



Agenzia per il terzo settore



PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI NON PROFIT

PRINCIPIO N. 1

QUADRO SISTEMATICO PER LA PREPARAZIONE E LA PRESENTAZIONE DEL BILANCIO DEGLI ENTI NON PROFIT

Maggio 2011



Agenzia per il terzo settore



A cura del

Tavolo tecnico per l'elaborazione dei Principi contabili per gli enti non profit

Componenti

Giancarlo Attolini
Elisabetta Magistretti
Francesco Maria Perrotta
Adriano Propersi
Marco Venuti

Marco Elefanti
Roberto Museo
Matteo Pozzoli
Luigi Puddu

Delegati al progetto

Angelo Casò

Adriano Propersi

Domenico Piccolo



SOMMARIO

1. PREMESSA.....	4
2. AMBITO DI APPLICAZIONE	5
3. POSTULATI DI BILANCIO	7
3.1 FINALITÀ E CARATTERISTICHE GENERALI.....	7
3.2 ASSUNZIONI CONTABILI	7
3.2.1 CONTINUITÀ AZIENDALE	8
3.2.2 COMPETENZA ECONOMICA	8
3.3 CLAUSOLE GENERALI	10
3.3.1 ESPOSIZIONE CHIARA	11
3.3.2 VERIDICITÀ	11
3.3.3 CORRETTEZZA.....	11
3.3.4 ACCOUNTABILITY	11
3.4 PRINCIPI GENERALI DI BILANCIO	12
3.4.1 COMPRENSIBILITÀ	12
3.4.2 IMPARZIALITÀ.....	13
3.4.3 SIGNIFICATIVITÀ.....	13
3.4.4 PRUDENZA.....	13
3.4.5 PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA.....	14
3.4.6 COMPARABILITÀ E COERENZA	14
3.4.7 VERIFICABILITÀ DELL'INFORMAZIONE.....	15
3.4.8 ANNUALITÀ	15
3.4.9 PRINCIPIO DEL COSTO	15
3.4.10 EVENTUALI CONFLITTI TRA CLAUSOLE GENERALI, CARATTERISTICHE QUALITATIVE E METODI APPLICATIVI	16
4. CRITERI DI VALUTAZIONE.....	17



1. PREMESSA

Il sistema informativo-contabile acquisisce per gli enti non profit (Enp) un ruolo fondamentale, poiché garantisce a coloro che supportano l'attività aziendale che le risorse messe a disposizione siano destinate al perseguimento dello scopo istituzionale e contestualmente siano gestite in modo corretto.

Il bilancio, inteso come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi dell'Enp finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo, rappresenta il principale strumento con il quale l'organizzazione può soddisfare le esigenze conoscitive dei propri stakeholder.

La mancanza di precisi riferimenti normativi in materia contabile rischia, tuttavia, di rendere la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato della gestione economica non comprensibili ai lettori esterni del bilancio.

Si consideri, in aggiunta, che una appropriata visione dello stato di salute aziendale fornisce anche agli operatori interni e, in particolare, all'organo di vertice un utile strumento di pianificazione, gestione e controllo delle risorse.

In questa prospettiva, Agenzia per le Onlus (ora denominata Agenzia per il Terzo Settore¹), Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ed Organismo Italiano di Contabilità hanno deciso di costituire un Tavolo tecnico tramite cui definire i Principi contabili per la redazione del bilancio degli Enp che non sono tenuti all'applicazione di particolari disposizioni di legge in materia.

Il Tavolo tecnico si propone in tal modo di contribuire allo sviluppo del cosiddetto "Terzo settore" mediante la predisposizione di principi contabili generalmente accettati che siano capaci di conferire ai documenti economico-finanziari di sintesi degli Enp un valore informativo e comunicativo ancora superiore a quello già oggi attribuito.

I Principi contabili non si occupano di definire gli schemi di bilancio, già predisposti dall'Agenzia per le Onlus con l'Atto di indirizzo "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit".

Il presente documento si applica a partire dagli esercizi chiusi successivamente al 31 dicembre 2011. È, tuttavia, raccomandata un'applicazione anticipata.

¹ Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del D.P.C.M. 26 gennaio 2011, n. 51 la denominazione «Agenzia per il terzo settore» sostituisce, ad ogni effetto e ovunque presente, la denominazione «Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale».



2. AMBITO DI APPLICAZIONE

Gli Enp non trovano una precisa definizione a livello normativo né un preciso sistema classificatorio.

In termini generali con il termine “enti non profit” possono identificarsi tutte le organizzazioni la cui attività non è finalizzata a realizzare un lucro soggettivo od oggettivo e che operano in campi di attività di natura sociale, quali l’assistenza sociale, la tutela dei soggetti svantaggiati, l’istruzione, la promozione di attività artistico-culturale, la ricerca scientifica, l’erogazione di servizi sociali e religiosi, la promozione di forme di sviluppo compatibili con il rispetto dell’ambiente.

A livello giuridico, rientrano tra gli Enp i seguenti soggetti²:

- a. associazioni riconosciute (art. 14 e segg., c.c.);
- b. fondazioni riconosciute (art. 14 e segg., c.c.);
- c. associazioni non riconosciute (art. 36 e segg., c.c.);
- d. comitati (art. 39 e segg., c.c.);
- e. fondazioni e associazioni bancarie (D.Lgs. 20.11.90, n.356, e L. 23.12.98, n.461; D.Lgs. 17.05.1999, n. 153);
- f. organizzazioni di volontariato (L. 11.08.1991, n.266);
- g. cooperative sociali (L. 8.11.1991, n.381);
- h. associazioni sportive (L. 16.12.1991, n. 398);
- i. organizzazioni non governative (art. 28, L. 26.02.1987, n. 49);
- j. enti di promozione sociale (art.3, co. 6, L. 25.08.1991, n.287);
- k. enti lirici (D.Lgs. 29.06.1996, n.367);
- l. centri di formazione professionale (L. 21.12.1978, n. 845);
- m. istituti di patronato (L. 30.03.2001, n. 152);
- n. associazioni di promozione sociale (L. 7.12.2000, n.383);
- o. imprese sociali (D.Lgs. 24.03.2006, n. 155, e decreti ministeriali del 24 gennaio 2008)³.

Si deve considerare che la mancanza di finalità lucrativa non implica di per sé l’impossibilità di realizzare un risultato di gestione positivo, seppure questo non possa costituire il fine ultimo dell’organizzazione.

² Gli enti non lucrativi possono configurarsi sotto il profilo tributario come enti non commerciali o enti commerciali. Gli enti non commerciali che soddisfano le condizioni di cui agli art. 10 e segg. del D.lgs. 4.12.1997, n. 460, assumono la posizione fiscale di Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (Onlus).

³ Le imprese sociali aventi la forma giuridica degli enti di cui al Libro I del codice civile sono tenute a redigere il bilancio di esercizio secondo le Linee guida e gli schemi adottati dall’Agenzia per le Onlus, ai sensi del Decreto del Ministero dello sviluppo economico 24.1.2008 “Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l’impresa sociale presso il registro delle imprese, e delle relative procedure, ai sensi dell’articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155”.



In termini applicativi, è opportuno evidenziare che i Principi contabili rappresentano disposizioni tecniche gerarchicamente sotto-ordinate rispetto alle norme di legge.

Gli Enp tenuti all'adozione di specifiche norme giuridiche per la redazione del bilancio possono applicare i Principi contabili per gli enti non profit solo qualora questi siano compatibili con le pertinenti disposizioni legislative.

Un bilancio di un Enp può essere dichiarato "conforme ai Principi contabili per gli enti non profit" nel solo caso in cui questo, fatta eccezione per le circostanze di cui al paragrafo 3.3., sia in linea con tutte le disposizioni emanate dal Tavolo tecnico.



3. POSTULATI DI BILANCIO⁴

3.1 FINALITÀ E CARATTERISTICHE GENERALI

La formazione del bilancio, inteso quest'ultimo come insieme di prospetti contabili quantitativi e qualitativi finalizzati a fornire una rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e il risultato economico del periodo di un ente in funzionamento, cioè di un ente caratterizzato da una continuità operativa, si fonda su principi contabili. I principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure e i metodi di applicazione, che individuano i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio. Si tratta di principi che hanno autorevole sostegno e avallo nella dottrina ragionieristica più avanzata e negli esperti amministrativi oculati e competenti, così da diventare di generale accettazione anche in un contesto internazionale.

I principi contabili si distinguono in principi contabili generali o postulati del bilancio di esercizio e principi contabili applicati. I postulati del bilancio costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono uniformarsi i principi contabili applicati alle singole poste di bilancio incluse quelle relative ad enti che operano in settori specialistici.

3.2 ASSUNZIONI CONTABILI

La redazione del bilancio degli Enp si fonda sulle assunzioni della continuità aziendale e della competenza economica.

I successivi principi contabili sono predisposti, perciò, sulla supposizione che tali presupposti siano validi.

Nel caso in cui una delle due assunzioni sia assente o venga meno, i redattori del bilancio sono tenuti ad adottare, laddove necessario, criteri alternativi.

In particolare, i principi contabili dispongono specifiche indicazioni per gli Enp che redigono i propri bilanci in base al criterio di cassa.

⁴ Le sezioni concernenti i "postulati di bilancio" e i "criteri di valutazione" del documento rappresentano una versione rivista e corretta delle pertinenti sezioni contenute in: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit", 2006.



3.2.1 CONTINUITÀ AZIENDALE

I bilanci sono redatti in base al presupposto che l'ente sia in funzionamento e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro, laddove con "prevedibile futuro" si intendono almeno i dodici mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio.

Si assume, in sostanza, che l'ente non abbia né l'intenzione né il bisogno di cessare né di ridurre significativamente il livello della propria attività; qualora esista l'intenzione o vi siano le condizioni per giungere a diverse conclusioni, devono essere utilizzati criteri alternativi che meglio possano rappresentare tale circostanza. Si pensi, per esempio, al caso in cui un Enp, istituito col fine di gestire uno specifico evento, termini la propria attività in corrispondenza della conclusione della manifestazione o, in via più generale, al caso in cui un Enp porti a termine la propria missione e cessi, di conseguenza, la propria attività. In tal caso, come anche nelle ipotesi in cui vi sia evidenza di situazioni patologiche che possano far presupporre lo stato di crisi irreversibile, allorché tale circostanza sia nota alla data di redazione del bilancio, è necessario fare riferimento a principi e criteri alternativi, in grado di poter meglio rappresentare la posizione patrimoniale-finanziaria e la gestione dell'ente. La definizione di principi e criteri di valutazione concernenti situazioni in cui non vi siano i presupposti per una continuità aziendale esula dal campo di applicazione del presente documento.

3.2.2 COMPETENZA ECONOMICA

I bilanci degli Enp dovrebbero, anche laddove non siano presenti norme cogenti, essere redatti secondo il principio della competenza economica. I bilanci redatti per competenza economica risultano i più adatti a fornire informazioni in merito al reale stato di salute dell'ente, con riferimento alla situazione patrimoniale-finanziaria ed a quella economica.

E' tuttavia consentito agli Enp di minori dimensioni, contraddistinti da strutture amministrative normalmente esigue, di redigere il bilancio secondo il principio di cassa.

Si raccomanda, in ogni caso, anche gli Enp di minori dimensioni di redigere il proprio bilancio in base alla competenza economica ogniqualvolta questo sia possibile sotto il profilo delle risorse e rilevante per la rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'ente.

Il principio della competenza economica si fonda sulla irrilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione del valore economico. Pertanto i proventi e gli oneri devono essere rappresentati nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui essi hanno trovato giustificazione economica.

Negli Enp il principio della competenza economica assume una connotazione più estesa di quanto non avvenga nelle aziende lucrative.

Laddove siano ravvisabili prestazioni sinallagmatiche, ossia prestazioni caratterizzate dalla presenza di uno scambio con il quale le parti si obbligano ad effettuare reciproci adempimenti, è opportuno identificare – come solitamente avviene nella prassi delle imprese - i costi di competenza



dell'esercizio (definizione relativa) in funzione della correlazione di essi con i ricavi conseguiti nello stesso periodo di tempo (definizione assoluta).

Qualora non sia rinvenibile un ricavo immediato o mediato la competenza economica dei costi deve essere individuata non già in relazione al ricavo conseguito bensì quando:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o di godimento (nel caso di beni e servizi destinati a collettività individuate), ovvero il bene o il servizio è divenuto di pubblico beneficio o dominio (nel caso di attività a beneficio diffuso, quali le attività di ricerca, culturali ecc.).

La partecipazione del costo al processo produttivo si realizza quando:

- a. i costi sostenuti in un esercizio riguardano fattori che hanno la loro utilità nell'esercizio stesso ovvero, non ne sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- b. la competenza economica dei costi può essere determinata anche sulla base di assunzioni del flusso dei costi (per esempio, l'utilizzo dei criteri del Fifo, Lifo o costo medio ponderato per la valutazione delle merci) o, in mancanza di una più diretta associazione, per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica (per esempio, l'ammortamento per la ripartizione sistematica dei beni aventi utilità pluriennale);
- c. viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- d. l'associazione al processo produttivo o la ripartizione della utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale rilevanza.

I proventi degli Enp sono di norma non correlati alle attività di carattere istituzionale da queste svolte secondo una logica sinallagmatica. Donazioni, contributi ed altri proventi di natura non corrispettiva, devono essere iscritti nel rendiconto della gestione dell'esercizio in cui questi sono riscossi, ovvero nell'esercizio in cui il titolo alla riscossione ha carattere giuridico.

Qualora sia ravvisabile una correlazione tra proventi comunque di natura non corrispettiva (donazioni e contributi) con specifiche attività dell'Enp, questi possono essere correlati con gli oneri dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti le attività istituzionali degli Enp ed esprime la necessità di contrapporre agli oneri dell'esercizio, siano essi certi o presunti, i relativi proventi. Tale correlazione si realizza:

- a. per associazione di causa ad effetto tra proventi e oneri. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente;
- b. per imputazione diretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia cessata la correlazione con l'onere;
- c. per imputazione indiretta di proventi al rendiconto della gestione dell'esercizio o perché associati al tempo o perché pur non essendo correlabili ad uno specifico onere sono comunque correlabili ad una o più attività dell'esercizio.

Nonostante il principio di competenza sia la tecnica di rilevazione più adatta per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale degli Enp, si ritiene ammissibile, nel



rispetto dei postulati esposti in questo Principio contabile, che gli Enp di minori dimensioni⁵ possano utilizzare un sistema di rilevazione articolato sulle entrate e le uscite di cassa. Tali flussi, rappresentativi degli effettivi introiti ed esborsi che l'Enp ha effettuato nel corso dell'esercizio interessato, si sostanziano in un incremento o in un decremento della cassa e dei depositi a vista a disposizione dell'ente.

L'Enp può considerare di rilevare contestualmente alle variazioni di cassa anche le movimentazioni delle disponibilità liquide equivalenti, intese come attività e passività finanziarie che risultino:

- con scadenza a breve termine;
- ad alta liquidità;
- prontamente convertibili in valori di cassa noti;
- soggetti a un irrilevante rischio di variazione del loro valore.

La rilevazione delle disponibilità liquide equivalenti dovrà avere separata e distinta illustrazione⁶.

Gli specifici Principi contabili analizzano le circostanze in cui è ritenuto non possibile o adeguato adottare il principio della competenza economica.

3.3 CLAUSOLE GENERALI

Nella preparazione del bilancio, occorre tenere in considerazione, con riferimento agli aspetti valutativi e di informativa, le seguenti finalità preminenti:

- l'esposizione chiara;
- la veridicità;
- la correttezza;
- la ricerca di un elevato livello di responsabilità rispetto al dovere di rendicontazione (*accountability*).

Il raggiungimento di tali finalità può prevedere, in casi eccezionali e con motivazioni debitamente giustificate, una deroga all'applicazione degli specifici metodi applicativi e, laddove questi siano carenti, dei postulati di bilancio.

⁵ Alla data di redazione del presente Principio contabile, sono considerati "enti non profit di minori dimensioni" gli Enp con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 Euro. Si veda: Agenzia per le Onlus, "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", § 1.3.

⁶ Se, per esempio, l'Enp è proprietario di titoli di Stato aventi scadenza entro tre mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, l'importo correlato ai titoli costituisce un incremento di disponibilità liquide equivalenti.



3.3.1 ESPOSIZIONE CHIARA

Il principio della chiarezza consiste nel prevedere che l'utilizzatore del bilancio possa comprendere, senza alcuna ambiguità, la natura e il contenuto delle poste, nonché le modalità di determinazione quantitativa delle stesse.

3.3.2 VERIDICITÀ

Il principio della veridicità mira ad assicurare, per un verso, la completezza della rappresentazione delle attività e delle operazioni oggetto di valutazione e, per altro verso, l'individuazione delle valutazioni economiche più confacenti alla realtà rappresentata, nel rispetto del *corpus* di regole normativamente predisposto e della finalità sottostante.

3.3.3 CORRETTEZZA

Il principio della correttezza identifica il rispetto delle regole tecniche che presiedono alla redazione del bilancio, tenuto conto dell'oggetto economico della rappresentazione (situazione patrimoniale e finanziaria e risultato della gestione aziendale): esso si sostanzia nella scelta delle norme contabili ritenute più idonee a rappresentare tale realtà in conformità alla filosofia legale e nella comunicazione non fuorviante dei risultati raggiunti, a cui va associata ogni altra informazione che consenta una rappresentazione corretta di tale risultato.

3.3.4 ACCOUNTABILITY

Uno degli obiettivi nella redazione del bilancio delle Enp è quello di contribuire alla creazione e allo sviluppo di un clima di fiducia all'interno della collettività/comunità di riferimento. Per poter raggiungere tale risultato, occorre che l'attività dell'Enp sia trasparente e coerente con le decisioni intraprese (*accountable*).

Nella redazione del bilancio, in particolare nella Relazione di missione, l'Enp deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento (*responsibility*), indicando, laddove utile ai fini informativi e comunicativi, i livelli di efficacia ed



efficienza raggiunti. Pertanto nel processo di redazione del bilancio deve essere perseguito l'obiettivo della effettiva esplicitazione delle attività poste in essere dall'organizzazione.

Il rispetto delle suddette condizioni porta all'adozione continuativa di schemi e prospetti di bilancio strutturati ed efficacemente adeguati a fornire la più approfondita informativa comparabile nello spazio e nel tempo: l'obiettivo complessivo è pertanto quello di realizzare una effettiva trasparenza sui risultati dell'Ente. Di particolare utilità potrebbe essere la pubblicazione di prospetti informativi correttamente tratti dai documenti di bilancio.

3.4 PRINCIPI GENERALI DI BILANCIO

I principi generali di bilancio o postulati sono individuabili essenzialmente in:

- comprensibilità;
- imparzialità (neutralità);
- significatività;
- prudenza;
- prevalenza della sostanza sulla forma;
- comparabilità e coerenza;
- verificabilità dell'informazione;
- annualità;
- principio del costo.

3.4.1 COMPRENSIBILITÀ

Il principio della comprensibilità deve anch'esso essere concepito, per molti aspetti, come un concetto rafforzativo della rappresentazione veritiera e corretta. Il sistema dei prospetti contabili contenuti nel bilancio deve poter essere comprensibile nella sua sostanza e nella sua forma.

Sotto il profilo sostanziale, il bilancio deve mostrare una chiara e intelligibile imputazione degli elementi alle specifiche poste.

Per quanto concerne l'aspetto formale, il bilancio deve proporre una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali nonché una esauriente informativa di carattere qualitativo negli appositi documenti. Le classificazioni devono garantire contestualmente analiticità e sinteticità nell'analisi dei fenomeni gestionali. Una eccessiva analiticità può disperdere e confondere le informazioni più significative, mentre una eccessiva sinteticità rischia di fornire un quadro non esauriente dell'attività svolta.



3.4.2 IMPARZIALITÀ

Le informazioni contenute nei prospetti contabili devono, in aggiunta, essere imparziali (neutre), ossia scevre da distorsioni preconcepite. Il bilancio non è imparziale se tramite la presentazione di natura discorsiva di particolari dati o informazioni tende a orientare le decisioni degli utilizzatori in direzione divergente rispetto a quella coerente. Il fatto che il bilancio sia indirizzato a una specifica categoria di soggetti, invece, non è elemento decisivo per determinare la non neutralità dello stesso⁷.

3.4.3 SIGNIFICATIVITÀ

Le informazioni sono significative quando sono in grado di influenzare le decisioni, non soltanto economiche, degli utilizzatori, aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti e futuri.

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente.

La significatività dell'informazione è correlata alla sua natura e alla sua portata quantitativa (rilevanza). La significatività dell'informazione è influenzata dalla sua natura e dalla sua rilevanza. In alcune circostanze, la natura della sola informazione risulta sufficiente per determinare la sua significatività. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa e fornisce una soglia o un limite piuttosto che rappresentare una caratteristica qualitativa primaria che l'informazione deve possedere per essere utile.

Negli Enp, attraverso l'informativa di natura qualitativa s'intende dimostrare che il fine dell'ente è prevalentemente quello di creare un valore sociale per la comunità.

3.4.4 PRUDENZA

La redazione del bilancio prevede necessariamente l'esercizio di un giudizio soggettivo nella imputazione di determinate poste in bilancio. Ciò è dovuto al fatto che la competenza economica prevede l'iscrizione di oneri o proventi che spesso hanno avuto una manifestazione economica ma

⁷ Per esempio, il bilancio di un Enp che acquisisce contributi da privati al fine di erogare finanziamenti per opere sociali deve fornire informazioni più attente concernenti l'utilizzo delle risorse, in quanto ha negli erogatori il proprio pubblico privilegiato; non per questo il bilancio della Fondazione è da considerarsi privo della caratteristica della neutralità.



che non hanno ancora trovato equivalente manifestazione monetaria⁸. Nella valutazione degli elementi di bilancio, occorre fare uso del principio della prudenza, che consiste nell'impiego di un grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari per l'effettuazione delle stime affinché le attività e i proventi non siano sovrastimati e le passività e gli oneri non siano sottostimati. L'utilizzo di tale principio, inoltre, comporta l'iscrizione dei proventi solamente nelle ipotesi in cui questi siano effettivamente realizzati e l'imputazione degli oneri anche qualora questi siano anche solamente probabili.

3.4.5 PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma rappresenta per molti aspetti un corollario della clausola generale della rappresentazione veritiera e corretta. La sostanza rappresenta l'essenza nonché la rilevanza economica dell'evento.

Con riferimento alla inscindibilità dei documenti che formano lo schema di rappresentazione degli Enp, laddove i prospetti quantitativi non possano realizzare appieno il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, i documenti discorsivi del bilancio (solitamente la nota integrativa e la relazione di missione) devono contenere tutte le informazioni di carattere qualitativo che consentano di rendere la rappresentazione veritiera e corretta.

3.4.6 COMPARABILITÀ E COERENZA

Per poter fornire informazioni utili il bilancio deve poter essere comparabile. L'accezione di comparabilità assume un duplice significato: spaziale e temporale.

Il bilancio è comparabile nello spazio quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'ente con quelli di altri Enp. Tale fine può essere raggiunto tramite l'impiego da parte degli Enp dei medesimi principi generali di redazione e dei medesimi criteri applicativi.

Il bilancio è comparabile nel tempo quando è possibile confrontare i risultati ottenuti dall'ente con quelli ottenuti dallo stesso in esercizi passati. Tale finalità è raggiungibile solamente applicando in maniera costante i medesimi principi e criteri nel corso del tempo. Questa caratteristica si concretizza con l'evidenziazione dei medesimi dati quantitativi e delle stesse informazioni qualitative in maniera costante nel tempo. Il requisito della comparabilità nel tempo non deve, però, costituire un ostacolo alla possibilità di fornire un'informativa sempre più corretta. Per esempio, laddove un

⁸ Si pensi, per esempio, alla vendita di un cespite, finalizzata a creare liquidità in vista di un finanziamento di ricerca. Tale vendita crea contestualmente la rilevazione di un provento (da iscrivere nel rendiconto gestionale) e di un credito. Se il debitore è insolvente, sarà necessario rivedere l'importo del credito iscritto in bilancio e l'eventuale rettifica dovrà necessariamente essere basata su una previsione dell'attività futura del debitore; tale previsione potrà essere confermata o smentita solo da eventi futuri, che, in quanto tali, sono coperti necessariamente da un'alea.



ente venisse a conoscenza di nuove informazioni in merito a uno specifico fatto od operazione che comportino il cambiamento di contabilizzazione dello stesso, l'ente non solo può cambiare criterio ma è tenuto a farlo in base alla clausola generale di rappresentazione veritiera e corretta.

3.4.7 VERIFICABILITÀ DELL'INFORMAZIONE

Le informazioni di carattere patrimoniale, economico e finanziario desumibili dal bilancio devono essere verificabili attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto altresì degli elementi soggettivi che hanno influenzato la stesura del bilancio stesso.

In altre parole, solo ripercorrendo l'iter logico che ha guidato i redattori nelle scelte e nelle valutazioni che ogni bilancio necessariamente implica, il lettore è messo nelle condizioni di controllare come si sia giunti a certi dati e, dunque, di poter percepire la capacità informativa dei valori indicati.

3.4.8 ANNUALITÀ

Tale principio stabilisce il vincolo delle operazioni ad un esercizio annuale, in modo da agevolare il controllo dell'attività dell'ente. Il bilancio relativo a tale periodo deve essere redatto in modo da consentire la comparabilità nel tempo dei dati aziendali e la sua comparabilità con i bilanci di altri enti dello stesso settore. Il principio dell'annualità normalmente si concretizza nell'approvazione del bilancio (di norma entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio).

3.4.9 PRINCIPIO DEL COSTO

Il criterio di valutazione più comunemente usato è il costo storico. Esso generalmente si combina con altri criteri.

Il principio del costo si presenta di facile applicabilità, in quanto riduce la possibilità di valutazioni soggettive.

E' caratterizzato da due configurazioni:

1. *Il costo d'acquisto.* Nell'oggetto di calcolo sono inclusi gli oneri sostenuti per l'acquisizione e la predisposizione all'utilizzo del bene acquisito.
2. *Il costo di produzione.* Il valore si ottiene dalla somma dei costi sostenuti per la sua produzione in economia, ossia all'interno dell'Enp. Concorrono alla determinazione del



valore suddetto sia i costi diretti, sia i costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto/servizio secondo criteri di razionalità relativa.

3.4.10 EVENTUALI CONFLITTI TRA CLAUSOLE GENERALI, CARATTERISTICHE QUALITATIVE E METODI APPLICATIVI

Si può verificare, talvolta, che nella redazione del bilancio si presentino situazioni di conflitto tra clausole generali e/o caratteristiche qualitative.

Il bilancio deve tendere a perseguire le cosiddette clausole generali; ciò significa che una caratteristica qualitativa non può, in alcun modo, portare a scelte contabili contrarie ai fini indicati nelle clausole generali.

Laddove vi sia un conflitto tra più caratteristiche qualitative, occorre stabilire quale caratteristica debba essere utilizzata, in base alle disposizioni legislative e tecniche in materia, alle specifiche situazioni ed alle finalità che il bilancio si propone di raggiungere.

La scelta di un determinato criterio comporta l'applicazione dello stesso in situazioni simili o analoghe.

In casi eccezionali le disposizioni dei Principi contabili possono porsi in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta. In tali casi, occorre derogare alla previsione dando illustrazione delle motivazioni e indicando gli effetti di tale deroga.



4. CRITERI DI VALUTAZIONE

Il processo di misurazione avviene attraverso la determinazione di un valore. Esso comporta l'individuazione di appositi criteri di valutazione.

I criteri di valutazione negli Enp possono così individuarsi:

- *Il costo storico.* Le attività sono iscritte per l'importo effettivamente pagato per l'acquisizione del fattore produttivo al momento della sua acquisizione. Le passività sono iscritte al valore effettivamente ricevuto quale controprestazione.
- *Il costo corrente.* Le attività sono iscritte al valore che si dovrebbe pagare se il fattore produttivo fosse acquisito al momento attuale. Le passività sono iscritte all'importo che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione al momento attuale.
- *Il presunto valore di realizzo (estinzione).* Le attività sono iscritte al valore monetario che si potrebbe ottenere dalla vendita o realizzo del fattore produttivo, in condizioni di normale funzionamento. Le passività sono iscritte per l'importo monetario che si dovrebbe versare per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale.
- *Il valore attuale.* Le attività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari futuri in entrata che il fattore produttivo si prevede possa generare, in condizioni di normale funzionamento. Le passività sono iscritte al valore attualizzato dei flussi finanziari in uscita che si prevede debbano essere versati per estinguere l'obbligazione, nel corso del normale svolgimento dell'attività aziendale.
- *Il fair value.* Il valore al quale i beni o i servizi erogati possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario.

Gli specifici Principi contabili prevedono le configurazioni necessarie per misurare le poste di bilancio.

*** *** ***

Scritture di fine esercizio – Ratei e risconti

RATEI E RISCONTI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- QUADRO GENERALE
- SCRITTURE CONTABILI

Art. 2424-bis Codice Civile - Principio contabile OIC n. 18

Non tutti i fatti amministrativi trovano la correlativa manifestazione numeraria nell'esercizio di competenza.

Tra questi, oltre alla normale ipotesi dei costi e ricavi a regolamento e realizzo differito, alcuni di essi, come nel caso delle fatture da emettere o da ricevere, o degli anticipi erogati o conseguiti a fronte di future forniture, risultano, nella loro interezza, univocamente imputabili all'esercizio in chiusura o a quello successivo.

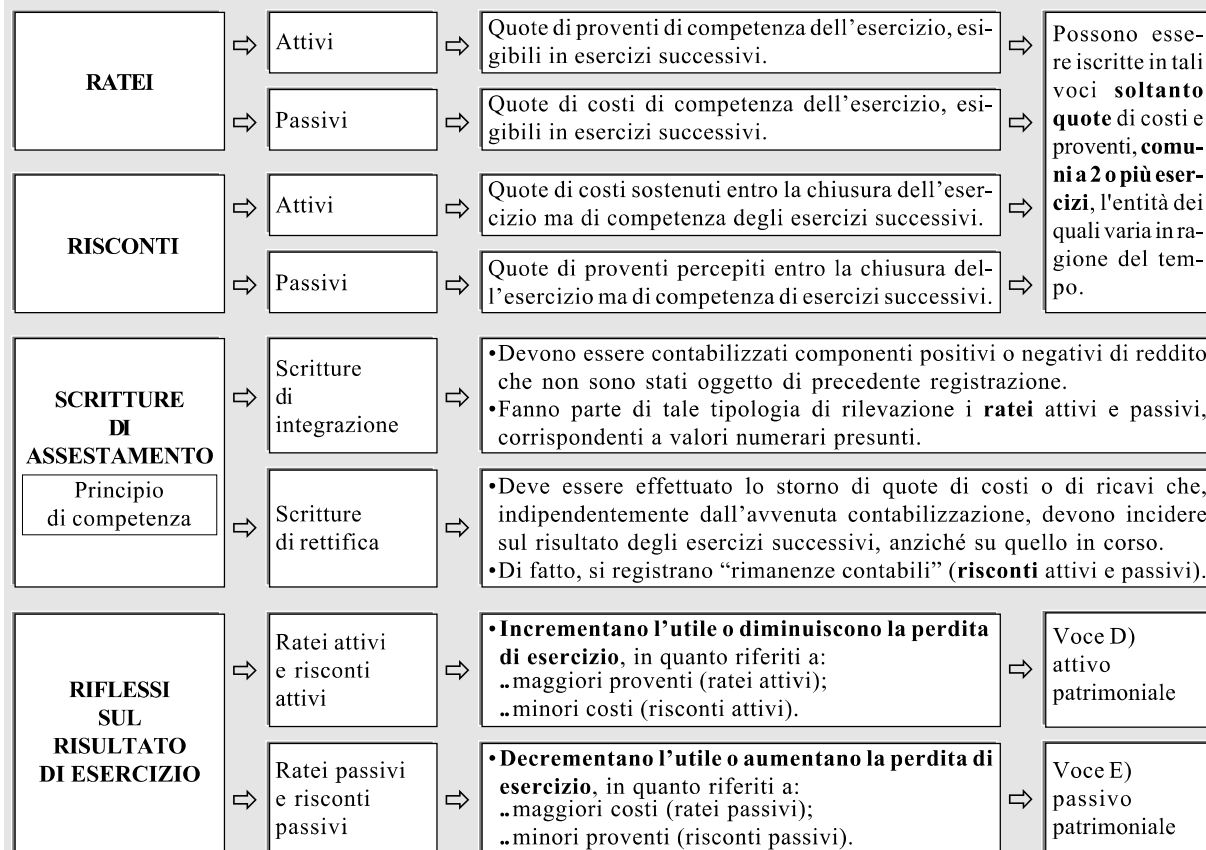
In altri casi, come per le locazioni, ovvero gli interessi su finanziamenti pluriennali e, più in generale, in tutti i casi normalmente connessi a contratti di durata, in cui l'entità di un costo o ricavo comune a più esercizi varia in ragione del tempo, occorre attribuire a ciascun esercizio, mediante imputazione o storno a fine esercizio, la quota parte "di competenza" del costo o ricavo generato da operazioni che si pongono a cavallo di 2 periodi amministrativi.

Sotto il profilo contabile, la rilevazione dei ratei e risconti è classificata fra le scritture di assestamento.

Operativamente, la loro registrazione si traduce nell'utilizzo, nello schema di Stato Patrimoniale, della voce ratei e risconti (attivi e passivi), imputando il corrispondente controvalore, nel conto economico, alla relativa voce di costo o di ricavo.

SCHEMA DI SINTESI

S



STATO PATRIMONIALE

Principio contabile Oic n. 18

NOTA INTEGRATIVA

Principio contabile Oic n. 18

CREDITI E DEBITI

RATEI

RISCONTI

QUADRO GENERALE



- L'art. 2424 Codice Civile prevede, fra l'altro, che **nell'attivo** dello stato patrimoniale siano indicati i **ratei e i risconti attivi**, con separata indicazione del disaggio su prestiti (D), mentre nel **passivo** dello stato patrimoniale siano indicati i **ratei e i risconti passivi**, con separata indicazione dell'aggio su prestiti (E).

Qualora l'entità dei ratei e/o dei risconti sia apprezzabile, è opportuno operare la loro distinzione nello stato patrimoniale, indicandone la composizione in nota integrativa.

- La nota integrativa deve fornire, se applicabili, le seguenti informazioni sui ratei e risconti:
 - .. la **composizione** delle voci ratei e risconti attivi e ratei e risconti passivi, **quando il loro ammontare sia apprezzabile**;
 - .. i **criteri applicati nelle valutazioni**, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta di conto;
 - .. la distinzione dei ratei e risconti aventi **durata inferiore o superiore a 5 anni**;
 - .. l'indicazione dei casi in cui si sia verificata divergenza fra i concetti del «tempo fisico» e del «tempo economico», ai fini della quantificazione adottata;
 - .. le **altre informazioni**, se pertinenti, richieste dai documenti sui crediti e sui debiti;
 - .. **ogni altro fatto di rilievo** la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del valore in bilancio dei ratei e risconti.

Esclusione

- Tra i ratei e i risconti non devono essere inclusi i ricavi, proventi, costi ed oneri **che sono imputabili esclusivamente all'esercizio cui il bilancio si riferisce**, anche se formalizzati in quello successivo.
- Non devono essere inclusi, altresì, quelli attribuibili unicamente al successivo esercizio, anche se già formalizzati in quello cui il bilancio si riferisce.

In tali casi, dette poste saranno contabilizzate tra i crediti e debiti.

- Soltanto **se l'entità dei costi e ricavi, comuni a 2 esercizi, varia in ragione del tempo**, si configura un rateo o un risconto.

- **Attivi**
 - I ratei attivi rappresentano quote, di **competenza** dell'esercizio in chiusura, di **proventi** comuni a più esercizi e di entità variabile in ragione del tempo, la cui **manifestazione numeraria** avrà luogo nei successivi esercizi.
 - **Passivi**
 - I ratei passivi rappresentano quote, di **competenza** dell'esercizio in chiusura, di **costi** comuni a più esercizi e di entità variabile in ragione del tempo, la cui **manifestazione numeraria** avrà luogo nei successivi esercizi.
 - **Valutazione**
 - I ratei attivi e passivi sono soggetti ad un processo valutativo, per il quale si fa riferimento ai principi contabili 15 (crediti), 19 (fondo rischi e oneri, Tfr, debiti) e 26 (operazioni in valuta estera).
-
- **Attivi**
 - I risconti attivi rappresentano quote, di **competenza** degli esercizi successivi, di **costi** comuni a più esercizi e di entità variabile in ragione del tempo, la cui **manifestazione numeraria** ha avuto luogo nell'esercizio in chiusura.
 - Necessaria la valutazione del futuro beneficio economico correlato a tali costi e, qualora esso sia inferiore alla quota riscontata, occorre procedere ad opportune rettifiche di valore.
 - **Passivi**
 - I risconti passivi rappresentano quote, di **competenza** degli esercizi successivi, di **proventi** comuni a più esercizi e di entità variabile in ragione del tempo, la cui **manifestazione numeraria** ha avuto luogo nell'esercizio in chiusura.
 - Non pongono particolari problemi di valutazione in sede di bilancio.

ASPETTI FISCALI

- Le norme tributarie non prevedono specifiche disposizioni in materia di ratei e risconti. Pertanto, occorre ricomprendere tali voci nel contesto delle norme generali sui componenti del reddito d'impresa, previste dall'art. 109 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, riconducibili al criterio della competenza economica dell'esercizio.
- Tali norme generali non contrastano con le disposizioni civilistiche.

SCRITTURE CONTABILI

RATEI ATTIVI
E PASSIVI

- La rilevazione dei ratei attivi e passivi costituisce una tipica **scrittura di integrazione** da redigere, alla fine dell'esercizio, nell'ambito di quelle di assestamento, che consentono di trasformare i valori di conto in valori di bilancio.
- La loro contropartita contabile è costituita, rispettivamente, dalla quota di proventi o di oneri da imputare al conto economico, sulla base del principio della competenza dell'esercizio in chiusura.

RISCONTI ATTIVI
E PASSIVI

- La rilevazione dei risconti attivi e passivi avviene nell'ambito delle c.d. **scritture di rettifica**, anch'esse da redigere alla fine dell'esercizio.
- Hanno quale contropartita le voci dei correlati oneri o proventi già contabilizzati, la cui quota parte dovrà essere stornata e rinviata al successivo (o successivi) esercizi, nel rispetto della competenza economica.

La rettifica produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato di modo che, nel conto economico, emerga la sola entità di competenza dell'esercizio.

Esempio n. 1

Ratei attivi

P D	E C 16 d	Dati	• La società Alfa S.p.a. ha concesso un finanziamento con interessi liquidati in via posticipata. • Il periodo di durata del finanziamento decorrere dall'1.10."n" al 10.02."n+1". • Nel bilancio al 31.12."n" dovrà essere imputato un rateo attivo pari a 92/133 dell'importo totale degli interessi di € 5.164,57, ossia € 3.572,48.		
			RATEI ATTIVI a INTERESSI ATTIVI SU FINANZIAMENTI		3.572,48
P C IV 1	E C 16 d		BANCA C/C a DIVERSI a INTERESSI ATTIVI SU FINANZIAMENTI a RATEI ATTIVI		5.164,57
		P D	Incasso posticipato interessi finanziamento. 1.592,09 3.572,48		

Esempio n. 2

Ratei passivi

		Dati	• La società Beta S.p.a. conduce in locazione un capannone industriale. • Nel bilancio al 31.12."n", a fronte di un canone bimestrale posticipato di € 5.000,00 per il periodo 1.12."n" - 31.01."n+1", dovrà essere imputato un rateo passivo pari a 31/62 di tale importo, ossia € 2.500,00.		

Esempio n. 2 (segue)

E B 8	P E	31.12. "n" LOCAZIONI PER LA PRODUZIONE a RATEI PASSIVI Rilevato rateo su locazioni passive.		2.500,00
	P C IV 1	31.01. "n+1" DIVERSI a BANCA C/C RATEI PASSIVI LOCAZIONI PER LA PRODUZIONE Pagamento canone bimestrale posticipato capannone industriale.	2.500,00	5.000,00
P E E B 8			2.500,00	

Esempio n. 3

Risconti attivi

P D	E B 7	Dati - La società Gamma S.p.a. ha pagato anticipatamente, in data 30.09. "n", un premio di assicurazione di € 2.582,28 relativo al periodo 30.09. "n" - 31.01. "n+1". - Nel bilancio al 31.12. "n" dovrà essere contabilizzato un risconto attivo per un importo pari a 31/123 di € 2.582,28 ossia € 650,81. Pagamento premio 30.09. "n" 31.12. "n" 31.01. "n+1" Risconto attivo		
		31.12. "n" RISCONTI ATTIVI a SPESE DI ASSICURAZIONE Rilevato risconto su assicurazioni passive.		650,81
E B 7	P D	1.01. "n+1" SPESE DI ASSICURAZIONE a RISCONTI ATTIVI Giroconto risconti su assicurazioni passive.		650,81

Esempio n. 4

Risconti passivi

E A 5	P E	Dati - La società industriale Delta S.p.a. ha riscosso anticipatamente, in data 1.12. "n", un affitto di € 6.200,00 per il periodo 1.12. "n" - 31.01. "n+1". - Nel bilancio al 31.12. "n" dovrà essere rilevato un risconto passivo pari a 31/62 di € 6.200,00, ossia € 3.100,00. Incasso canone 1.12. "n" 31.12. "n" 31.01. "n+1" Risconto passivo		
		31.12. "n" LOCAZIONI ATTIVE SU IMMOBILI STRUMENTALI a RISCONTI PASSIVI Rilevato risconto su locazioni attive.		3.100,00
P E	E A 5	1.01. "n+1" RISCONTI PASSIVI a LOCAZIONI ATTIVE SU IMMOBILI STRUMENTALI Giroconto risconti su locazioni attive.		3.100,00

Articoli del codice civile

SEZIONE IX

Del bilancio

Art. 2423

Redazione del bilancio

(in vigore dal 19/04/1942)

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

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.

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.

Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti é 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.

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. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2423 – bis

Principi di redazione del bilancio

(in vigore dal 01/01/2004)

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

- 1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
- 2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- 4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- 5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
- 6) i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

Art. 2423 - ter

Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico

(in vigore dal 01/01/2004)

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 negli articoli 2424 e 2425.

Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, é irrilevante ai fini indicati nel secondo comma dell'articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425.

Le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata.

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 relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

Sono vietati i compensi di partite.

Art. 2424

Contenuto dello stato patrimoniale.

(in vigore dal 19/04/1942)

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

Attivo:

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

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

I - Immobilizzazioni immateriali:

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

Totale.

II - Immobilizzazioni materiali:

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

Totale.

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

- 1) partecipazioni in:
 - a) imprese controllate;
 - b) imprese collegate;
 - c) imprese controllanti;
 - d) altre imprese;
- 2) crediti:
 - a) verso imprese controllate;
 - b) verso imprese collegate;
 - c) verso controllanti;
 - d) verso altri;

- 3) altri titoli;
- 4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.

Totale.

Totale immobilizzazioni (B);

C) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

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

Totale

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

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

Totale.

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

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

Totale.

IV - Disponibilità liquide:

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

Totale.

Totale attivo circolante (C).

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

Passivo:

A) Patrimonio netto:

I - Capitale.

II - Riserva da sovrapprezzo delle azioni.

III - Riserve di rivalutazione.

IV - Riserva legale.

V - Riserve statutarie

VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio.

VII - Altre riserve, distintamente indicate.

VIII - Utili (perdite) portati a nuovo.

IX - Utile (perdita) dell'esercizio.

Totale.

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;

- 2) per imposte, anche differite;
- 3) altri.

Totale.

C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.

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

- 1) obbligazioni;
- 2) obbligazioni convertibili;
- 3) debiti verso soci per finanziamenti;
- 4) debiti verso banche;
- 5) debiti verso altri finanziatori;
- 6) acconti;
- 7) debiti verso fornitori;
- 8) debiti rappresentati da titoli di credito;
- 9) debiti verso imprese controllate;
- 10) debiti verso imprese collegate;
- 11) debiti verso controllanti;
- 12) debiti tributari;
- 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
- 14) altri debiti.

Totale.

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

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 é iscritto.

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.

É 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. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2424 - bis

Disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale

(in vigore dal 01/01/2004)

Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni.

Le partecipazioni in altre imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal terzo comma dell'articolo 2359 si presumono immobilizzazioni.

Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

Nella voce: "trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato" deve essere indicato l'importo calcolato a norma dell'articolo 2120.

Le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore.

Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali vari in ragione del tempo.

Art. 2425

Contenuto del conto economico

(in vigore dal 19/04/1942)

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) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 12) accantonamenti per rischi;
- 13) altri accantonamenti;
- 14) oneri diversi di gestione.

Totale.

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

C) Proventi e oneri finanziari:

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

17-bis) utili e perdite su cambi. Totale (15 + 16 - 17+ - 17 bis).

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

18) rivalutazioni:

a) di partecipazioni;

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;

c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

19) svalutazioni:

a) di partecipazioni;

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni;

c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.

Totale delle rettifiche (18 - 19).

E) Proventi e oneri straordinari:

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Totale delle partite straordinarie (20-21).

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

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

23) utile (perdite) dell'esercizio. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2425 - bis

Iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri

(in vigore dal 14/01/2005)

I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi.

I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta devono essere determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione é compiuta.

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.

Le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione.

Art. 2426

Criteri di valutazioni

(in vigore dal 14/01/2005)

Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:

1) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione.

Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;

2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione é limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa;

3) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Per le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate che risultino iscritte per un valore superiore a quello derivante dall'applicazione del criterio di valutazione previsto dal successivo numero 4) o, se non vi sia obbligo di redigere il bilancio consolidato, al valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata, la differenza dovrà essere motivata nella nota integrativa;

4) le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate possono essere valutate, con riferimento ad una o più tra dette imprese, anziché secondo il criterio indicato al numero 1),

per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese medesime, detratti i dividendi ed operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato nonché quelle necessarie per il rispetto dei principi indicati negli articoli 2423 e 2423-bis.

Quando la partecipazione é iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa. La differenza, per la parte attribuibile a beni ammortizzabili o all'avviamento, deve essere ammortizzata.

Negli esercizi successivi le plusvalenze, derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, rispetto al valore indicato nel bilancio dell'esercizio precedente sono iscritte in una riserva non distribuibile;

5) i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non é completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati; (1)

6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. (1)

É tuttavia 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;

7) il disaggio su prestiti deve essere iscritto nell'attivo e ammortizzato in ogni esercizio per il periodo di durata del prestito;

8) i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione;

8-bis) le attività e le passività in valuta, ad eccezione delle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio ed i relativi utili e perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo.

Le immobilizzazioni materiali, immateriali e quelle finanziarie, costituite da partecipazioni, rilevate al costo in valuta devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole;

9) le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di

realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione;

10) 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;

11) i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza;

12) le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione. (2)

(1) Ai sensi dell'art. 154, decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, come modificato dall'art. 9.84, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, aggiunto dall'art. 3, decreto legislativo 6 febbraio 2004, n. 37, le disposizioni del presente numero non si applicano al collegio sindacale delle società con azioni quotate.

(2) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2427

Contenuto della nota integrativa

(in vigore dal 21/11/2008)

La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito 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 debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;

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

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

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

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

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

11) l'ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell'articolo 2425, numero 15), diversi dai dividendi;

12) la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nell'articolo 2425, n. 17), relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;

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

14) un apposito prospetto contenente:

a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;

b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;

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

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

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

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

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

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

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

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

22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare

complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio;

22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società (1);

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 (1).

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 (1).

(1) Ai sensi dell'art. 6 decreto legislativo 3 novembre 2008 n. 173, le disposizioni del presente comma, come modificato dall'art. 1 del D.Lgs n. 173 del 2008, si applicano ai bilanci e alle relazioni relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva a quella del 21 novembre 2008 (data di entrata in vigore del citato decreto legislativo).

Art. 2427 - bis

*Informazioni relative al valore equo "fair value" degli strumenti finanziari
(in vigore dal 21/11/2008)*

1. Nella nota integrativa sono indicati:

1) per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati:

a) il loro fair value;

b) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;

2) per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 e delle partecipazioni in joint venture:

a) il valore contabile e il fair value delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività;

b) i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.

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

a) il contratto sia stato concluso e sia mantenuto per soddisfare le esigenze previste dalla società che redige il bilancio di acquisto, di vendita o di utilizzo delle merci;

b) il contratto sia stato destinato a tale scopo fin dalla sua conclusione;

c) si prevede che il contratto sia eseguito mediante consegna della merce.

3. Il fair value è determinato con riferimento:

- a) al valore di mercato, per gli strumenti finanziari per i quali é 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 é determinato se l'applicazione dei criteri indicati al comma precedente non dà un risultato attendibile.
5. ~~Ai fini dell'applicazione del presente articolo e dell'articolo 2428, comma 2, numero 6-bis) per la definizione di strumento finanziario, di strumento finanziario derivato, di fair value e di modello e tecnica di valutazione generalmente accettato, si fa riferimento ai principi contabili riconosciuti in ambito internazionale e compatibili con la disciplina in materia dell'Unione europea. Comma abrogato dall'art. 1, comma 3 decreto legislativo 3 novembre 2008 n. 173 (1)~~

(1) Ai sensi dell'art. 6 decreto legislativo 3 novembre 2008 n. 173, l'abrogazione del presente comma, come modificato dall'art. 1 del D.Lgs n. 173 del 2008, si applica ai bilanci e alle relazioni relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva a quella del 21 novembre 2008 (data di entrata in vigore del citato decreto legislativo).

Art. 2428

Relazione sulla gestione (1)

(in vigore dal 12/04/2007)

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società é esposta.

L'analisi di cui al primo comma é coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale.

L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi. Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- 1) le attività di ricerca e di sviluppo;
 - 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
 - 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
 - 4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;
 - 5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
 - 6) l'evoluzione prevedibile della gestione;
- 6-bis) in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:
- a) gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione

del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;

b) l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari.

Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società con azioni quotate in mercati regolamentati devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con regolamento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto.

Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società.

(1) Le modifiche introdotte dall'art. 1, del Decreto legislativo 2 febbraio 2007 n. 32 si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dalla data successiva del 12 aprile 2007 (data di entrata in vigore del citato decreto).

Art. 2429

Relazione dei sindaci e deposito del bilancio (2)

(in vigore dal 12/04/2007)

Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.

Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma. Il collegio sindacale, se esercita il controllo contabile, redige anche la relazione prevista dall'articolo 2409-ter. (1)

Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato del controllo contabile, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione.

Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime.

(1) Ai sensi dell'art. 154, decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 come modificato dall'art. 9.84, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, aggiunto dall'art. 3, decreto legislativo 6 febbraio 2004, n. 37, le disposizioni del presente comma non si applicano al collegio sindacale delle società con azioni quotate.

(2) Le modifiche introdotte dall'art. 2, del Decreto legislativo 2 febbraio 2007 n. 32 si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dalla data successiva del 12 aprile 2007 (data di entrata in vigore del citato decreto).

Art. 2429 - bis

Relazione degli amministratori

(soppresso dal 02/05/1991)

La relazione degli amministratori prescritta dal terzo comma dell'art. 2423 deve illustrare l'andamento della gestione nei vari settori in cui la società ha operato, anche attraverso altre società da essa controllate, con particolare riguardo agli investimenti, ai costi e ai prezzi. Devono essere anche indicati i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio.

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

- 1) i criteri seguiti nella valutazione delle varie categorie di beni e le loro eventuali modifiche rispetto al bilancio del precedente esercizio;
- 2) i criteri seguiti negli ammortamenti e negli accantonamenti e le loro eventuali modifiche rispetto al bilancio del precedente esercizio;
- 3) le variazioni intervenute nella consistenza delle partite dell'attivo e del passivo;
- 4) i dati relativi al personale dipendente e agli accantonamenti per indennità di anzianità e trattamento di quiescenza;
- 5) gli interessi passivi, ripartiti tra prestiti a lungo e medio termine e prestiti a breve termine, con separata indicazione di quelli compresi nelle poste dell'attivo;
- 6) le spese di studio, ricerca e progettazione, le spese di pubblicità e propaganda e le spese di avviamento di impianti o di produzione, iscritte nell'attivo del bilancio, con distinta indicazione del relativo ammontare;
- 7) i rapporti con le società controllanti, controllate e collegate e le variazioni intervenute nelle partecipazioni e nei crediti e debiti;
- 8) il numero e il valore nominale delle azioni proprie possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della quota di capitale corrispondente;
- 9) il numero e il valore nominale delle azioni proprie acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della quota di capitale corrispondente, dei corrispettivi riscossi o pagati e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società con azioni quotate in borsa devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con apposito regolamento da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento.

Art. 2430

Riserva legale

(in vigore dal 19/04/1942)

Dagli utili netti annuali deve essere dedotta una somma corrispondente almeno alla ventesima parte di essi per costituire una riserva, fino a che questa non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale. La riserva deve essere reintegrata a norma del comma precedente se viene diminuita per qualsiasi ragione.

Sono salve le disposizioni delle leggi speciali. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2431

Soprapprezzo delle azioni

(in vigore dal 19/04/1942)

Le somme percepite dalla società per l'emissione di azioni ad un prezzo superiore al loro valore nominale, ivi comprese quelle derivate dalla conversione di obbligazioni, non possono essere distribuite fino a che la riserva legale non abbia raggiunto il limite stabilito dall'articolo 2430.

(1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2432

Partecipazione agli utili

(in vigore dal 19/04/1942)

Le partecipazioni agli utili eventualmente spettanti ai promotori, ai soci fondatori e agli amministratori sono computate sugli utili netti risultanti dal bilancio, fatta deduzione della quota di riserva legale. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2433

Distribuzione degli utili ai soci

(in vigore dal 19/04/1942)

La deliberazione sulla distribuzione degli utili é adottata dall'assemblea che approva il bilancio ovvero, qualora il bilancio sia approvato dal consiglio di sorveglianza, dall'assemblea convocata a norma dell'articolo 2364-bis, secondo comma.

Non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato.

Se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente.

I dividendi erogati in violazione delle disposizioni del presente articolo non sono ripetibili, se i soci li hanno riscossi in buona fede in base a bilancio regolarmente approvato, da cui risultano utili netti corrispondenti. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2433 - bis

Acconti sui dividendi

(in vigore dal 01/01/2004)

La distribuzione di acconti sui dividendi é consentita solo alle società il cui bilancio é assoggettato per legge al controllo da parte di società di revisione iscritte all'albo speciale.

La distribuzione di acconti sui dividendi deve essere prevista dallo statuto ed é deliberata dagli amministratori dopo il rilascio da parte della società di revisione di un giudizio positivo sul bilancio dell'esercizio precedente e la sua approvazione.

Non é consentita la distribuzione di acconti sui dividendi quando dall'ultimo bilancio approvato risultino perdite relative all'esercizio o a esercizi precedenti.

L'ammontare degli acconti sui dividendi non può superare la minor somma tra l'importo degli utili conseguiti dalla chiusura dell'esercizio precedente, diminuito delle quote che dovranno essere destinate a riserva per obbligo legale o statutario, e quello delle riserve disponibili.

Gli amministratori deliberano la distribuzione di acconti sui dividendi sulla base di un prospetto contabile e di una relazione, dai quali risulti che la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società consente la distribuzione stessa. Su tali documenti deve essere acquisito il parere del soggetto incaricato del controllo contabile.

Il prospetto contabile, la relazione degli amministratori e il parere del soggetto incaricato del controllo contabile debbono restare depositati in copia nella sede della società fino all'approvazione del bilancio dell'esercizio in corso. I soci possono prenderne visione.

Ancorché sia successivamente accertata l'inesistenza degli utili di periodo risultanti dal prospetto, gli acconti sui dividendi erogati in conformità con le altre disposizioni del presente articolo non sono ripetibili se i soci li hanno riscossi in buona fede.

Art. 2434

Azione di responsabilità
(in vigore dal 12/01/2006)

L'approvazione del bilancio non implica liberazione degli amministratori, dei direttori generali, dei dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari e dei sindaci per le responsabilità incorse nella gestione sociale.

Art. 2434 - bis

Invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio
(in vigore dal 01/01/2004)

Le azioni previste dagli articoli 2377 e 2379 non possono essere proposte nei confronti delle deliberazioni di approvazione del bilancio dopo che é avvenuta l'approvazione del bilancio dell'esercizio successivo.

La legittimazione ad impugnare la deliberazione di approvazione del bilancio su cui il revisore non ha formulato rilievi spetta a tanti soci che rappresentino almeno il cinque per cento del capitale sociale.

Il bilancio dell'esercizio nel corso del quale viene dichiarata l'invalidità di cui al comma precedente tiene conto delle ragioni di questa.

Art. 2435

Pubblicazione del bilancio e dell'elenco dei soci e dei titolari di diritti su azioni.
(in vigore dal 19/04/1942)

Entro trenta giorni dall'approvazione una copia del bilancio, corredata dalle relazioni previste dagli articoli 2428 e 2429 e dal verbale di approvazione dell'assemblea o del consiglio di sorveglianza, deve essere, a cura degli amministratori, depositata presso l'ufficio del registro delle imprese o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata.

Entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio le società non aventi azioni quotate in mercati regolamentati sono tenute altresì a depositare per l'iscrizione nel registro delle imprese l'elenco dei soci riferito alla data di approvazione del bilancio, con l'indicazione del numero delle azioni possedute, nonché dei soggetti diversi dai soci che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime. L'elenco deve essere corredato dall'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro dei soci a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente. (1)

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6.

Art. 2435 - bis

Bilancio in forma abbreviata (1)
(in vigore dal 21/11/2008)

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: ~~3.6504.400~~.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: ~~7.3008.800~~.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 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.

Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall'articolo 2425 possono essere tra loro raggruppate:

voci A2 e A3

voci B9(c), B9(d), B9(e)

voci B10(a), B10(b), B10(c)

voci C16(b) e C16(c)

voci D18(a), D18(b), D18(c)

voci D19(a), D19(b), D19(c).

Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata nella voce E20 non é richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E21 non é richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Nella nota integrativa sono omesse le indicazioni richieste dal numero 10 dell'articolo 2426 e dai numeri 2), 3), 7), 9), 10), 12), 13), 14), 15), 16) e 17) dell'articolo 2427 e dal numero 1) del comma 1 dell'articolo 2427-bis;

le indicazioni richieste dal numero 6) dell'articolo 2427 sono riferite all'importo globale dei debiti iscritti in bilancio.

Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché limitare alla natura e all'obiettivo economico le informazioni richieste ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-ter.

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

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.

(1) Ai sensi dell'art. 6 decreto legislativo 3 novembre 2008 n. 173, le modifiche apportata al presente comma dall'art. 1 del D.Lgs n. 173 del 2008 si applicano ai bilanci e alle relazioni relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva a quella del 21 novembre 2008 (data di entrata in vigore del citato decreto legislativo).