

RATIO

IN TASCA

I manuali del Sistema Ratio

2023

PRINCIPI CONTABILI

SistemaRATIO

Centro Studi Castelli Srl

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

PRINCIPI CONTABILI
INTERNAZIONALI CORRELATI**Inquadramento****Introduzione**Il ruolo dell'Organismo Italiano di contabilità e i suoi principi contabili *p. ...*Confronto tra i principi contabili nazionali e internazionali (IAS/IFRS) *p. ...*OIC 11 - Finalità e postulati del bilancio d'esercizio *p. ...*Le configurazioni del bilancio a seguito delle modifiche intervenute nel 2016 *p. ...*OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio *p. ...*

Conceptual Framework
IFRS 1
(Principi contabili internazionali)

p. ...
p. ...

IAS 1 *p. ...*
IAS 24 *p. ...*

I principi contabiliOIC 2 - Patrimonio e finanziamenti destinati ad uno specifico affare *p. 11*OIC 4 - Fusione e scissione *p. 52*OIC 5 - Bilanci di liquidazione *p. 76*OIC 8 - Quote di emissione di gas a effetto serra *p. 123*OIC 9 - Svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali *p. 133*OIC 10 - Rendiconto finanziario *p. 140*OIC 13 - Rimanenze di magazzino *p. 200*OIC 14 - Disponibilità liquide *p. 219*OIC 15 - Crediti *p. 222*OIC 16 - Immobilizzazioni materiali *p. 235*OIC 17 - Bilancio consolidato *p. 266*OIC 18 - Ratei e risconti *p. 294*OIC 19 - Debiti *p. 299*OIC 20 - Titoli di debito *p. 308*OIC 21 - Partecipazioni e azioni proprie *p. 315*OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione *p. 329*OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali *p. 348*OIC 25 - Imposte sul reddito *p. 373*OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera *p. 383*OIC 28 - Patrimonio netto *p. 388*OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio *p. 399*OIC 30 - Bilanci intermedi *p. 406*OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto *p. 413*

→

→

→

→

→

→

→

→

→

→

→

→

*p. 71**p. 139**p. 147**p. 214**p. 234**p. 248**p. 257**p. 264**p. 341**p. 365**p. 381**p. 427*

Indice sistematico

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

**PRINCIPI CONTABILI
INTERNAZIONALI CORRELATI**

I principi contabili (segue)

OIC 32 - Strumenti finanziari derivati	<i>p. ...</i>
OIC 33 - Passaggio ai principi contabili nazionali	<i>p. ...</i>
OIC 34 - Ricavi	<i>p. ...</i>
OIC 35 - ETS	<i>p. ...</i>

Parola chiave	Tematica	Riferimento principio contabile
Affare	Principi nazionali	OIC 2
Aggregazione	Principi internazionali - IFRS 3	OIC 4
Ammortamento	Principi nazionali	OIC 16, OIC 24
	Principi internazionali - IAS 16	OIC 16
	Principi internazionali - IAS 38	OIC 24
Attività finanziaria	Principi internazionali - IAS 32	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 39	OIC 32
Avviamento	Principi nazionali	OIC 24
Azione propria	Principi nazionali	OIC 21
Bilancio	Principi nazionali	OIC 11, OIC 12, OIC 17, OIC 30
	Principi internazionali - IAS 1	OIC 12
	Principi internazionali - IFRS 1	OIC 11
Bilancio consolidato	Principi nazionali	OIC 17
Bilancio di liquidazione	Principi nazionali	OIC 5
Bilancio intermedio	Principi nazionali	OIC 30
Brevetto	Principi nazionali	OIC 24
Capitale sociale	Principi nazionali	OIC 28
Cash pooling	Principi nazionali	OIC 14
Cessione del credito	Principi nazionali	OIC 15
Commessa	Principi nazionali	OIC 23
	Principi internazionali - IAS 11	OIC 23
Continuità aziendale	Principi nazionali	OIC 5, OIC 11
Conto economico	Principi nazionali	OIC 12, OIC 17
	Principi internazionali - IAS 1	OIC 12
	Principi internazionali - IFRS 1	OIC 11
Contratto derivato	Principi nazionali	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 32	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 39	OIC 32
Contributo conto impianto	Principi nazionali	OIC 16
Costo impianto ampliamento	Principi nazionali	OIC 24
Credito	Principi nazionali	OIC 15
	Principi internazionali - IAS 32 - 39	OIC 15
Debito	Principi nazionali	OIC 19
Disponibilità liquida	Principi nazionali	OIC 14
	Principi internazionali - IAS 32	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 39	OIC 32
Dividendo	Principi nazionali	OIC 21
Errore contabile	Principi nazionali	OIC 29
ETS	Principi nazionali	OIC 35
Fair value	Principi nazionali	OIC 32

Finanziamento	Principi nazionali	OIC 2, OIC 19
Fondo oneri	Principi nazionali	OIC 31
Fondo rischi	Principi nazionali	OIC 31
Fondo svalutazione credito	Principi nazionali	OIC 15
Fondo Tfr	Principi nazionali	OIC 31
	Principi internazionali - IAS 19	OIC 31
Fusione	Principi nazionali	OIC 4
Immobile non strumentale	Principi internazionali - IAS 40	OIC 16
Immobilizzazione immateriale	Principi nazionali	OIC 9, OIC 24
	Principi internazionali - IAS 36	OIC 9
	Principi internazionali - IAS 38	OIC 24
Immobilizzazione materiale	Principi nazionali	OIC 9, OIC 16
	Principi internazionali - IAS 36	OIC 9
Impianto	Principi internazionali - IAS 16	OIC 16
Imposta dell'esercizio	Principi nazionali	OIC 25
	Principi internazionali - IAS 12	OIC 25
Informativa di bilancio	Principi internazionali - IAS 24	OIC 12
Lavoro in corso	Principi nazionali	OIC 23
	Principi internazionali - IAS 11	OIC 23
Leasing	Principi internazionali - IFRS 16	OIC 16
Licenza	Principi nazionali - IAS 38	OIC 24
Liquidazione societaria	Principi nazionali	OIC 5
Macchinario	Principi internazionali - IAS 16	OIC 16
Magazzino	Principi nazionali	OIC 13
	Principi internazionali - IAS 2	OIC 13
Marchio	Principi nazionali	OIC 24
Nota integrativa	Principi nazionali	OIC 12
	Principi internazionali - IAS 1	OIC 12
Onere pluriennale	Principi nazionali	OIC 24
Opera dell'ingegno	Principi nazionali - IAS 38	OIC 24
Operazione straordinaria	Principi nazionali	OIC 3
Parte correlata	Principi internazionali - IAS 24	OIC 12
Partecipazione	Principi nazionali	OIC 21
Passività finanziaria	Principi internazionali - IAS 32	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 39	OIC 32
Patrimonio destinato	Principi nazionali	OIC 2
Patrimonio netto	Principi nazionali	OIC 28
	Principi internazionali - IFRS 1	OIC 11
Perdita di esercizio	Principi nazionali	OIC 25, OIC 28
Perdita di valore	Principi nazionali	OIC 9
	Principi internazionali - IAS 36	OIC 9
Postulato	Principi nazionali	OIC 11
	Principi internazionali - IAS 1	OIC 12
Prestito obbligazionario	Principi nazionali	OIC 19
Rateo	Principi nazionali	OIC 18
Rendiconto finanziario	Principi nazionali	OIC 10
	Principi internazionali - IAS 7	OIC 10
Ricavi	Principi nazionali	OIC 34

Ricerca e sviluppo	Principi nazionali - IAS 38	OIC 24
Rimanenza	Principi nazionali	OIC 13
	Principi internazionali - IAS 2	OIC 13
Risconto	Principi nazionali	OIC 18
Riserva	Principi nazionali	OIC 28
Ristrutturazione del debito	Principi nazionali	OIC 19
Schema di bilancio	Principi nazionali	OIC 12, OIC 17
	Principi internazionali - IAS 1	OIC 12
Scissione	Principi nazionali	OIC 4
Stato patrimoniale	Principi nazionali	OIC 12, OIC 17
	Principi internazionali - IAS 1	OIC 12
Stima	Principi nazionali	OIC 9, OIC 29
Strumento derivato	Principi nazionali	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 32	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 39	OIC 32
Strumento finanziario	Principi nazionali	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 32	OIC 32
	Principi internazionali - IAS 39	OIC 32
Svalutazione	Principi nazionali	OIC 9
	Principi internazionali - IAS 36	OIC 9
Titolo di debito	Principi nazionali	OIC 20
Valuta estera	Principi nazionali	OIC 26

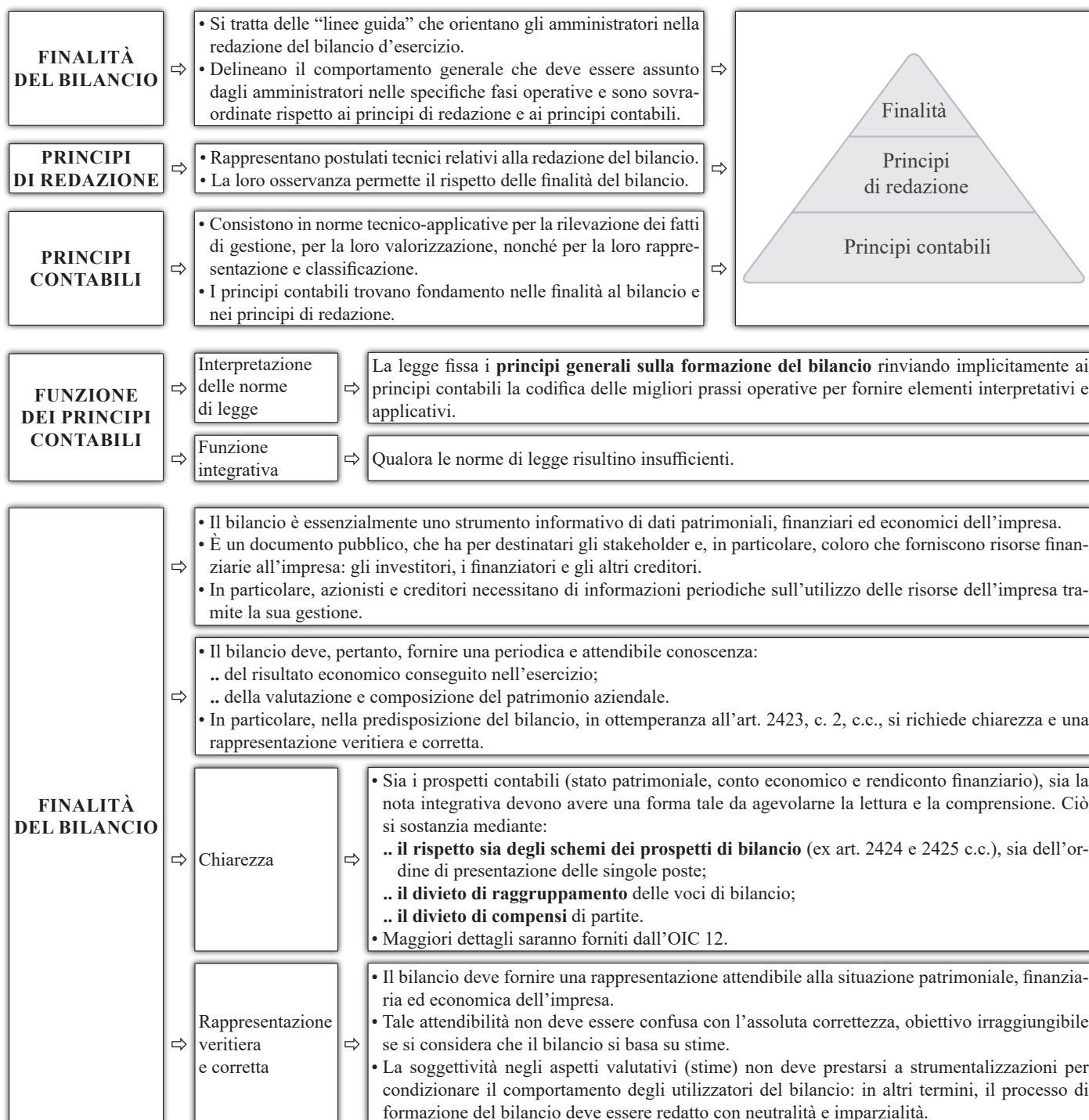
OIC 11

Principi nazionali

FINALITÀ E POSTULATI
DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

Il bilancio è una rappresentazione strutturata della situazione patrimoniale finanziario ed economico di un'impresa, il cui scopo è fornire informazioni utili per una vasta gamma di suoi utilizzatori per l'assunzione di decisioni di carattere economico. Il bilancio, inoltre, espone i risultati della gestione delle risorse affidate alla direzione aziendale. Il principio contabile nazionale OIC 11 ha un contenuto generale ed espone le finalità del bilancio di esercizio e i

suoi principali postulati, applicabili alla generalità delle imprese; contiene, perciò, i fondamentali riferimenti per la formazione del bilancio, affinché possa assolvere la sua peculiare funzione informativa. Con l'entrata in vigore del D. Lgs. 139/2015 sono variati alcuni principi alla base del bilancio (si pensi, ad esempio, al principio della rilevanza). L'Organismo italiano di contabilità ha, pertanto, aggiornato tale principio recependo tali modifiche.



POSTULATI
DI BILANCIO

Artt. 2423, 2423-bis
e 2423-ter c.c.

- Per il corretto perseguimento delle finalità del bilancio (chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta) è necessario attenersi ai c.d. **principi di redazione**, anche noti come postulati del bilancio.
- L'OIC ha provveduto a declinare tali postulati nella predisposizione dei suoi singoli principi contabili.
- Di seguito è proposta una distinzione dei principali.

⇒ Prudenza

- Tale principio (**art. 2423-bis c.c.**) presuppone cautela nelle stime caratterizzate da incertezza.
- Il principio di prudenza impone che si possano **indicare esclusivamente gli utili (e le attività) effettivamente realizzati** alla data di chiusura dell'esercizio e non quelli "sperati", mentre per quanto riguarda le perdite (e le relative passività) devono essere rilevate anche quando sono probabili (rischi) alla chiusura dell'esercizio.
- Tale approccio genera, quindi, un'asimmetria di trattamento che, però, trova giustificazione nella tutela dei destinatari del bilancio.

Esempi

- Le **imposte anticipate** possono essere iscritte solo se si è ragionevolmente certi del loro recupero, mentre la **fiscaltà differita** è sempre rilevata qualora presente (**OIC 25**).
- **Perdite potenziali**, se probabili, sempre iscritte nel "Fondo rischi e oneri".
- Gli **utili potenziali**, ancorché probabili, mai rilevabili; possono essere rilevati solo in presenza di ragionevole certezza (**OIC 31**).

Eccezioni

Variazioni positive/negative del fair value degli strumenti finanziari, utili e perdite su cambi non realizzati.

⇒ Continuità
aziendale

- In sede di predisposizione del bilancio la direzione aziendale è obbligata a effettuare una valutazione prospettica circa la capacità dell'impresa di continuare a operare come complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito in un **prevedibile arco temporale di almeno 12 mesi**.
- Tale presupposto condiziona drasticamente i criteri valutativi, contrapponendo la valorizzazione dell'impresa come strumento per la creazione di valore rispetto a quella di mero coacervo di singoli beni da liquidare (**OIC 5**).
- Qualora fossero riscontrate significative incertezze in merito a tale capacità, in nota integrativa dovranno essere fornite informazioni circa i fattori di rischio, le assunzioni effettuate e le incertezze identificate.
- Dovranno, inoltre, essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative tali incertezze.

⇒ Presenza del presupposto
di **continuità aziendale**.

Valutazione secondo i **criteri utilizzati per le imprese in funzionamento**.

Nei prossimi 12 mesi non vi sono ragionevoli alternative alla **cessazione dell'attività**, ma la circostanza non è ancora accertata ai sensi degli artt. 2485 e 2484 c.c.

Valutazione nella prospettiva della continuità secondo i criteri utilizzati per le imprese in funzionamento, ma **tenendo conto del limitato orizzonte temporale residuo** (revisione vita utile immobilizzazioni, stima del valore recuperabile, recuperabilità imposte anticipate).

⇒ Accertamento (artt. 2485 e 2484 c.c.) di una **causa di scioglimento** dopo la chiusura dell'esercizio.

Predisposizione del bilancio **senza il presupposto della continuità, ma con criteri valutativi di funzionamento**.

POSTULATI DI BILANCIO (segue)



Rappresentazione
sostanziale



- Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi destinatari e fornire una rappresentazione veritiera e corretta degli eventi di gestione è necessario determinare e comprendere gli aspetti sostanziali alla base di ognuno di tali eventi e non solo i suoi aspetti formali.
- A tal fine occorre che gli eventi, dopo attento esame dei termini contrattuali delle transazioni, siano contabilizzati e valorizzati in funzione della sostanza delle operazioni.

Esempio - Pronti contro 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 rinvenienti 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 (innovazione apportata dal D.Lgs. 17.01.2003, n. 6).
- **L'art. 2424-bis, c. 5 c.c.** prevede che le attività rimangano iscritte 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, in particolare nelle voci 16 e 17. Qualora, invece, la natura dell'operazione non si configuri come un finanziamento (esempio: prestito di un bene strumentale) né il bene sia produttivo di proventi di natura finanziaria, la differenza tra i due prezzi sarà rilevata tra gli altri ricavi o gli oneri diversi di gestione (voci 5 e 14). In conseguenza di tale impostazione, gli importi 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.



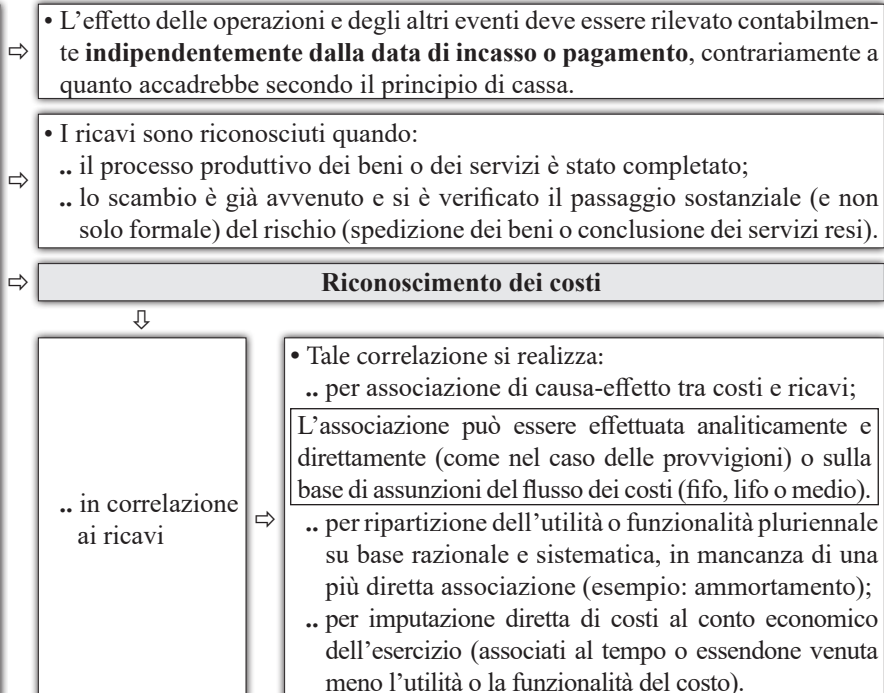
- La necessità di conoscere la sostanza economica dell'operazione o fatto di gestione comporta l'esigenza di individuare non solo le caratteristiche dell'evento isolato, bensì anche quelle relative a eventi e operazioni a esso correlate o correlabili, il cui insieme concorre a determinare l'unitarietà dell'operazione negli aspetti sostanziali.
- Occorre, altresì, considerare gli **aspetti formali (contrattuali e giuridici)** per le eventuali limitazioni imposte dalla vigente legislazione, quali:
 - .. norme civilistiche e/o fiscali che possono rendere opportuna una specifica contabilizzazione differente da quella basata sulla sostanza economica dell'operazione.
 - .. norme civilistiche che impongono la rilevazione dell'operazione in base agli aspetti formali ma non impediscono che la sostanza dell'operazione possa altrimenti essere riflessa contabilmente.
- Si devono indicare nella nota integrativa tutti gli elementi e i dati (informazioni complementari) atti a esprimerla.
- Effetti dell'operazione trattati secondo la sostanza economica.
- Fornire le necessarie informazioni nella nota integrativa.

Esempio

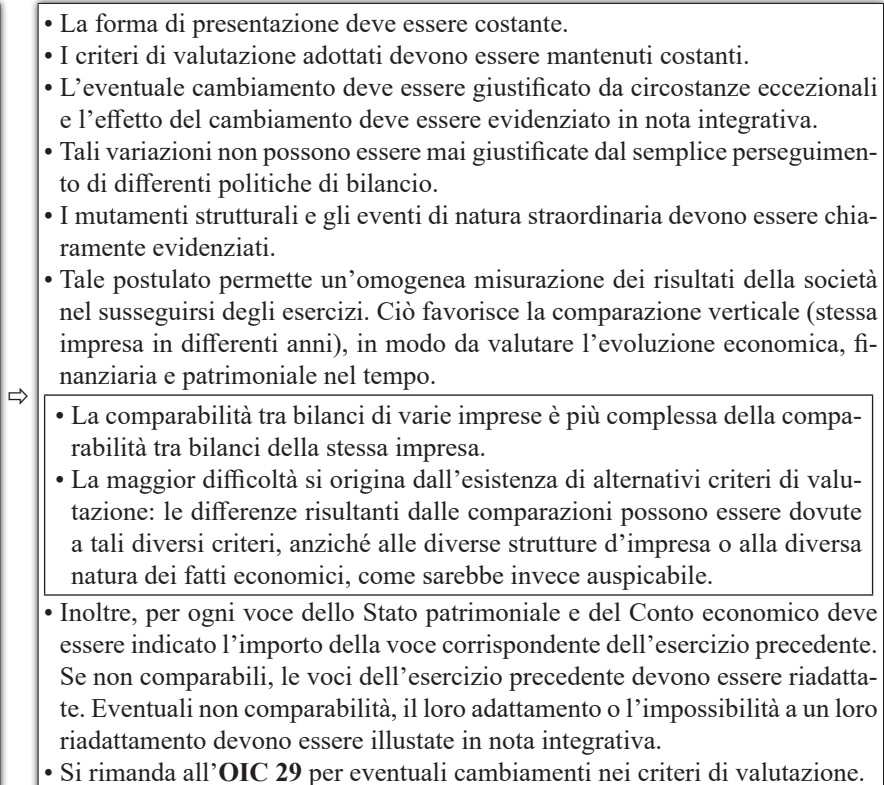
L'operazione di vendita («sale») e concomitante retrolocazione con una operazione di leasing finanziario («lease back») costituisce da un punto di vista sostanziale un'operazione di finanziamento; in tal caso occorre rilevare contabilmente la vendita, in quanto il sottostante negozio giuridico non può essere ignorato, rilevando, tuttavia, il differimento della plusvalenza che è accreditata a conto economico gradualmente, sulla durata del contratto di leasing (o sulla vita utile del cespite secondo le varie fattispecie), come è invece richiesto dalla metodologia del leasing finanziario.

**POSTULATI
DI BILANCIO
(segue)**

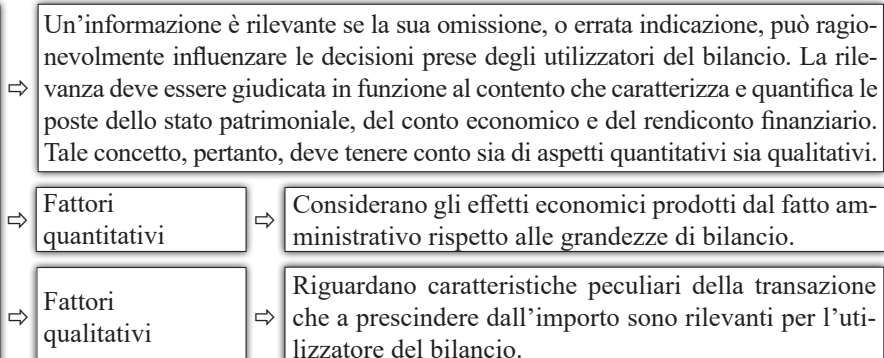
⇒ Competenza



⇒ Costanza nei criteri e comparabilità



⇒ Rilevanza





POSTULATI DI BILANCIO (segue)



Rilevanza



- **L'art. 2423, c. 4 c.c.** consente di non rispettare gli obblighi 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.
- L'applicazione del principio di rilevanza deve essere sempre motivato in nota integrativa; ciò permetterà all'utilizzatore del bilancio di valutare il comportamento degli amministratori.

Esempio

Disapplicazione della valutazione del **costo ammortizzato** per crediti e debiti di durata inferiore a 12 mesi.

BILANCI INTERMEDI

La caratteristica che principalmente contraddistingue i bilanci intermedi, rispetto al bilancio d'esercizio, è costituita dal differente orizzonte temporale di riferimento: essi, infatti, offrono una rappresentazione riferita a una data che cade all'interno dell'esercizio, anziché al termine dello stesso. I bilanci intermedi devono essere redatti con chiarezza e rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione

patrimoniale e finanziaria della società, nonché il risultato economico dell'esercizio. I bilanci intermedi devono essere predisposti utilizzando le stesse regole per la formazione del bilancio d'esercizio, tutte salve le particolarità di redazione legate all'evento specifico per il quale è richiesto. Ciò equivale a considerare il periodo contabile intermedio come un autonomo esercizio, sebbene di durata inferiore a 12 mesi.

FINALITÀ
DEL PRINCIPIO

- Identificare la composizione e il contenuto minimo dei bilanci intermedi.
- Definire i principi contabili per la presentazione e la redazione dei bilanci intermedi.
- **È rivolto alla generalità delle imprese.**
- **Non riguarda:**
 - .. gli aspetti particolari regolamentati da specifiche normative (enti creditizi e finanziari, imprese assicurative, fiduciarie, di pubblici servizi, ecc.).
 - .. i bilanci annuali redatti in fase di liquidazione ex 2490 c.c. e, più in generale, i bilanci straordinari.

SITUAZIONI
CHE POSSONO
RICHIEDERNE
LA REDAZIONE

- Eventi particolari eccezionali espressamente disciplinati e richiesti dal Codice civile.
- Utilità d'informazione.
- Esigenza di dare pubblicità dell'andamento aziendale in corso d'anno.



- Riduzione del capitale sociale per perdite.
- Riduzione volontaria del capitale sociale.
- Emissione di prestito obbligazionario.
- Distribuzione di acconti sui dividendi.
- Aumento gratuito del capitale sociale mediante imputazione di riserve.
- Acquisto di azioni proprie.
- Delibere di fusione e scissione.
- Redatti per utilità o convenienza dell'imprenditore.

CRITERI
DI
RAPPRESENTAZIONE

È possibile aggregare alcune voci, purché tale aggregazione non alteri significativamente l'intelligibilità dei prospetti.



Stato
patrimoniale



L'aggregazione massima è costituita almeno dalle voci precedute da numeri romani.



Schema art.
2424 c.c.



Conto
economico



L'aggregazione massima è costituita almeno dalle voci precedute da numeri arabi.



Schema art.
2425 c.c.



Nota
illustrativa



- Il contenuto può essere ridotto anche in misura sostanziale rispetto a quanto previsto per la nota integrativa.
- Devono essere incluse quelle informazioni ritenute essenziali per non fuorviare il lettore del bilancio.

OPERAZIONI
AZIENDALI
PARTICOLARI

Trasformazioni,
conferimenti,
liquidazioni,
ecc.



I bilanci allo scopo redatti prevedono criteri di formazione e valutazione diversi dai bilanci d'esercizio.



Non trattati dall' OIC 30.

BILANCI INTERMEDI NELLE VARIE IPOTESI DI REDAZIONE

RIDUZIONE DEL CAPITALE PER PERDITE	⇒	Causa del bilancio	⇒	Riduzione del capitale sociale di oltre 1/3 in conseguenza di perdite ex art. 2446 c.c. (Spa) e art. 2482 bis (Srl).	⇒	• Perdite accumulate risultanti dalle voci VIII e IX della classe A) del Passivo, al netto delle riserve, superiori a 1/3 del capitale sociale. _____ ovvero _____ • Patrimonio netto inferiore ai 2/3 del capitale sociale.
	⇒	Documenti da predisporre	⇒	• Situazione patrimoniale aggiornata • Relazione dell'organo amministrativo. • Osservazioni del Collegio sindacale o del Comitato per il controllo sulla gestione.		
	⇒	Situazione patrimoniale	⇒	Si ritiene che debba essere composta da stato patrimoniale e conto economico redatti secondo le norme che sovrintendono alla presentazione e valutazione del bilancio d'esercizio.	⇒	• Particolare attenzione deve essere posta alle prospettive della "continuità aziendale", in carenza delle quali devono essere presi in considerazione criteri di valutazione diversi da quelli di funzionamento. • L'esistenza di perdite, sebbene rilevanti, non può far presumere, di per sé, la perdita del presupposto cd. "going concern" (continuità aziendale).
	⇒	Capitale ridotto sotto il minimo	⇒	• Tale disciplina trova applicazione anche nell'ipotesi di riduzione per perdite del capitale sotto il minimo legale. Tale perdita deve avere eroso oltre 1/3 preventivamente il capitale. • Le disposizioni ex artt. 2447 (Spa) e 2482 ter (Srl) richiedono pertanto la presenza di entrambe queste circostanze. • Tale scenario è da ritenersi di maggiore gravità rispetto al precedente (artt. 2446 e 2482-bis c.c.).		
RIDUZIONE VOLONTARIA DEL CAPITALE SOCIALE	⇒	Delibera di riduzione del capitale sociale	⇒	Può essere eseguita soltanto trascorsi 90 giorni dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese, salva l'opposizione, entro tale termine, dei creditori.	⇒	Il tribunale, quando ritenga infondato il pericolo di pregiudizio per i creditori, oppure la società abbia prestato idonea garanzia, dispone l'esecuzione, nonostante l'opposizione (art. 2445, c. 4 c.c.).
	⇒	Modalità	⇒	• La riduzione del capitale può avvenire mediante .. liberazione dei soci dall'obbligo dei versamenti ancora dovuti; .. rimborso del capitale ai soci, nei limiti ammessi dagli artt. 2327 e 2413 c.c.; .. acquisto e successivo annullamento di azioni proprie.		
	⇒	Limiti	⇒	La riduzione deve essere effettuata in modo che le azioni proprie, dopo la riduzione, non eccedano la decima parte del capitale (OIC 20).		
	⇒	Situazione patrimoniale	⇒	Non è necessario procedere alla redazione di un bilancio infrannuale, ma l'assemblea dei soci può richiedere una circostanziata relazione, che è opportuno corredare con una situazione patrimoniale aggiornata.		
PRESTITI OBBLIGAZIONARI Art. 2410 c.c.	⇒	Limiti	⇒	Spa e Sapa possono emettere obbligazioni al portatore o nominative per somma complessivamente non eccedente il doppio del capitale sociale, della riserva legale e delle riserve disponibili risultanti dall'ultimo bilancio approvato (art. 2412 c.c.).		
	⇒		⇒	La giurisprudenza ha concordemente ritenuto ammissibile la redazione di un bilancio intermedio, redatto con gli stessi criteri utilizzati per il bilancio d'esercizio, a condizione che sia approvato con delibera assembleare.	⇒	• Costituito da: .. stato patrimoniale; .. conto economico .. nota integrativa.

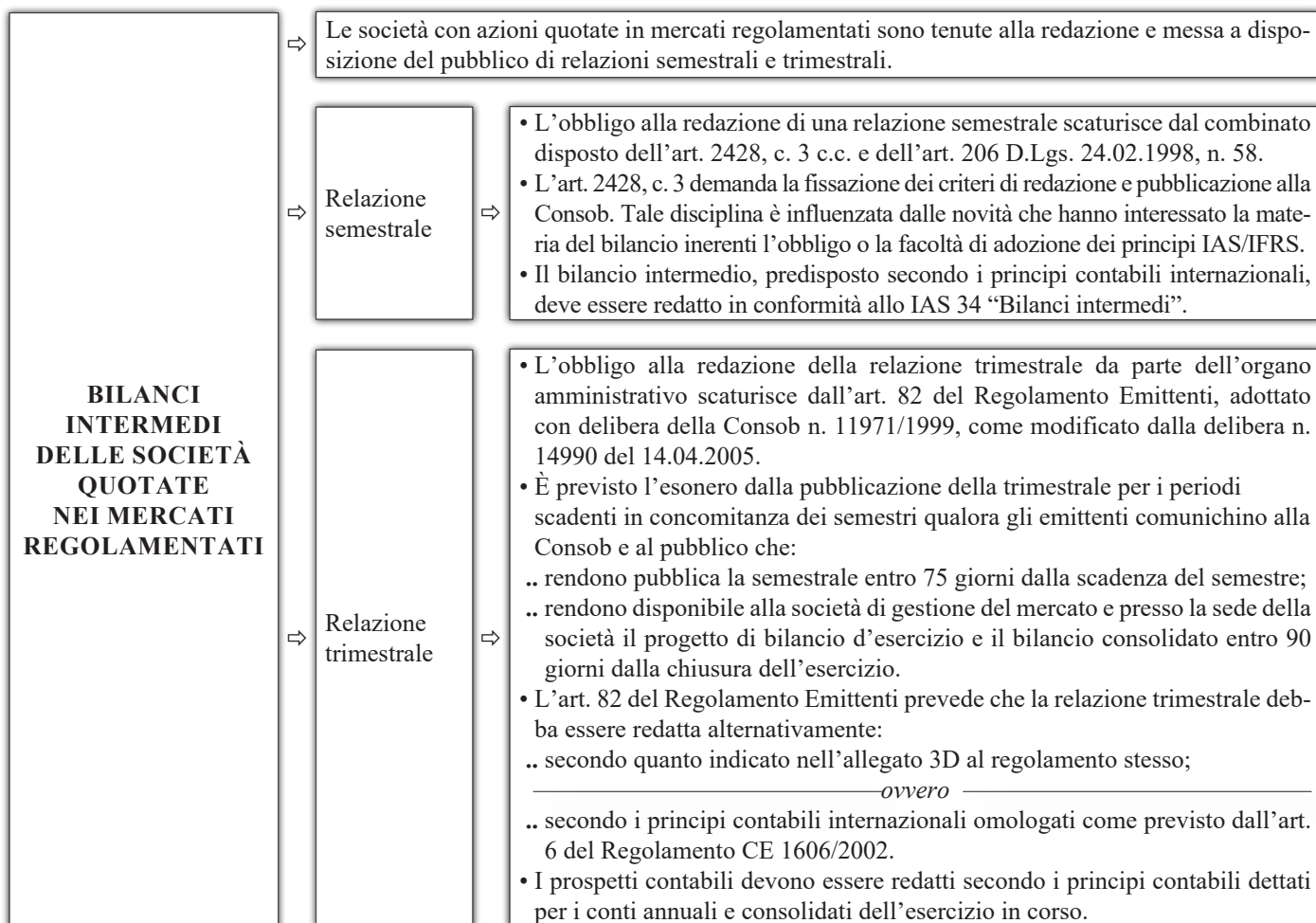
ACCONTI SUI DIVIDENDI Art. 2433-bis c.c.	⇒	Soggetti autorizzati	⇒	Società per azioni il cui bilancio sia assoggettato per legge al controllo da parte di società di revisione.	
	⇒	Condizioni	⇒	• La possibilità di concedere acconti sugli utili in corso deve essere prevista statutariamente. • Non devono risultare perdite, anche di esercizi precedenti.	
	⇒	Limiti	⇒	• L'ammontare degli acconti non deve eccedere il minore tra: .. l'importo degli utili in corso, al netto della quota destinata a riserva legale e statutaria; .. quello delle riserve disponibili.	
	⇒	Bilancio intermedio	⇒	• Devono essere redatti: .. un prospetto contabile (stato patrimoniale e conto economico); .. non è richiesta nota integrativa, ma una relazione indicante: . i criteri di valutazione applicati nella redazione dei documenti; . gli utili in corso, al netto e al lordo dell'effetto fiscale; . la relazione degli utili netti con le riserve distribuibili al fine di determinare la somma massima disponibile per gli acconti.	• Dai quali risulti che la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società consente tale distribuzione. • Assoggettati al parere della società di revisione.
AUMENTO GRATUITO DI CAPITALE MEDIANTE IMPUTAZIONE DI RISERVE Art. 2442 c.c.	⇒	Riserve imputabili	⇒	L'assemblea può aumentare il capitale imputandovi le riserve e gli altri fondi iscritti in bilancio in quanto disponibili.	
	⇒	Bilancio di riferimento	⇒	• La società non deve redigere alcun bilancio infrannuale specifico. • Le riserve e i fondi da imputare in aumento del capitale sono quelli risultanti dall'ultimo bilancio approvato o da un bilancio appositamente redatto con i criteri del bilancio d'esercizio, e approvato dall'assemblea, allorché si intenda utilizzare una riserva costituita dopo l'approvazione del bilancio d'esercizio.	
ACQUISTO DI AZIONI PROPRIE Art. 2357 c.c.	⇒	Limite	⇒	• Non è possibile acquisire azioni proprie se non nei limiti degli utili distribuibili e delle riserve disponibili risultanti dall'ultimo bilancio approvato. • Possono essere acquistate soltanto azioni interamente liberate.	
	⇒	Bilancio di riferimento	⇒	• Non è previsto un bilancio intermedio. Tuttavia, qualora l'organo amministrativo proceda alla sua redazione, questo dovrà essere sottoposto all'approvazione dell'assemblea dei soci.	
FUSIONE E SCISSIONE	⇒	Situazione patrimoniale	⇒	Deposito , presso le sedi delle società che partecipano alla fusione o alla scissione, entro i 30 giorni antecedenti l'assemblea , delle situazioni patrimoniali delle società medesime redatte con l'osservanza delle norme sul bilancio d'esercizio.	Data non anteriore di oltre 120 giorni dal giorno del deposito.
	⇒		⇒	• È costituita da stato patrimoniale e conto economico (è raccomandata la nota integrativa). • Può essere sostituita dal bilancio dell'ultimo esercizio, se chiuso non oltre 6 mesi prima della data del deposito.	

PRINCIPI DI REDAZIONE

PRINCIPI GENERALI

⇒	Norme di riferimento	⇒	- Le regole di redazione e i criteri di valutazione sono gli stessi previsti per il bilancio dell'esercizio. - Quello che cambia è il <i>time-lapse</i>, ossia l'arco temporale che rappresentano che può essere pari a 3, 6, 9 mesi oppure con qualsiasi altra frazione riferita a una data specifica.
⇒	Finalità	⇒	- Un bilancio intermedio ha generalmente l'obiettivo di informare il pubblico circa l'evoluzione della gestione aziendale in corso d'esercizio, sia per gli aspetti patrimoniali sia per quelli reddituali, e risponde all'esigenza degli utilizzatori del bilancio di avere a disposizione informazioni contabili con frequenza maggiore rispetto al tradizionale periodo annuale. - I bilanci intermedi devono comunque essere redatti con chiarezza e devono rappresentare in maniera veritiera e corretta la situazione patrimoniale e finanziaria della società, nonché il risultato economico dell'esercizio.
⇒	Competenza economica	⇒	Costi e ricavi devono essere contabilizzati in osservanza del postulato della competenza economica, riferita al periodo.
⇒	Dettaglio informativo	⇒	- Pur dovendo rispettare i criteri generali, i bilanci intermedi possono essere predisposti con un dettaglio informativo più contenuto e con modalità di rappresentazione più sintetiche. - Se il bilancio intermedio non rispetta tutte le regole formali di un bilancio d'esercizio, le imprese dovranno evitare nelle titolazioni e in ogni riferimento il termine "bilancio". - Questi tipi di bilancio non richiedono sempre l'approvazione da parte dei soci, solo in specifici casi, individuati dal Codice civile, i bilanci intermedi sono soggetti a particolari formalità, quali, ad esempio, il deposito presso la sede della società.
⇒	Composizione	⇒	- In una logica di contenimento dei costi riferiti alla produzione di informazioni finanziarie in capo alle imprese, i bilanci intermedi possono essere predisposti con dettagli informativi più contenuti e con modalità di rappresentazione più sintetiche. - Fatta eccezione per alcune situazioni patrimoniali redatte in occasione di operazioni straordinarie, un bilancio intermedio deve essere costituito da: .. stato patrimoniale; .. conto economico; ⇒ - Gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico sono gli stessi previsti dagli artt. 2424 e 2425, c.c. per il bilancio d'esercizio. È tuttavia possibile aggregare alcune voci purché tale aggregazione non alteri significativamente l'intelligibilità dei prospetti contabili. - L'aggregazione massima è comunque costituita: .. per lo stato patrimoniale, almeno dalle voci precedute da numeri romani; .. per il conto economico, almeno dalle voci precedute da numeri arabi. .. nota illustrativa. ⇒ - Il contenuto della nota illustrativa può essere ridotto, anche in misura sostanziale, rispetto a quanto dettagliatamente previsto per la nota integrativa dal Codice civile per il bilancio d'esercizio. - Le imprese devono però includere nelle note ai bilanci intermedi quelle informazioni ritenute essenziali per non fuorviare il lettore del bilancio.
⇒	Eventi successivi	⇒	Si deve tenere conto di eventi avvenuti dopo la chiusura del periodo intermedio che evidenziano condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio.
⇒	Costi e ricavi erratici	⇒	Costi e ricavi aventi un andamento erratico nel corso dell'anno non devono essere normalizzati in base al valore atteso per l'intero esercizio in quanto gli effetti di stagionalità e volatilità sono un fenomeno tipico per le imprese che deve essere evidenziato in tali situazioni. ⇒ <i>"Integral approach"</i> non idoneo.
⇒	Comparabilità	⇒	Le informazioni contenute nei bilanci intermedi devono presentare il raffronto con l'analogo periodo precedente e, se necessario, con la situazione patrimoniale dell'ultimo esercizio.

ELEMENTI SPECIFICI	⇒ Costi di ricerca e sviluppo	⇒	• Nel corso dell'esercizio possono non essere noti tutti gli elementi occorrenti per verificare il rispetto delle condizioni necessarie per la capitalizzazione. • Risulta imprudente, pertanto, e in contrasto con i principi contabili procedere alla capitalizzazione.
	⇒ Manutenzioni	⇒	• Devono essere imputate a conto economico quando sostenute. • Tale previsione, però, non si applica al fondo manutenzione ciclica che deve essere alimentato con accantonamenti periodici (OIC 19).
	⇒ Premi di fine anno	⇒	Devono essere stimati in base agli andamenti storici e alle informazioni disponibili in riferimento ai volumi di vendita (o acquisto) del periodo intermedio.
	⇒ Ammortamenti	⇒	• Devono effettuarsi utilizzando le aliquote annue, opportunamente ridotte in proporzione alla durata del periodo intermedio. • L'ammortamento decorre dal momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso; pertanto, non può essere anticipato in periodi nei quali il cespite non è ancora utilizzabile. Ad esempio, se il cespite risulta disponibile nel secondo trimestre, l'onere per ammortamenti non sarà presente nel conto economico del primo trimestre.
	⇒ Rimanenze	⇒	• Si devono utilizzare le stesse configurazioni di costo (FIFO, LIFO, costo medio ponderato) di fine anno, valutando la necessità di svalutare le scorte al minor valore di realizzo. • In caso di rimanenze valutate in base al "LIFO" possono verificarsi variazioni consistenti nella cosiddetta "riserva LIFO", in particolare per imprese caratterizzate da stagionalità nelle vendite. • Non si ritiene accettabile non riflettere, nei bilanci intermedi, l'effetto derivante dalla riduzione delle scorte valutate a "LIFO", poichè ciò introdurrebbe un'eccessiva discrezionalità e priverebbe il lettore di un'utile informazione circa la stagionalità dell'impresa.
	⇒ Imposte sul reddito	⇒	• È corretto considerare il bilancio intermedio quale bilancio autonomo e stimare il carico fiscale. In caso di perdite fiscali pregresse, per le quali in precedenza non fossero state calcolate imposte anticipate per mancanza dei presupposti, le stesse devono essere riflesse pro-quota nei bilanci intermedi di ogni periodo qualora si prevedessero utili sufficienti per recuperare dette perdite. • L'aliquota fiscale con la quale deve essere determinata la fiscalità e quella che si presume in vigore a fine esercizio. Tale precisazione è particolarmente importante in tre differenti fattispecie: .. in caso di cambiamento di aliquota in corso di esercizio per effetto di modifiche tributarie; .. nel caso di aliquote progressive sul reddito di impresa; .. nel caso in cui l'impresa ritenga di chiudere l'esercizio in perdita (o pareggio) fiscale e quindi di non essere assoggettata a tassazione.
	⇒ Nota illustrativa	⇒	• Può contenere informazioni meno dettagliate rispetto alla nota integrativa. • Spetta ai redattori decidere quali siano le informazioni essenziali da riportare. • Il contenuto minimo deve comunque comprendere: .. descrizione dei principi e criteri di valutazione; .. descrizione delle variazioni di principi contabili e dell'effetto sul bilancio; .. descrizione degli effetti di stagionalità e fatti di natura non ricorrente; .. voci di bilancio stimate; .. eventi successivi di rilievo; .. principali impegni e passività potenziali; .. effetti di operazioni straordinarie; .. variazioni delle componenti di patrimonio netto; .. criterio di calcolo delle imposte anticipate relative a perdite fiscali pregresse;
		⇒	Nei bilanci consolidati .. composizione dell'area di consolidamento; .. effetti delle eventuali variazioni significative nell'area di consolidamento;
			.. ogni altra informazione ritenuta rilevante.



Esempio

Contabilizzazione delle imposte nei bilanci intermedi

Ipotesi A - Utile nel primo periodo intermedio compensato da perdite nei successivi. Si ipotizza un'aliquota fiscale del 40%.

	1° trimestre	2° trimestre	3° trimestre	4° trimestre	Totale
Risultato	€ 10.000,00	€ (5.000,00)	€ (2.000,00)	€ (3.000,00)	0
Imposte	€ 4.000,00	€ (2.000,00)	€ (800,00)	€ (1.200,00)	0

Non sarebbe corretto considerare l'aliquota uguale a zero e non imputare le imposte ai periodi di competenza.

Ipotesi B - Perdite riportabili da precedenti esercizi. Si ipotizza l'esistenza di perdite utilizzabili per 8.000 a fronte delle quali non era stata contabilizzata un'attività per imposte anticipate; l'aliquota è del 40%.

	1° trimestre	2° trimestre	3° trimestre	4° trimestre	Totale
Risultato	€ 15.000,00	€ 5.000,00	€ 2.000,00	€ 3.000,00	€ 25.000,00
Perdite utilizzate	€ (4.800,00)	€ (1.600,00)	€ (640,00)	€ (960,00)	€ (8.000,00)
Imponibile	€ 10.200,00	€ 3.400,00	€ 1.360,00	€ 2.040,00	€ 17.000,00
Imposte	€ 4.080,00	€ 1.360,00	€ 544,00	€ 816,00	€ 6.800,00

L'imputazione al primo trimestre di tutta la perdita utilizzabile comporterebbe l'applicazione di aliquote non uniformi nei vari periodi. La perdita deve essere distribuita per competenza in proporzione agli utili di ogni trimestre.

Esempio (segue)

Contabilizzazione delle imposte nei bilanci intermedi

Ipotesi C - Perdite riportabili che nei precedenti esercizi non avevano comportato la contabilizzazione di imposte differite attive perché non vi era la ragionevole certezza della realizzazione. Nel corso del 1° trimestre si ottiene la ragionevole certezza che tutte le perdite riportabili saranno realizzate nei prossimi due esercizi. Si ipotizza l'esistenza di perdite utilizzabili per 10.000 e un'aliquota del 40%.

	1° trimestre	2° trimestre	3° trimestre	4° trimestre	Totale
Risultato	€ 2.000,00	€ 1.500,00	€ 2.000,00	€ 1.000,00	€ 6.500,00
Perdite utilizzate	€ (2.500,00)	€ (2.500,00)	€ (2.500,00)	€ (2.500,00)	€ (10.000,00)
Imposte differite attive	€ (1.000,00)	€ (1.000,00)	€ (1.000,00)	€ (1.000,00)	€ (4.000,00)
Imposte correnti	€ 800,00	€ 600,00	€ 800,00	€ 400,00	€ 2.600,00
Imposte nette	€ (200,00)	€ (400,00)	€ (200,00)	€ (600,00)	€ (1.400,00)

Saldi patrimoniali

	1° trimestre	2° trimestre	3° trimestre	4° trimestre	Anno
Risultato	€ 2.000,00	€ 3.500,00	€ 5.500,00	€ 6.500,00	€ 6.500,00
Perdite utilizzate	€ (2.500,00)	€ (5.000,00)	€ (7.500,00)	€ (10.000,00)	€ (10.000,00)
Imposte differite attive	€ (1.000,00)	€ (2.000,00)	€ (3.000,00)	€ (4.000,00)	€ (1.400,00)
Imposte correnti	€ 800,00	€ 1.400,00	€ 2.200,00	€ 2.600,00	€ 0

La perdita, di cui è divenuta certa l'utilizzazione è superiore al risultato previsto per l'intero esercizio; pertanto, è suddivisa in parti uguali in tutti i trimestri.

Ipotesi D - Perdita nel primo periodo intermedio compensata da utili nei successivi. Si ipotizza un'aliquota fiscale del 40%.

	1° trimestre	2° trimestre	3° trimestre	4° trimestre	Totale
Risultato	€ (10.000,00)	€ 15.000,00	€ 12.000,00	€ 5.000,00	€ 22.000,00
Imposte	€ (4.000,00)	€ 6.000,00	€ 4.800,00	€ 2.000,00	€ 8.800,00

Il beneficio nel 1° trimestre può essere contabilizzato solo se sussiste il presupposto della ragionevole certezza della realizzazione (OIC 25).

Ipotesi E - Prima della preparazione del bilancio del 2° trimestre diviene certa la diminuzione di aliquota dal 40 al 30%.

	1° trimestre	2° trimestre	3° trimestre	4° trimestre	Bilancio annuale
Risultato	€ 10.000,00	€ 10.000,00	€ 10.000,00	€ 10.000,00	€ 40.000,00
Imposte	€ 4.000,00	€ 2.000,00	€ 3.000,00	€ 3.000,00	€ 12.000,00

- L'effetto della variazione di aliquota sulle imposte del 1° trimestre, contabilizzato nel 2° trimestre, provoca la diminuzione dell'onere per imposte come segue.

Imposte del 2° trimestre:	€ 10.000,00 x 30%	€ 3.000,00 -
Variazione di aliquota sul 1° trimestre:	€ 10.000,00 x (30% - 40%)	€ 1.000,00 =
Totale		€ 2.000,00