società che redigono il bilancio in forma ordinaria

Sia nella nota integrativa al bilancio del cedente che in quella del cessionario è illustrata l'operazione di vendita con obbligo di retrocessione ed i termini contrattuali relativi. L'articolo 2427 del codice civile richiede espressamente che sia indicato "*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*".

Gli articoli 2424 bis e 2425 bis del codice civile disciplinano il trattamento contabile delle operazioni di vendita con obbligo di retrocessione stabilendo che: "*Le attività oggetto di contratti di compravendita*

~~con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello Stato Patrimoniale del venditore” (articolo 2424 bis), e che “I proventi e gli oneri relativi ad operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine, ivi compresa la differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti, devono essere iscritti per le quote di competenza dell’esercizio” (articolo 2425 bis).~~

~~Infine, in termini di informativa in nota integrativa la norma prevede che venga illustrata “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” (articolo 2427, numero 6 ter).~~

~~Si ha un’operazione di vendita con obbligo di retrocessione allorché il contratto o la pattuizione stipulati tra le parti comportino il riacquisto da parte del venditore della cosa originariamente venduta ad una certa data e per un certo prezzo e quando tale pattuizione rende obbligatorio il riacquisto.²¹~~

~~In termini generali, poiché le pattuizioni tra le parti potrebbero assumere una varietà di forme, occorre determinare in concreto in quali casi la norma debba essere applicata. Il principio guida è quello secondo cui, indipendentemente dalle modalità contrattuali prescelte e tenendo conto di eventuali negozi collegati, l’operazione di cessione a pronti deve essere seguita da un’operazione a termine in senso inverso nella quale quantità, prezzo e data sono stabiliti *ex ante*.~~

~~Il trattamento previsto dalla norma novellata rappresenta un’applicazione del postulato della prevalenza della sostanza sulla forma: mantenere il bene “venduto” tra le attività del venditore è infatti il riconoscimento che non di vera e propria cessione si è trattato, ma di una temporanea perdita della titolarità del bene da parte del venditore.~~

~~Effetti sul bilancio del venditore “a pronti” (alias: acquirente “a termine”)~~

~~Regole particolari concernono le operazioni su attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine in cui i proventi e gli oneri rivenienti da tali operazioni, ivi compresa la differenza tra il prezzo a pronti e quello a termine, devono essere iscritti nel bilancio per la parte di competenza dell’esercizio.~~

~~È questa una delle innovazioni apportate dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6. Infatti con riferimento alle suddette operazioni, il novellato articolo 2424 bis, comma 5, comporta che le attività rimangano iscritte come tali nello stato patrimoniale del venditore a “pronti”, con conseguente iscrizione nel bilancio dell’acquirente a “pronti” del credito corrispondente; mentre i relativi proventi ed oneri, comprensivi della differenza tra il prezzo a termine e il prezzo a pronti, devono essere iscritti, per competenza, nel conto economico (articolo 2425 bis, comma 3) in particolare nelle voci 16 e 17. Qualora la natura dell’operazione non si configura come un finanziamento (ad esempio, prestito di un bene strumentale), né il bene è produttivo di proventi di natura finanziaria, la differenza tra i due prezzi va rilevata tra gli altri ricavi o gli oneri diversi di gestione (voci 5 e 14). In conseguenza di tale impostazione, gli~~

²¹ Non è assoggettata alla presente regola un’operazione nella quale il prezzo a termine sia quello corrente a quella data.

ammontari ricevuti dal venditore a titolo di anticipazione, dovranno essere rilevati come entrate di cassa con relativa contropartita ad un conto di debito acceso tra le passività a favore dell'acquirente.

Tale contratto, nella sostanza, può configurare un'operazione di finanziamento con la cessione temporanea di un bene, ovvero un "prestito" di un bene dietro deposito a titolo cauzionale di una somma di denaro.

Nella prima ipotesi (finanziamento), il venditore, nella veste di soggetto che riceve il finanziamento, quale corrispettivo della somma ricevuta riconoscerà all'acquirente (finanziatore) sia i diritti patrimoniali derivanti dalla temporanea titolarità del bene (ad esempio i frutti del bene di cui l'acquirente ha il godimento) che la differenza positiva tra prezzo a termine e prezzo a pronti. Nella seconda ipotesi (prestito del bene), il venditore, cioè il soggetto che presta il bene, riceve quale corrispettivo dell'"affitto" del bene la differenza positiva tra prezzo a pronti e prezzo a termine.

Ipotesi del finanziamento

Qualora l'operazione, nella sostanza, costituisca un finanziamento, il venditore procederà all'iscrizione della somma ricevuta in sede di vendita tra i debiti del passivo dello stato patrimoniale. A fine esercizio, inoltre, rileverà un rateo passivo per la quota di competenza dell'esercizio degli oneri finanziari pattuiti per il finanziamento ricevuto, pari alla differenza tra prezzo a termine (maggiore) e prezzo a pronti (minore). Attraverso il rateo si fa concorrere alla determinazione del reddito, lungo la durata del contratto, la remunerazione pattuita a termine per il finanziamento ricevuto.

Nella normalità dei casi, la ripartizione della differenza tra i prezzi a pronti e prezzo a termine avviene *pro rata temporis*; tuttavia possono verificarsi casi in cui tale metodo non sia adeguato.

Ad esempio, se il bene oggetto dell'operazione è uno strumento finanziario fruttifero, le componenti che influenzano la determinazione del prezzo a termine comprendono anche la valutazione dei frutti che tale bene produrrà durante il periodo contrattuale, e i frutti potrebbero essere di entità variabile di esercizio in esercizio.

Ipotesi del prestito di un bene

Qualora l'operazione, nella sostanza, costituisca un prestito di un bene, il corrispettivo ricevuto dal venditore in sede di vendita iniziale è ripartito nelle due sue componenti:

una parte, corrispondente al prezzo pattuito per il futuro riacquisto, che è iscritta al passivo patrimoniale e classificata tra gli altri debiti, con indicazione dell'importo esigibile oltre l'esercizio o meno a seconda della durata contrattualmente pattuita, e

una parte, corrispondente al corrispettivo ricevuto per il godimento temporaneo del bene concesso all'acquirente (pari alla differenza tra il prezzo pattuito per la "vendita" e quello pattuito per la retrocessione) che è iscritta tra i risconti passivi e ripartita nei diversi esercizi in base al principio della competenza temporale e/o economica, e le quote così risultanti imputate al conto economico del venditore.

~~Poiché l'attività oggetto della vendita con retrocessione rimane iscritta nel bilancio del venditore, nei casi in cui tale attività è costituita da un bene ammortizzabile, nel bilancio del venditore continueranno ad essere stanziati gli ordinari ammortamenti.~~

~~Pertanto, il prezzo di retrocessione terrà conto degli ammortamenti che dovranno essere stanziati durante tale periodo, così come se il bene in oggetto è un bene tangibile che produce frutti, di tali frutti si sarà tenuto conto nella determinazione del prezzo a termine. Iscrivendo nel bilancio del venditore le quote di competenza del provento o dell'onere derivante dal contratto di vendita con retrocessione, ne consegue che:~~

~~tali quote saranno un valore netto derivante da tutte le componenti di costo e di ricavo considerate nella determinazione dei prezzi, e quindi la loro classificazione nel conto economico sarà diversa da quella che si sarebbe avuta se il contratto in oggetto non fosse stato stipulato;~~

~~tali quote non necessariamente sono costanti nel tempo, ma sono determinate in base alle specificità del contratto che le ha generate.~~

COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

~~Di seguito~~~~Nell'Appendice~~~~è~~~~seguito~~ 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.

Le principali norme sono:

- articolo 2423 “Redazione del bilancio”
- articolo 2423-ter “Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico”
- articolo 2424 “Contenuto dello stato patrimoniale”
- articolo 2425 “Contenuto del conto economico”
- articolo 2427 “Contenuto della nota integrativa”
- articolo 2427-bis “Informazioni relative al ~~valore equo~~ “fair value” degli strumenti finanziari”
- articolo 2435-bis “Bilancio in forma abbreviata”
- articolo 2435 – ter “Bilancio delle Micro-imprese”;

Nella presente ~~Appendice~~~~capitolo~~ sono riportate anche le altre norme del codice civile, diverse dagli articoli 2427 e 2427-bis, che richiedono informazioni nella nota integrativa.

- Articolo 2423 “Redazione del bilancio”

“1. Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario 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. Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.

54. 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.

65. 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”.

– Articolo 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 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”.*

– Articolo 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) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;*
- d bis) altre imprese;*

2) crediti:

- a) verso imprese controllate;*
- b) verso imprese collegate;*
- c) verso controllanti;*
- d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;*
- d bis) verso altri;*

3) altri titoli;

- 4) strumenti finanziari derivati attivazioni 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;
- 5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- 54-bis) crediti tributari;
- 54-ter) imposte anticipate;
- 5 quater) 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;
- 3 bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
- 4) altre partecipazioni;
- 5) strumenti finanziari derivati attivi-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

2. — A) Patrimonio netto:

I - Capitale

I - Riserva da soprapprezzo delle azioni

~~II-I~~ - Riserve di rivalutazione

~~I-V~~ - Riserva legale

~~-V~~ - Riserve statutarie

~~V-I~~ - Riserva per azioni proprie in portafoglio

~~VI-I~~ - Altre riserve, distintamente indicate

VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

~~VII-I~~ - Utili (perdite) portati a nuovo

~~I-X~~ - Utile (perdita) dell'esercizio.

X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

Totale.

B) Fondi per rischi e oneri:

1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;

2) per imposte, anche differite;

3) strumenti finanziari derivati passivi;

~~4~~) 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;

11 bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo delle 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.~~

3.4. È 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".

– Articolo 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 ($\overline{A} - B$).

C) Proventi e oneri finanziari:

- 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
- 16) altri proventi finanziari:
 - a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime
 - 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 e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime
- 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 e passività 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;
 - d) di strumenti finanziari derivati;
- 19) svalutazioni:
 - a) di partecipazioni;
 - b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;
 - c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;
 - d) di strumenti finanziari derivati;-

Totale delle rettifiche (~~1~~8 - 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 (2_0 - ~~21~~):

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

~~202) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;~~

~~213) utile (perdite) dell'esercizio.~~

– Articolo 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) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di; ~~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, nonché controllanti e ~~a~~ imprese sottoposte al controllo di queste ultime sono distintamente indicati;

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) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionale ~~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, delle anticipazioni e dei crediti concessi ~~spettanti~~ agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto

di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;

16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;

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, i warrants, le opzioni 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”

22-quater) la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

22-quinquies) il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

22-sexies) il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

22-septies) la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

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”.

~~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”.~~

– Articolo 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, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;

b bis) gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il fair value non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato;

b ter) le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto;

b quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

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 verificano 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”.~~

– Articolo 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. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario.

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), D18(d);

voci D19(a), D19(b), D19(c), D19(d);

~~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.~~

~~45. Fermo restando le indicazioni richieste dal terzo, quarto e quinto comma dell'articolo 2423, dal secondo e quinto comma dell'articolo 2423-ter, dal secondo comma dell'articolo 2424, dal primo comma, numeri 4) e 6), dell'articolo 2426, Nella nota integrativa ~~fornisce~~sono omesse le indicazioni richieste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 1), 2), 6), per quest'ultimo limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica, 8), 9), 13), 15), per quest'ultimo anche omettendo la ripartizione per categoria, 16), 22-bis), 22-ter), per quest'ultimo anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici, 22-
quater), 22)sexies), per quest'ultimo anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato, nonché 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 dal primo comma 1 dell'art. 2427-bis, numero 1); le indicazioni richieste dal n. 6) dell'art. 2427 sono riferite all'importo globale dei debiti iscritti in bilancio.~~

~~65. 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 con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione limitare alla natura e all'obiettivo economico le informazioni richieste ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 2"2-ter".~~

~~67. 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.~~

~~7. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'articolo 2426, hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale.~~

~~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".~~

– Articolo 2435-ter "Bilancio delle micro imprese"

"1. Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435- bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

2. Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis.

3. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

1) del rendiconto finanziario;

2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);

3) della relazione sulla gestione: quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.

4. Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell'articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell'articolo 2426.

5. Le società che si avvalgono delle esenzioni previste del presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o 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’articolo 2361 “*Partecipazioni*”, comma 2, 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’articolo 2423-bis “*Principi di redazione del bilancio*”, comma 2, 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’articolo 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” (comma 1, 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” (comma 1, 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 riferito alla data di acquisizione o 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” (comma 1, numero 4, 2° capoverso);
- ~~“Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell’avviamento 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”~~ (comma 1, 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” (comma 1, numero 10);

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

- L’articolo 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’articolo 2447-decies “Finanziamento destinato ad uno specifico affare”, comma 8, 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’articolo 2490 “Bilanci in fase di liquidazione”, stabilisce:

- al comma 3 che *“Nella nota integrativa i liquidatori debbono indicare e motivare i criteri di valutazione adottati”*;
- al comma 5 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’articolo 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’articolo 2504-bis *“Effetti della fusione”*, comma 4, 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’articolo 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”.

Libro V “Del lavoro”, Titolo X “Della disciplina della concorrenza e dei consorzi”

Capo II Dei consorzi per il godimento della produzione e degli scambi

Nella Sezione II-e II - *Dei consorzi con attività esterna*

– L'articolo 2615-bis “*Situazione patrimoniale*” stabilisce che:

- “1. 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.
2. Alle persone che hanno la direzione del consorzio sono applicati gli articoli 2621 n. 1, e 2626.
3. Negli atti e nella corrispondenza del consorzio devono essere indicati la sede di questo, l'ufficio del registro delle imprese presso il quale esso è iscritto e il numero di iscrizione”.

Nella Sezione II-bis - *Società consortili*

– L'articolo 2615-ter “*Società consortili*” prevede che:

- “1. Le società previste nei Capi III e seguenti del Titolo V possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602.
2. In tal caso l'atto costitutivo può stabilire l'obbligo dei soci di versare contributi in denaro”.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Tali considerazioni hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte contabili fatte dall'OIC e non sono parte integrante dell'OIC 12.

La versione finale delle motivazioni alla base delle decisioni assunte ovviamente terrà conto degli esiti della consultazione.

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 12 per tenere conto delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE.
2. La principale modifica apportata al principio contabile OIC 12 in conseguenza delle modifiche legislative ha riguardato l'eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria. Ciò ha comportato la ricollocazione degli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) nelle voci di conto economico ritenute appropriate, quando è stato possibile identificare *ex ante*, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione. Per gli oneri e proventi straordinari indicati nell'OIC 12 (versione 2014) per cui non è stato possibile identificare *ex ante* una classificazione sarà il redattore del bilancio, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, ad individuare la corretta classificazione.

Di seguito si riporta la tabella di riepilogo del trattamento contabile previsto nel nuovo OIC 12 delle fattispecie di costo e ricavo straordinarie *ex* OIC 12 (versione 2014).

<u>N°</u>	<u>OIC 12 versione 2014</u>	<u>OIC 12 versione 2016</u>
	<u>Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda ossia:</u>	
<u>1</u>	<u>oneri di ristrutturazioni aziendali</u>	<u>La fattispecie può determinare la rilevazione di costi che hanno tipologia diversa tra cui, ad esempio, costi di ristrutturazione legati al personale oppure accantonamenti generici. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</u>
<u>2</u>	<u>componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito</u>	<u>La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16 d) <i>proventi diversi dai precedenti</i>.</u>
<u>3</u>	<u>plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 <i>altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei</i></u>

N°	OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
		<u>contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</u>
4	<u>plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati</u>	<p><u>La cessione di partecipazioni e titoli a reddito fisso genera componenti di reddito di tipo finanziario. Pertanto tali componenti sono stati inclusi nelle voci:</u></p> <p><u>C 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;</u></p> <p><u>C16 b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;</u></p> <p><u>C 17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti</u></p>
5	<u>plusvalenze e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</u>
6	<u>plusvalenze o minusvalenze derivanti da espropri o nazionalizzazioni di beni</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</u>
7	<u>Plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio e B14 oneri diversi di gestione.</u>
8	<u>Plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria</u>	<u>Le svalutazioni e le rivalutazioni possono riferirsi a poste di bilancio di tipologia diversa (es partecipazioni, titoli, magazzino). Pertanto non essendo possibile individuare ex ante una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</u>
	<u>Sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa ossia:</u>	

N°	<u>OIC 12 versione 2014</u>	<u>OIC 12 versione 2016</u>
9	<u>furti e ammanchi di beni (disponibilità finanziarie, 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);</u>	<p><u>I furti e gli ammanchi possono riferirsi a beni di tipologia diversa (ad es. disponibilità finanziarie, beni di magazzino e cespiti vari). Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</u></p> <p><u>I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</u></p>
10	<u>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);</u>	<p><u>Le perdite o i danneggiamenti possono riferirsi a beni di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</u></p> <p><u>I rimborsi assicurativi sono stati inclusi nella voce A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</u></p>
11	<u>liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A5;</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nella voce A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</u>
12	<u>oneri per multe, ammende e penalità originate da eventi estranei alla gestione, imprevedibili ed occasionali;</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nella voce B14 oneri diversi di gestione.</u>
13	<u>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.;</u>	<u>Gli oneri da cause e controversie possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</u>
14	<u>perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre, qualora abbiano natura straordinaria;</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci B14 oneri diversi di gestione e A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</u>
15	<u>indennità varie per rotture di contratti.</u>	<u>Le indennità varie per rotture di contratti possono riferirsi a fattispecie di tipologia diversa. Pertanto non essendo possibile individuare <i>ex ante</i> una voce</u>

N°	OIC 12 versione 2014	OIC 12 versione 2016
		<u>univoca in cui classificare tali poste, si rinvia al redattore del bilancio.</u>
<u>16</u>	<u>Imposte relative ad esercizi precedenti.</u>	
	<p><u>Per espressa previsione di legge, sono iscritte alla voce E21 (oneri straordinari), in apposita sottovoce, tutte le imposte (dirette ed indirette) relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi). Queste imposte possono derivare, ad esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica, ed altre situazioni di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria. La loro contropartita patrimoniale può essere costituita dalla voce B2 (Fondo per imposte, anche differite) o dalla voce D12 (debiti tributari), a seconda delle caratteristiche della passività (cfr. OIC 19 "Debiti").</u></p> <p><u>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.</u></p>	<p><u>Gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza positiva o negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati nella voce <i>20 imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate.</i></u></p> <p><u>Gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti, compresi i relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), e la differenza negativa derivante dalla definizione di un contenzioso a fronte di cui era stato stanziato un fondo, sono stati classificati per analogia agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente nella voce <i>B14 oneri diversi di gestione.</i> La differenza positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è stata classificata nella voce <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i></u></p>
<u>19</u>	<u>OIC 12 pf 51 f. Devono essere, invece, rilevati alla voce E20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).</u>	<u>Tali componenti sono stati inclusi nelle voci <i>A5 altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.</i></u>

3. L'eliminazione della distinzione tra attività ordinaria e attività straordinaria prevista dal D.lgs. 139/2015 ha comportato anche un riesame della distinzione tra attività caratteristica ed accessoria. E' stato deciso di mantenere tale distinzione, non espressamente prevista dal codice civile, nonostante sia difficile operare standardizzazioni delle singole realtà aziendali, in quanto tale distinzione permette, dal lato dei ricavi, di distinguere i componenti che devono essere classificati nelle voci A1) Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi

e A5) Altri ricavi e proventi. In particolare questa distinzione chiarisce che nella voce A1 vengano iscritti i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività caratteristica e nella voce A5 vengano iscritti quei componenti positivi di reddito che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come aventi natura accessoria. Diversamente, dal lato dei costi, tale distinzione non può operare in quanto il criterio classificatorio del conto economico normativamente previsto, è quello per natura.

4. Il secondo intervento maggiormente significativo ha riguardato l'eliminazione dell'**Appendice B** (Le semplificazioni previste per il bilancio in forma abbreviata) **Appendice C** (Informativa sugli strumenti finanziari partecipativi) **Appendice F** (Informativa sull'attività di direzione e coordinamento di società) e **Appendice G** (Informativa relativa a operazioni con parti correlate e accordi fuori bilancio) ed il ricollocamento delle stesse all'interno del principio esclusivamente per la parte attinente la redazione del bilancio. Così facendo il capitolo dedicato alla nota integrativa assume una caratterizzazione più appropriata rispetto al set degli altri principi contabili. Infatti le informazioni da rendere in nota integrativa disciplinate nell'OIC 12 hanno carattere residuale (es. numero medio dei dipendenti) o trasversale (es. parti correlate) rispetto agli altri principi contabili che danno indicazioni sull'informativa da rendere in merito alle singole voci di bilancio. In tale ottica nella presente versione dell'OIC 12 sono state commentate le novità, introdotte al comma 1 dell'articolo 2427 del codice civile dal d.lgs. 139, solo quando non già trattate in un altro principio contabile nazionale (eg l'articolo 2427, comma 1, numero 9 relativo all'informativa da rendere in nota integrativa in materia di impegni e garanzie è stato commentato nel presente principio, mentre l'articolo 2427, comma 1, numero 22 quater relativo all'informativa da rendere in nota integrativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio è stato commentato nell'OIC 29).

Si segnala che è ancora in corso di approfondimento la declinazione delle previsioni di cui all'articolo 2427, comma 1, numero 13, del codice civile che richiede di indicare in nota integrativa "l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali".

L'**Appendice D** (Operazioni di locazione finanziaria e compravendita (leasing e sale/lease back)) e **Appendice E** (Operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione) data la loro rilevanza sono state riviste e mantenute a corredo dell'OIC 12.

Con riferimento all'appendice D relativa alla locazione finanziaria, va osservato come il legislatore non abbia introdotto una nuova specifica disciplina contabile sul tema. La relazione al D.lgs. 139 precisa sul punto che "si è ritenuto ... preferibile mantenere l'attuale impianto normativo in attesa che si definisca il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si possa, quindi, riorganizzare la materia in modo complessivo". Lo IASB ha infatti emanato un nuovo principio contabile in tema di locazione finanziaria, l'IFRS 16, che sostituirà lo IAS 17, attualmente in fase di omologazione dall'Unione Europea. Alla luce di tale scelta legislativa si è pertanto mantenuta nell'appendice D la disciplina contabile prevista nella precedente versione dell'OIC 12.

5. Con riferimento alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (*ex* articolo 2435-*bis* c.c.) e alle micro-imprese (*ex* articolo 2435-*ter* c.c.) sono stati introdotti appositi paragrafi per la disciplina degli schemi e della composizione del bilancio d'esercizio.
6. Sono stati inoltre introdotti dei paragrafi per disciplinare il contenuto delle voci C16 e C17 qualora le società non applichino il costo.