

# RATIO

## IN TASCA

*I manuali del Sistema Ratio*

2023

# CONTABILITÀ E BILANCIO

Tutti gli aspetti civilistici e fiscali delle voci di bilancio per una corretta registrazione delle relative scritture contabili. Un pratico strumento di consultazione e di verifica operativa in forma schematica, aggiornato con i riferimenti ai principi contabili.

*Integrato dalla versione  
on line aggiornata  
costantemente durante  
l'anno con le  
novità normative*

**Sistema RATIO**

Centro Studi Castelli Srl



**CONTABILITÀ E BILANCIO**

**SCRITTURE CONTABILI**

A cura di  
**Centro Studi Castelli S.r.l.**

**Sistema****RATIO**  
**Centro Studi Castelli**

- Editore: Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, 33 - 46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376-77.51.30 - Fax 0376/77.01.51  
Sito Web: WWW.RATIO.IT  
Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com  
Recapito Skype: servizioclientiratio

- Stampa: Color Art  
Via Industriale, 24/26 - Rodengo Saiano (BS)

**Chiuso per la stampa: 31.12.2022**  
**Prezzo al pubblico € 81,00**

# Indice sistematico Ratio In Tasca - Contabilità e Bilancio

## INTRODUZIONE

Introduzione al bilancio d'esercizio	p. 17
Principi di redazione del bilancio d'esercizio	p. 18
Contenuto del bilancio	p. 24
Scadenze e adempimenti di bilancio	p. 30
Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	p. 31
Serie e classi dei conti	p. 33
Tenuta della contabilità	p. 36
Codice della crisi e dell'insolvenza d'impresa	p. 53
Schemi di bilancio	p. 56
Coordinamento Tuir e Codice Civile nei bilanci	p. 60

## STATO PATRIMONIALE

Introduzione allo Stato Patrimoniale	p. 62
--------------------------------------	-------

## STATO PATRIMONIALE ATTIVO

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	p. 64
B) I. Immobilizzazioni immateriali	p. 79
B) I. 1) Costi di impianto e di ampliamento	p. 80
B) I. 2) Costi di sviluppo	p. 85
B) I. 3) Diritti di brevetto industriale	p. 87
B) I. 3) Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	p. 90
B) I. 4) Concessioni, licenze e diritti simili	p. 93
B) I. 4) Marchi d'impresa	p. 96
B) I. 5) Avviamento	p. 99
B) I. 6) Immobilizzazioni in corso e acconti	p. 102
B) I. 7) Altre immobilizzazioni immateriali	p. 104
B) II. Immobilizzazioni materiali	p. 109
B) II. 1) Terreni	p. 115
B) II. 1) Fabbricati	p. 118
B) II. 2) Impianti e macchinario	p. 125
B) II. 3) Attrezzature industriali e commerciali	p. 132

**Direttore responsabile**  
ANSELMO CASTELLI

**Vice direttore**  
Stefano Zanon

**Coordinamento scientifico e di redazione**  
Luca Reima

**Consiglio di redazione**  
G. Beschi, L. Binda, A. Castelli, S. Filisina, A. Pratesi, L. Reina,  
R. Stanghellini, S. Zanon

**Comitato di esperti**  
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, F. Bava, F. Boni, A. Bonghi,  
E. Bozza, M. Brisciani, A. Casotti, L. Dall'Oca, A. Devalle,  
F. Donato, M. Frascarelli, M.R. Gheido, A. Grassotti, P. Meneghetti,  
M. Nocivelli, A. Pescari, F. Poggiani, R.A. Rizzi, G. Saccenti,  
A. Scaini, M.T. Tessadri, F. Vollono, F. Zuech

**Hanno collaborato a questo numero**  
G. Beschi, L. Binda, C. Corghi, S. Filisina,  
L. Nardi, A. Pratesi, L. Reina, R. Redeghieri

**Composizione e impaginazione**  
Nicoletta Abellondi, Emanuele Accorsi, Barbara Ferrari,  
Alessandro Vezzoni

**Formazione**  
Alberto Bondoni, Giuseppe Sberna

**Marketing**  
Alessandra Cinquetti

**Commerciale**  
Michaela Bresciani, Elena Galdi, Elisa Mazzotti,  
Maria Elena Pasini, Alessia Pellizzoni, Giulia Rampazzo

**Ricerca e sviluppo**  
Alessandro Beruffi, Stefano Bottoglia,  
Ambra Pellizzoni, Silvia Sartori, Cristian Zuliani

**Servizio Clienti e abbonamenti**  
Silvia Pavoni, Elena Perosi, Monia Ubertini

**Servizi amministrativi**  
Erika Darra

**Pubblicità**  
Centro Studi Castelli S.r.l.

**Stampa**  
Color Art  
Via Industriale, 24/26 - Rodengo Saiano (BS)  
Tel. 030/2308411

**Editore**  
Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25 - 46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151  
Sito Web: WWW.RATIO.IT  
P.E.: servizioclienti@gruppcastelli.com

B) II. 4) Altri beni: automezzi e autovetture	<i>p. 134</i>
B) II. 4) Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	<i>p. 137</i>
B) II. 4) Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	<i>p. 139</i>
B) II. 5) Immobilizzazioni in corso e acconti	<i>p. 142</i>
<b>B) III. Immobilizzazioni finanziarie</b>	<i>p. 144</i>
B) III. 1) Partecipazioni immobilizzate	<i>p. 148</i>
B) III. 2) Crediti immobilizzati	<i>p. 154</i>
B) III. 3) Altri titoli immobilizzati	<i>p. 158</i>
B) III. 4) Strumenti finanziari derivati attivi	<i>p. 161</i>
<b>C) I. Rimanenze</b>	<i>p. 166</i>
C) I. 1) Materie prime, sussidiarie e di consumo	<i>p. 170</i>
C) I. 2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	<i>p. 173</i>
C) I. 3) Lavori in corso su ordinazione	<i>p. 175</i>
C) I. 4) Prodotti finiti e merci	<i>p. 181</i>
C) I. 5) Acconti	<i>p. 185</i>
<b>C) II. Crediti</b>	<i>p. 187</i>
C) II. 1) Crediti verso clienti	<i>p. 191</i>
C) II. 2) Crediti verso imprese controllate	<i>p. 205</i>
C) II. 3) Crediti verso imprese collegate	<i>p. 207</i>
C) II. 4) Crediti verso controllanti	<i>p. 209</i>
C) II. 5) Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	<i>p. 211</i>
C) II. 5-bis) Crediti tributari	<i>p. 214</i>
C) II. 5-ter) Imposte anticipate	<i>p. 223</i>
C) II. 5-quater) Crediti verso altri	<i>p. 227</i>
<b>C) III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</b>	<i>p. 234</i>
C) III. 1) Partecipazioni in imprese controllate	<i>p. 237</i>
C) III. 2) Partecipazioni in imprese collegate	<i>p. 241</i>
C) III. 3) Partecipazioni in imprese controllanti	<i>p. 245</i>
C) III. 3-bis) Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	<i>p. 249</i>
C) III. 4) Altre partecipazioni	<i>p. 253</i>
C) III. 5) Strumenti finanziari derivati attivi	<i>p. 257</i>
C) III. 6) Altri titoli	<i>p. 262</i>
<b>C) IV. Disponibilità liquide</b>	<i>p. 267</i>
C) IV. 1) Depositi bancari e postali	<i>p. 270</i>
C) IV. 2) Assegni	<i>p. 274</i>
C) IV. 3) Denaro e valori in cassa	<i>p. 277</i>
<b>D) Ratei e risconti</b>	<i>p. 281</i>

**STATO PATRIMONIALE PASSIVO**

<b>A)</b>	<b>Patrimonio netto</b>	
A) I.	Capitale	<i>p. 288</i>
A) II.	Riserva da soprapprezzo delle azioni	<i>p. 300</i>
A) III.	Riserve di rivalutazione	<i>p. 302</i>
A) IV.	Riserva legale	<i>p. 308</i>
A) V.	Riserve statutarie	<i>p. 313</i>
A) VI.	Altre riserve, distintamente indicate	<i>p. 315</i>
A) VII.	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	<i>p. 321</i>
A) VIII.	Utili (perdite) portati a nuovo	<i>p. 324</i>
A) IX.	Utile (perdita) dell'esercizio	<i>p. 331</i>
A) X.	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	<i>p. 335</i>
<b>B)</b>	<b>Fondi per rischi e oneri</b>	<i>p. 336</i>
B) 1)	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	<i>p. 338</i>
B) 2)	Fondo per Imposte, anche differite	<i>p. 343</i>
B) 3)	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	<i>p. 347</i>
B) 4)	Altri fondi	<i>p. 350</i>
<b>C)</b>	<b>Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</b>	<i>p. 356</i>
<b>D)</b>	<b>Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo</b>	<i>p. 363</i>
D) 1)	Obbligazioni	<i>p. 368</i>
D) 2)	Obbligazioni convertibili	<i>p. 372</i>
D) 3)	Debiti verso soci per finanziamenti	<i>p. 375</i>
D) 4)	Debiti verso banche	<i>p. 383</i>
D) 5)	Debiti verso altri finanziatori	<i>p. 390</i>
D) 6)	Acconti	<i>p. 394</i>
D) 7)	Debiti verso fornitori	<i>p. 397</i>
D) 8)	Debiti rappresentati da titoli di credito	<i>p. 402</i>
D) 9)	Debiti verso imprese controllate	<i>p. 407</i>
D) 10)	Debiti verso imprese collegate	<i>p. 410</i>
D) 11)	Debiti verso controllanti	<i>p. 413</i>
D) 11-bis)	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	<i>p. 416</i>
D) 12)	Debiti tributari	<i>p. 419</i>
D) 13)	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	<i>p. 424</i>
D) 14)	Altri debiti	<i>p. 428</i>
<b>E)</b>	<b>Ratei e risconti</b>	<i>p. 437</i>

**CONTO ECONOMICO**

Introduzione al Conto Economico	<i>p. 441</i>
A) 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	<i>p. 444</i>
A) 2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	<i>p. 455</i>
A) 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	<i>p. 463</i>
A) 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	<i>p. 466</i>
A) 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	<i>p. 468</i>
B) 6) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	<i>p. 484</i>
B) 7) Servizi	<i>p. 491</i>
B) 8) Godimento di beni di terzi	<i>p. 525</i>
B) 9) Personale	<i>p. 538</i>
B) 10) Ammortamenti e svalutazioni	<i>p. 548</i>
B) 10. a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	<i>p. 554</i>
B) 10. b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	<i>p. 562</i>
B) 10. c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	<i>p. 572</i>
B) 10. d) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	<i>p. 575</i>
B) 11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	<i>p. 580</i>
B) 12) Accantonamenti per rischi	<i>p. 588</i>
B) 13) Altri accantonamenti	<i>p. 590</i>
B) 14) Oneri diversi di gestione	<i>p. 592</i>
C) 15) Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	<i>p. 611</i>
C) 16) Altri proventi finanziari	<i>p. 618</i>
C) 17) Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	<i>p. 622</i>
C) 17-bis) Utili e perdite su cambi	<i>p. 632</i>
D) 18) Rivalutazioni	<i>p. 640</i>
D) 19) Svalutazioni	<i>p. 644</i>
20. Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	<i>p. 649</i>
21. Utile (perdita) dell'esercizio	<i>p. 659</i>

**SCHEMA DI BILANCIO**

Schema di Stato Patrimoniale e Conto Economico	<i>p. 669</i>
--	---------------

**MODULISTICA**

Piano dei conti base per piccole e medie imprese	<i>p. 672</i>
--	---------------

**DOCUMENTO OIC "COMUNICAZIONE SULLE MODALITÀ CONTABILIZZAZIONE DEI BONUS FISCALI"**

Contabilizzazione dei bonus fiscali	<i>p. 699</i>
-------------------------------------	---------------

Legge di bilancio 2023	<i>p. 711</i>
------------------------	---------------

*Indice per parola chiave*

<b>Parola Chiave</b>	<b>Titolo</b>	<b>Pagina</b>	
Accantonamento	Accantonamenti per rischi	588	
	Altri accantonamenti	590	
Acconto	Immobilizzazioni in corso e acconti	102	
	Immobilizzazioni in corso e acconti	102	
	Acconti	185	
	Acconti	394	
Ammortamento	Ammortamenti e svalutazioni	548	
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554	
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562	
Anticipazione	Debiti verso banche	383	
Anticipo	Debiti verso banche	383	
Apertura credito	Debiti verso banche	383	
Approvazione bilancio	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	31	
Arredamento	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562	
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	137	
Assegno	Assegni	274	
Assemblea	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	31	
Attività finanziaria	Rivalutazioni	640	
	Svalutazioni	644	
	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	234	
	Partecipazioni in imprese controllate	237	
	Partecipazioni in imprese collegate	241	
	Partecipazioni in imprese controllanti	245	
	Altre partecipazioni	253	
	Altri titoli	262	
	Attivo circolante	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	575
		Rimanenze	166
Materie prime, sussidiarie e di consumo		170	
Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		173	
Lavori in corso su ordinazione		175	
Prodotti finiti e merci		181	
Acconti		185	
Crediti		187	
Crediti verso clienti		191	
Crediti verso imprese controllate		205	
Crediti verso imprese collegate		207	
Crediti verso controllanti		209	
Crediti tributari		214	
Imposte anticipate		223	
Crediti verso altri		227	
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni		234	
Partecipazioni in imprese controllate		237	
Partecipazioni in imprese collegate		241	
Partecipazioni in imprese controllanti		245	
Altre partecipazioni		253	
Altri titoli		262	
Disponibilità liquide		267	
Depositi bancari e postali		270	
Assegni		274	
Denaro e valori in cassa		277	
Attrezzatura		Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
		Attrezzature industriali e commerciali	132

Auto	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Altri beni: automezzi e autovetture	134
Autocarro	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Altri beni: automezzi e autovetture	134
Automezzo	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Altri beni: automezzi e autovetture	134
Avviamento	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554
	Avviamento	99
Azione propria	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	334
Bene di terzi	Godimento di beni di terzi	525
Bilancio	Introduzione al conto economico	441
	Introduzione al bilancio d'esercizio	17
	Principi di redazione del bilancio d'esercizio	18
	Contenuto del bilancio	24
	Scadenze e adempimenti di bilancio	30
	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	31
	Serie e classi dei conti	33
	Tenuta della contabilità	36
	Codice della crisi e dell'insolvenza di impresa	53
	Coordinamento tuir e codice civile nei bilanci	60
	Introduzione allo stato patrimoniale	62
Bolletta doganale	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	484
Bonus fiscale	Contabilizzazione dei bonus fiscali	699
Brevetto	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554
	Diritti di brevetto industriale	87
Caparra	Altri debiti	428
	Crediti verso altri	227
Capitale	Capitale	288
Capitale sociale	Capitale	288
Carburante	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	484
	Oneri diversi di gestione	592
Cassa	Denaro e valori in cassa	277
Cellulare	Servizi	491
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	139
Compenso a terzi	Altri debiti	428
	Servizi	491
Compenso amministratore	Altri debiti	428
	Servizi	491
Concessione	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554
	Concessioni, licenze e diritti simili	93
Conferimento	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	64
Consociata	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	611
	Altri proventi finanziari	618
	Partecipazioni immobilizzate	148
	Crediti immobilizzati	154
	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	211
	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	249
	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	416
Consorella	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	611
	Altri proventi finanziari	618
	Partecipazioni immobilizzate	148
	Crediti immobilizzati	154
	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	211
	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	249
	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	416
Contabilità	Serie e classi dei conti	33
	Tenuta della contabilità	36
Conto economico	Introduzione al conto economico	441

Contributo conto impianti	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468	
Contributo IVS	Personale	538	
Controllante	Crediti verso controllanti	209	
	Partecipazioni in imprese controllanti	245	
	Debiti verso controllanti	413	
Costituzione	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	64	
Costo	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554	
Costo anticipato	Crediti verso altri	227	
Costo del personale	Personale	538	
Costo di produzione	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	484	
	Servizi	491	
	Godimento di beni di terzi	525	
	Personale	538	
	Ammortamenti e svalutazioni	548	
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554	
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562	
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	572	
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	575	
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	580	
	Accantonamenti per rischi	588	
	Altri accantonamenti	590	
	Oneri diversi di gestione	592	
	Costo impianto ampliamento	Costi di impianto e di ampliamento	80
	Costruzione in economia	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	466
	Costruzione leggera	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
		Fabbricati	118
	Credito	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	64
		Crediti	187
		Crediti verso clienti	191
Crediti verso imprese controllate		205	
Crediti verso imprese collegate		207	
Crediti verso controllanti		209	
Crediti tributari		214	
Imposte anticipate		223	
Crediti verso altri		227	
Credito d'imposta		Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468
		Crediti tributari	214
Credito immobilizzato	Crediti immobilizzati	154	
Credito tributario	Crediti tributari	214	
Credito verso cliente	Crediti verso clienti	191	
Credito verso socio	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	64	
Crisi di impresa	Codice della crisi e dell'insolvenza di impresa	53	
Debito	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	424	
	Altri debiti	428	
	Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	363	
	Obbligazioni	368	
	Obbligazioni convertibili	372	
	Debiti verso soci per finanziamenti	375	
	Debiti verso banche	383	
	Debiti verso altri finanziatori	390	
	Acconti	394	
	Debiti verso fornitori	397	
	Debiti rappresentati da titoli di credito	402	
	Debiti verso imprese controllate	407	
	Debiti verso imprese collegate	410	
	Debiti verso controllanti	413	
	Debiti tributari	419	
	Debito contributivo	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	424
	Debito tributario	Debiti tributari	419
Decreto Milleproroghe	Coordinamento tur e codice civile nei bilanci	60	
Deposito bancario	Depositi bancari e postali	270	

Deposito cauzionale	Altri debiti	428
	Crediti verso altri	227
Derivato	Rivalutazioni	640
	Svalutazioni	644
	Strumenti finanziari derivati attivi	161
	Strumenti finanziari derivati passivi	257
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	347
Disaggio	Obbligazioni	368
Disponibilità liquida	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	575
	Disponibilità liquide	267
	Depositi bancari e postali	270
	Assegni	274
	Denaro e valori in cassa	277
Dividendo	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	611
Effetto	Crediti verso clienti	191
Fabbricato	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Fabbricati	118
Factoring	Debiti verso altri finanziatori	390
Fattura da emettere	Crediti verso clienti	191
Fattura da ricevere	Debiti verso fornitori	397
Finanziamento socio	Debiti verso soci per finanziamenti	375
Flusso finanziario	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	321
Fondo imposte	Fondo per imposte, anche differite	343
Fondo oneri	Fondi per rischi e oneri	336
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	338
	Fondo per imposte, anche differite	343
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	347
	Altri fondi	350
Fondo rischi	Fondi per rischi e oneri	336
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	338
	Fondo per imposte, anche differite	343
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	347
	Altri fondi	350
Immobilizzazione	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	572
	Immobilizzazioni immateriali	79
	Costi di impianto e di ampliamento	80
	Costi di sviluppo	85
	Diritti di brevetto industriale	87
	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	90
	Concessioni, licenze e diritti simili	93
	Marchi d'impresa	96
	Avviamento	99
	Immobilizzazioni in corso e acconti	102
	Altre immobilizzazioni immateriali	104
	Immobilizzazioni materiali	109
	Terreni	115
	Fabbricati	118
	Impianti e macchinario	125
	Attrezzature industriali e commerciali	132
	Altri beni: automezzi e autovetture	134
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	137
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	139
	Immobilizzazioni in corso e acconti	102
	Immobilizzazioni finanziarie	144
	Partecipazioni immobilizzate	148
	Crediti immobilizzati	154
	Altri titoli immobilizzati	158
Immobilizzazione finanziaria	Immobilizzazioni finanziarie	144
	Partecipazioni immobilizzate	148
	Crediti immobilizzati	154

	Altri titoli immobilizzati	158	
Immobilizzazione immateriale	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	466	
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554	
	Immobilizzazioni immateriali	79	
	Costi di impianto e di ampliamento	80	
	Costi di sviluppo	85	
	Diritti di brevetto industriale	87	
	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	90	
	Concessioni, licenze e diritti simili	93	
	Marchi d'impresa	96	
	Avviamento	99	
	Immobilizzazioni in corso e acconti	102	
	Altre immobilizzazioni immateriali	104	
	Immobilizzazione materiale	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	466
		Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
Immobilizzazioni materiali		109	
Terreni		115	
Fabbricati		118	
Impianti e macchinario		125	
Attrezzature industriali e commerciali		132	
Altri beni: automezzi e autovetture		134	
Altri beni: mobili e arredi d'ufficio		137	
Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio		139	
Immobilizzazioni in corso e acconti		102	
Impianto		Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
		Impianti e macchinario	125
Imposta anticipata		Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	649
	Imposte anticipate	223	
Imposta dell'esercizio	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	649	
Imposta differita	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	649	
	Fondo per imposte, anche differite	343	
Indennità suppletiva	Servizi	491	
	a	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	338
Insolvenza	Codice della crisi e dell'insolvenza di impresa	53	
Interesse	Altri proventi finanziari	618	
	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	622	
	Interesse di mora	Crediti verso clienti	191
Know-how	Concessioni, licenze e diritti simili	93	
Lavoro dipendente	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	356	
Lavoro su ordinazione	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	463	
	Lavori in corso su ordinazione	175	
Leasing	Godimento di beni di terzi	525	
Legge di Bilancio 2023	Legge di bilancio 2023	711	
Licenza	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554	
	Concessioni, licenze e diritti simili	93	
Liquidazione giudiziale	Codice della crisi e dell'insolvenza di impresa	53	
Locazione	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468	
	Godimento di beni di terzi	525	
Macchina d'ufficio	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562	
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	139	
Macchinario	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562	
	Impianti e macchinario	125	
Manutenzione	Servizi	491	
Marchio	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554	
	Marchi d'impresa	96	
Materia prima	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	484	
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	580	
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	170	
Materiale di consumo	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	484	
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	580	

	Materie prime, sussidiarie e di consumo	170
Merce	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	484
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	580
	Prodotti finiti e merci	181
Minusvalenza	Oneri diversi di gestione	592
Mobile	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	137
Moratoria prestiti	Debiti verso banche	383
Mutuo	Debiti verso banche	383
Noleggio	Godimento di beni di terzi	525
Nota di credito	Crediti verso clienti	191
	Debiti verso fornitori	397
Onere diverso di gestione	Oneri diversi di gestione	592
Onere finanziario	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	622
Onere finanziario	Utili e perdite su cambi	632
Opera dell'ingegno	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	90
Organo di controllo	Codice della crisi e dell'insolvenza di impresa	53
Partecipazione	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	611
	Rivalutazioni	640
	Svalutazioni	644
	Immobilizzazioni finanziarie	144
	Partecipazioni immobilizzate	148
	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	234
	Partecipazioni in imprese controllate	237
	Partecipazioni in imprese collegate	241
	Partecipazioni in imprese controllanti	245
	Altre partecipazioni	253
Participation exemption	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	611
Patrimonio netto	Capitale	288
	Riserva da soprapprezzo delle azioni	300
	Riserve di rivalutazione	302
	Riserva legale	308
	Riserve statutarie	313
	Altre riserve, distintamente indicate	315
	Utili (perdite) portati a nuovo	324
	Utile (perdita) dell'esercizio	331
Perdita	Utile (perdita) dell'esercizio	659
	Capitale	288
	Utili (perdite) portati a nuovo	324
	Utile (perdita) dell'esercizio	331
Perdita su cambio	Utili e perdite su cambi	632
Perdita su credito	Oneri diversi di gestione	592
Piano dei conti	Piano dei conti base per piccole e medie imprese	672
Plusvalenza	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468
	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	611
Prestazione	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	444
Prestito obbligazionario	Obbligazioni	368
	Obbligazioni convertibili	372
Pronto contro termine	Altri debiti	428
Propaganda	Servizi	491
Provvigione	Servizi	491
Pubblicità	Servizi	491
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554
Rateo	Ratei e risconti	437
	Ratei e risconti	281
Reso di merce	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	444
Revisione	Codice della crisi e dell'insolvenza di impresa	53

Ricavo	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	444
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468
Ricerca	Servizi	491
Ricevuta bancaria	Crediti verso clienti	191
Rimanenza	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	455
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	463
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	580
	Rimanenze	166
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	170
	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	173
	Lavori in corso su ordinazione	175
	Prodotti finiti e merci	181
	Acconti	185
Risconto	Ratei e risconti	437
	Ratei e risconti	281
Riserva	Riserva da soprapprezzo delle azioni	300
	Riserve di rivalutazione	302
	Riserva legale	308
	Riserve statutarie	313
	Altre riserve, distintamente indicate	315
	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	321
	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	334
Riserva legale	Riserva legale	308
Rivalutazione	Rivalutazioni	640
	Riserve di rivalutazione	302
Salario	Personale	538
Schema di bilancio	Schema di stato patrimoniale e conto economico	669
	Schemi di bilancio	56
Semilavorato	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	455
	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	173
Società collegata	Crediti verso imprese collegate	207
	Partecipazioni in imprese collegate	241
	Debiti verso imprese collegate	410
Società controllata	Crediti verso imprese controllate	205
	Partecipazioni in imprese controllate	237
	Debiti verso imprese controllate	407
Software	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	90
	Altre immobilizzazioni immateriali	104
Sopravvenienza	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468
Spesa di rappresentanza	Oneri diversi di gestione	592
Stato patrimoniale	Contenuto del bilancio	24
Stipendio	Personale	538
Strumento finanziario	Rivalutazioni	640
	Svalutazioni	644
	Strumenti finanziari derivati attivi	161
	Strumenti finanziari derivati passivi	257
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	347
Svalutazione	Ammortamenti e svalutazioni	548
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	572
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	575
	Svalutazioni	644
Svalutazione credito	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	575
Sviluppo	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	554
	Costi di sviluppo	85
Telefonia fissa	Servizi	491
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	139
Terreno	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	562
	Terreni	115
Tfm	Servizi	491
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	338

Tfr	Personale	538
	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	356
Titolo	Altri titoli immobilizzati	158
	Altri titoli	262
Titolo di credito	Debiti rappresentati da titoli di credito	402
Utile	Utile (perdita) dell'esercizio	659
	Utile (perdite) portati a nuovo	324
	Utile (perdita) dell'esercizio	331
Utile su cambio	Utile e perdite su cambi	632
Valore bollato	Denaro e valori in cassa	277
Valore della produzione	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	444
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	455
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	463
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	466
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	468
Valuta estera	Denaro e valori in cassa	277
Vendita	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	444

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge. La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.

Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.

L'Editore e la Direzione della Rivista declinano ogni responsabilità in merito ad eventuali errori interpretativi sui contenuti e sui pareri espressi negli articoli.

Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.

Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

**\*\*\* Riproduzione vietata \*\*\***

### **Informativa privacy**

Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 7 D. Lgs. 196/2003 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - Fax 0376-770151 - [privacy@gruppocastelli.com](mailto:privacy@gruppocastelli.com)

I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo [www.ratio.it/privacy](http://www.ratio.it/privacy)

# INTRODUZIONE AL BILANCIO D'ESERCIZIO

## QUADRO RIEPILOGATIVO

*La disciplina del bilancio è stata riformata anni or sono con il recepimento della IV direttiva comunitaria, relativa al bilancio d'esercizio e la VII direttiva relativa al bilancio consolidato.*

*Al fine di analizzare l'andamento societario, per ogni singola voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato sia l'importo relativo all'esercizio in chiusura sia l'importo corrispondente all'esercizio precedente.*

## SCOPO DEL BILANCIO

*Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda. Il redattore del bilancio è quindi vincolato al perseguimento di tale fine.*

*Il termine "veritiero" è riferito alla realtà che il bilancio deve rappresentare, mentre con il termine "correttezza" si è voluto fare riferimento ai criteri contabili e giuridici che consentono una precisa determinazione dei valori. Il bilancio deve inoltre essere redatto con chiarezza, ovvero comprensibilità, e deve rappresentare un "quadro fedele" della situazione aziendale.*

## DOCUMENTI DEL BILANCIO

*L'articolo 2423 del Codice Civile individua i 4 documenti che compongono il bilancio d'esercizio: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa.*

*Gli altri documenti relativi al bilancio d'esercizio sono: relazione dell'organo amministrativo sulla gestione, relazione del collegio sindacale, relazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, relazione semestrale per le società per azioni quotate in borsa.*

*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.*

## AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

*La disciplina del bilancio d'esercizio si applica alle società di capitali e, limitatamente ai criteri di valutazione, anche alle società di persone e alle imprese individuali. Per espresso richiamo della norma sono inoltre obbligati alla redazione del bilancio in forma comunitaria le cooperative, gli enti commerciali, i consorzi e le assicurazioni.*

## STATO PATRIMONIALE

*È obbligatorio l'utilizzo dello schema di stato patrimoniale "a sezioni contrapposte", a seguito del recepimento della direttiva comunitaria.*

## CONTO ECONOMICO

*Per quanto riguarda il conto economico è stato invece adottato lo schema "a costi e ricavi della produzione effettuata", nella forma scalare.*

## CODICI DA UTILIZZARE NEI BILANCI

*Gli schemi del bilancio devono essere obbligatoriamente adottati nelle forme previste dal codice civile anche se è consentito apportare limitate variazioni in funzione delle singole realtà aziendali. Le poste devono essere precedute da codici alfabetici e numerici che consentono di raggruppare le singole voci in classi e macroclassi. Per ottenere una più dettagliata classificazione che favorisca la chiarezza del bilancio, sono previste delle regole specifiche per l'applicazione degli schemi.*

*Gli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile prevedono gli schemi da utilizzare per la rappresentazione del bilancio, suddividendo le singole poste secondo il seguente schema:*

- **lettere maiuscole**, individuano le macroclassi del bilancio;
- **numeri romani**, indicano le classi che compongono le macroclassi;
- **numeri arabi**, specificano le voci delle classi di bilancio;
- **lettere minuscole**, indicano le sottovoci.

# PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

## BILANCIO

### Redazione

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio.

### Composizione

- Stato patrimoniale (art. 2424 C.C.).
- Conto economico (art. 2425 C.C.).
- Rendiconto finanziario.
- Nota integrativa (art. 2427 C.C.).

### Moneta di conto

Unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

## REDAZIONE DEL BILANCIO *Art. 2423 C.C.*

### Chiarezza

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza.

### Rappresentazione veritiera<sup>(1)</sup> e corretta

- Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto:
  - .. situazione patrimoniale;
  - .. situazione finanziaria;
  - .. risultato economico dell'esercizio.
- Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata.
- La nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla rappresentazione della:
  - .. situazione patrimoniale;
  - .. situazione finanziaria;
  - .. risultato economico.
- Gli eventuali utili devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

### Informazioni complementari

Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

### Deroga per irrilevanza

- Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa **quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.**
- Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.
- Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione.

### Nota<sup>(1)</sup>

L'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio né promettere ai lettori di esso una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato.

## PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

*Art. 2423-bis C.C.*

- La valutazione delle voci deve essere fatta secondo **prudenza** e nella **prospettiva della continuazione dell'attività**.
- La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto.
- Si possono indicare **esclusivamente gli utili realizzati** alla data di chiusura dell'esercizio.
- Si deve tenere conto dei **proventi** e degli **oneri di competenza** dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.
- Si deve tenere conto dei **rischi** e delle **perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura** di questo.
- Gli **elementi eterogenei** ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.
- I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

**Deroghe** a tale principio sono consentite in **casi eccezionali**; la nota integrativa deve motivare la deroga, indicando l'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

## STRUTTURA DELLO STATO PATRIMONIALE E DEL CONTO ECONOMICO

*Art. 2423-ter C.C.*

### Comparazione con l'esercizio precedente

- Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo 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.

### Divieto dei compensi di partite

Sono vietati i compensi di partite.

**POSTULATI  
DEL BILANCIO  
(OIC)****Prudenza**

Sulla base di quanto previsto dal Codice Civile, sono individuate altre fattispecie di applicazione pratica del postulato. Ad esempio, gli utili derivanti dall'iscrizione di imposte anticipate sono rilevati solo se ragionevolmente certi, mentre tale cautela non è prevista per le imposte differite.

**Prospettiva della continuità aziendale**

Gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni relative alla permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se vengono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2184 C.C., ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa.

**Rappresentazione sostanziale (Sostanza dell'operazione o del contratto)**

- La prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e confrontarle con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.
- L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

**Competenza**

Si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

**Costanza nei criteri di valutazione**

I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvi casi eccezionali. Ciò rende più agevole l'analisi dell'evoluzione economica, finanziaria e patrimoniale della società da parte dei destinatari del bilanci riducendo, al contempo, i margini di discrezionalità degli amministratori.

**Rilevanza**

- Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo del bilancio.
- Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi sia quantitativi.
- I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio.
- I fattori qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società.

**Comparabilità**

- Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente.
- **L'OIC 29** "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" disciplina la declinazione pratica di tale previsione e, in particolare, gli effetti che si producono sul bilancio comparativo in conseguenza dei cambiamenti di principi contabili o correzione di errori rilevanti.
- Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore, ossia deve essere scevro da distorsioni preconcelte nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

## CONTINUITÀ AZIENDALE

## PRINCIPIO

- L'OIC 11 definisce il concetto di continuità aziendale, come “la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo ad un **periodo di almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio”.
- Il principio della continuità aziendale, come ricorda l'art. 2423-bis, c. 1, n. 1, C. C., è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio.

## VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO

- L'organo amministrativo deve procedere alla valutazione delle voci di bilancio nella prospettiva della continuità aziendale, tenendo conto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.
- Conseguentemente, le attività e le passività devono essere valutate e classificate tenendo conto che l'impresa sia in grado di procedere nel normale svolgimento della sua attività.

## SEGNALAZIONI NELLA NOTA INTEGRATIVA

- Nel caso in cui si dovessero riscontrare incertezze nella valutazione prospettica della continuità aziendale sarà compito della direzione dell'azienda riportare, con chiarezza, nella nota integrativa **le informazioni relative ai “fattori di rischio”**, alle **“assunzioni effettuate”** e alle **“incertezze identificate”**, nonché ai **“piani aziendali futuri”** predisposti per fronteggiare tali incertezze, nonché le ragioni che qualificano la significatività delle incertezze e le, conseguenti, ricadute che possano avere sulla continuità aziendale.
- Un tipico esempio in cui si riscontrano incertezza nella valutazione della continuità aziendale è rappresentato dalle situazioni di crisi aziendale.
- In queste situazioni l'OIC 11 **prevede che la direzione aziendale, una volta ravvisata l'insussistenza della continuità aziendale** (sia nel caso in cui si sia manifestata o non si sia ancora manifestata una delle cause di scioglimento previste dall'art. 2484 del C.C.) e **ritenuto che non ci sia alternativa alla cessazione dell'attività**, debba procedere alla valutazione del bilancio attenendosi ai criteri di funzionamento (quindi mantenendo i criteri di valutazione della continuità aziendale), senza però tralasciare di considerare **l'impatto derivante dal limitato orizzonte temporale residuo** (ad esempio, la valutazione delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, terrà conto della limitata prospettiva del loro impiego).

## MONITORAGGIO

Nella riforma della crisi d'impresa il principio della continuità aziendale è uno degli elementi chiave, che quindi deve essere maggiormente monitorato al fine di **evidenziare sul nascere lo stato di crisi** e definire così le **opportune contromisure**.

È auspicabile che il monitoraggio della continuità aziendale integrato all'esame degli indicatori della crisi, debba stabilmente entrare nelle procedure di controllo effettuate dagli organi sociali e dai revisori delle imprese, al fine di far emergere in tempi utili i segnali della crisi.

NOTA  
INTEGRATIVA

- La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi dell'art. 2427, p. 1) C.C.
- Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella Relazione sulla gestione), ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19.

- Nella fase di preparazione del bilancio la società che si avvale della deroga descrive nella nota integrativa le **significative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di **almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio. Pertanto, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative ai **fattori di rischio**, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai **piani aziendali** futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.
- Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

EFFETTI  
SUL BILANCIO  
DELLA GUERRA  
IN UCRAINA  
(OIC 29)

- L'invasione dell'Ucraina a febbraio 2022 ha generato devastanti impatti che sono destinati inevitabilmente a riflettersi sulla redazione dei bilanci d'esercizio 2021, anche a seguito delle sanzioni applicate alla Russia e alla Bielorussia che fanno sentire i propri effetti sugli equilibri delle imprese che sono interconnesse a livello commerciale, produttivo e finanziario con tali Paesi. Gli amministratori devono valutare le potenziali implicazioni che la crisi in atto può generare sulle società da loro amministrate, tra cui anche la valutazione dell'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale.
- Un'altra considerazione da fare riguarda gli eventuali impatti sul bilancio relativo al 2021: essendo l'evento "guerra" accaduto nel corso del mese di febbraio 2022, in conformità alla disposizione del § 59 dell'OIC 29, lo stesso sarebbe classificato tra i "fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio". Tuttavia, quando tali fatti sono rilevanti, come potrebbe accadere per molte imprese colpite dalla guerra in Ucraina, gli amministratori devono darne adeguata informativa nella nota integrativa.

## ASSEMBLEE ONLINE

ASSEMBLEE  
SOCIETARIE  
A DISTANZA

- Secondo la dottrina (su tutte la Massima del Consiglio Notarile di Milano 23.11.2021, n. 200) gli **statuti** delle società di capitali possono prevedere che le assemblee si svolgano esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, **anche quando non sia più in vigore** l'art. 106 D.L. 18/2020, contenente la **disciplina "emergenziale"** emanata all'inizio della pandemia del Covid-19.
- L'efficacia temporanea dei dettami emergenziali, prevista dal Decreto Cura Italia (art. 106 D.L. 18/2020), non diminuisce la rilevanza della norma che conferma e rafforza l'idoneità dei nuovi mezzi di comunicazione al fine di tutelare i principi che regolano la formazione della volontà negli organi collegiali e i diritti dei soci. Quindi l'efficacia temporanea deve essere vista come connessa all'emergenza, ma non nei confronti degli interessi tutelati.

## ASSEMBLEE IN VIDEOCONFERENZA DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Norme a regime

### Voto per corrispondenza

In merito alle cosiddette “videoconferenze” e all’esercizio del “voto per corrispondenza”, il **Consiglio del notariato di Milano (massima 14/2004)**, sostiene che “Nella società a responsabilità limitata devono ritenersi ammissibili le assemblee tenute con mezzi di telecomunicazione e i voti per corrispondenza alle stesse condizioni in presenza delle quali tali modalità di svolgimento delle riunioni assembleari e di partecipazione alle decisioni dei soci sono ammesse nella S.p.a. che non fa ricorso al mercato del capitale di rischio”.

### Clausola statutaria

- Nella società a responsabilità, l’adozione del mezzi telematici e del voto per corrispondenza dovrà essere introdotta mediante **apposita clausola nell’atto costitutivo**.
- In una precedente massima approvata nel 2001, lo stesso Consiglio notarile ammetteva tale possibilità, a condizione che siano rispettati il metodo collegiale e i principi di buona fede e di parità di trattamento dei soci.

### Informazione dai mezzi di telecomunicazione

- **È necessario che i mezzi di telecomunicazione assicurino al presidente dell’assemblea**, come stabilito dall’art. 2371 c.c.:
  - .. di accertare la regolarità della costituzione dell’assemblea;
  - .. di accertare l’identità e la legittimazione degli intervenuti;
  - .. di regolare lo svolgimento dell’adunanza;
  - .. di consentire la partecipazione alla discussione e alla votazione in modo simultaneo;
  - .. di constatare e di proclamare i risultati della votazione;
  - .. che sia consentito al soggetto verbalizzante di percepire adeguatamente gli eventi assembleari oggetto di verbalizzazione;
  - .. che sia consentito agli intervenuti di partecipare alla discussione e alla votazione simultanea sugli argomenti all’ordine del giorno;
  - .. che siano indicati nell’avviso di convocazione i luoghi audio/video collegati a cura della società, nei quali gli intervenuti potranno affluire.

## CONCLUSIONI

Massima Consiglio Notarile  
Milano n. 200/2021

Appare ragionevole affermare che, in presenza di una clausola statutaria che consenta genericamente l’intervento all’assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (art. 2370, c. 4 c.c.), eventualmente richiamando i principi di collegialità, buona fede e parità di trattamento, l’organo amministrativo (o comunque il soggetto che effettua la convocazione) possa legittimamente indicare nell’avviso di convocazione che l’assemblea si terrà esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, omettendo l’indicazione del luogo fisico di convocazione e indicando le modalità di collegamento, fornendo le specifiche tecniche anche in momenti successivi, ma prima della riunione.

## CONTENUTO DEL BILANCIO

### GENERALITÀ

- Il bilancio di esercizio ha il compito fondamentale di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.
- L'art. 2423 del Codice Civile stabilisce la composizione del bilancio il quale deve obbligatoriamente essere formato da:
  - .. **stato patrimoniale**: è il documento contabile che fornisce la rappresentazione della situazione finanziaria e patrimoniale dell'azienda;
  - .. **conto economico**: è il documento contabile che illustra il processo di formazione e la quantificazione del risultato economico di periodo, attraverso l'esposizione di componenti positivi e negativi di reddito;
  - .. **rendiconto finanziario**: è un documento contabile che presenta le cause di variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute nell'esercizio;
  - .. **nota integrativa**: è il documento destinato ad ampliare le informazioni quantitative esposte nello stato patrimoniale e nel conto economico.

### PIANO DEI CONTI

- Le rilevazioni contabili prevedono l'utilizzo di un sistema di conti necessari per individuare le variazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche di un'azienda. I conti sono impostati per giungere alla redazione del bilancio d'esercizio e quindi alla determinazione del risultato di periodo. I conti possono essere suddivisi in: conti patrimoniali e conti economici.
- Il piano dei conti rappresenta uno strumento indispensabile per una corretta predisposizione della contabilità ed è composto sia dall'elenco dei singoli conti che vengono utilizzati nelle registrazioni contabili sia dalle relative norme che ne regolano il funzionamento. Oltre che dalle norme civilistiche, il piano dei conti è anche influenzato dalle norme fiscali che disciplinano la formazione del reddito d'impresa.
- Nella quasi totalità delle aziende la contabilità è tenuta con elaboratori elettronici che consentono di ridurre notevolmente i tempi di lavoro, ma necessitano di una codificazione il più dettagliata possibile. La struttura del piano dei conti può variare a seconda delle specifiche esigenze dell'azienda ed è solitamente più dettagliata degli schemi di bilancio al fine di ottenere ulteriori informazioni utili per effettuare i particolari controlli sulla situazione e sull'andamento dell'azienda stessa.

### CONTENUTO DELLO STATO PATRIMONIALE

- L'art. 2424 del Codice Civile individua lo schema che deve essere rispettato nella redazione dello stato patrimoniale, evidenziando i grandi raggruppamenti dell'attivo e del passivo che sono contraddistinti dalle lettere maiuscole.
- Tra le voci dell'attivo assume particolare importanza la distinzione tra: le immobilizzazioni, che rappresentano gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati duramente, e l'attivo circolante, che rappresenta l'insieme delle attività sottoposte ad un continuo rinnovo.
- Tra le voci del passivo la distinzione fondamentale è invece tra: il patrimonio netto che individua i mezzi propri dell'azienda, nel quale sono rappresentati elementi distinti e separati dalle passività, e i debiti, con separata indicazione di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo.
- Per consentire al bilancio di esprimere il grado di rigidità o di flessibilità dell'azienda, i crediti devono essere iscritti in bilancio in modo distinto, in base alla loro scadenza che può essere entro oppure oltre l'esercizio successivo. Con questo criterio è possibile separare l'ammontare dei crediti che deve essere esposto tra le immobilizzazioni da quello che deve invece essere esposto tra le disponibilità dell'attivo circolante. Per quanto riguarda il passivo dello stato patrimoniale, anche i debiti devono essere iscritti in bilancio in modo distinto a seconda che scadano entro, oppure oltre, l'esercizio successivo.

CONTENUTO  
DEL CONTO  
ECONOMICO

- Lo schema del conto economico, in base al quale le voci sono classificate secondo la loro natura, è contenuto nell'art. 2425 del Codice Civile.
- La forma scalare scelta dal legislatore italiano consente di evidenziare i risultati parziali che si rendono indispensabili per un'adeguata informazione sulla situazione economica dell'azienda. Fondamentale risulta l'individuazione del reddito operativo della gestione dell'impresa, dato dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione. Il conto economico mette inoltre in evidenza il risultato della gestione finanziaria che consente di determinare il risultato complessivo del periodo in esame.

CONTENUTO  
DEL RENDICONTO  
FINANZIARIO

- Il rendiconto finanziario, così come definito dall'art. 2425-ter del Codice Civile, è un prospetto contabile che fornisce informazioni utili per valutare la situazione finanziaria della società o del gruppo (compresa la liquidità e solvibilità) nell'esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi.
- Il principio contabile OIC 10 definisce i criteri per la redazione e la presentazione del rendiconto finanziario, e ne raccomanda la redazione tenuto conto della sua rilevanza informativa.
- La risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto è rappresentata dalle disponibilità liquide.

**Categorie**

- Nel rendiconto finanziario i singoli flussi finanziari sono presentati distintamente, in una delle seguenti categorie (presentate nella sequenza indicata):
  - .. attività **operativa**;
  - .. attività di **investimento**;
  - .. attività di **finanziamento**.

**Attività operativa**

Il flusso finanziario dell'attività operativa può essere determinato con il **metodo indiretto** (rettificando l'utile o la perdita d'esercizio riportato nel conto economico) o con il **metodo diretto** (evidenziando i flussi finanziari).

- La somma algebrica dei flussi finanziari di ciascuna categoria rappresenta la variazione netta (incremento o decremento) delle disponibilità liquide avvenuta nel corso dell'esercizio.

**Forma di presentazione**

- La forma di presentazione del rendiconto finanziario è di tipo **scalare**.
- Le categorie precedute dalle lettere maiuscole e i subtotali preceduti dai numeri arabi non possono essere raggruppati.

**Modifiche**

- Aggiunta di ulteriori flussi finanziari rispetto a quelli previsti negli schemi di riferimento.
- Ulteriori suddivisioni dei flussi presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole per fornire una migliore descrizione delle attività svolte dalla società.
- Raggruppamento dei flussi presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole quando è irrilevante.

Qualora ciò sia necessario ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria.

CONTENUTO  
DELLA NOTA  
INTEGRATIVA

- La nota integrativa rappresenta una parte del bilancio d'esercizio avente la funzione di descrivere e rendere edotti i destinatari dell'origine e delle caratteristiche dei valori quantitativi dello stesso, evidenziando le modalità con cui la gestione si è svolta. Il redattore del bilancio dovrà, inoltre, avere cura di descrivere, in modo minuzioso, gli eventi straordinari e quelli di particolare importanza verificatisi nel corso dell'esercizio. Il contenuto di tale documento è definito principalmente dagli artt. 2427 e 2427-bis del Codice Civile. Le aziende, pertanto, dovranno indicare, in tale documento, tutte le informazioni complementari necessarie a fornire una rappresentazione veritiera e corretta degli accadimenti di gestione. L'art. 2427, c. 1 del Codice Civile prevede che la nota integrativa debba indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni, tutte le informazioni richieste dallo stesso comma uno. Essa, quindi, assolve la funzione di fornire informazioni integrative ed esplicative sui dati contabili esposti in forma sintetica e quantitativa. Tuttavia, occorre evidenziare che l'art. 2423, c. 3 del Codice Civile, secondo cui: "(...) 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 (...)". Tale ulteriore funzione della nota integrativa, cioè quella di rappresentare anche eventi e situazioni diverse dalle informazioni integrative sui dati contabili, si rinviene nella previsione di cui al comma due dello stesso art. 2427, che prevede: "(...) Le informazioni in nota integrativa relativa alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico (...)".

**Funzione**

- La nota integrativa quale strumento informativo potrà essere utilizzato dall'organo amministrativo per portare a conoscenza dei soci e dei terzi il reale andamento della società e la sua situazione economica e finanziaria, spingendosi oltre a quelli che sono i puri e semplici numeri esposti in bilancio.
- La rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica e finanziaria della società non dipende solo dalla determinazione dei valori esposti nei relativi conti in ottemperanza alle disposizioni di legge e ai principi contabili.
- La stessa dipende anche da un'adeguata informativa su tali evidenze, che abbia una funzione esplicativa ed integrativa dei predetti valori.
- Essa deve esporre un'adeguata informativa di supporto a quella espressa nei documenti di sintesi quantitativa, essenziali per comprendere la situazione patrimoniale e finanziaria, nonché, il risultato dell'esercizio.
- Le informazioni indicate nel documento di bilancio devono essere fornite rispettando il postulato del bilancio sulla funzione informativa e di completezza della nota integrativa e delle altre informazioni necessarie.
- Quest'ultimo indica che la nota integrativa deve contenere tutte le indicazioni utili per la comprensibilità del bilancio, senza essere eccessivamente lunghe e senza l'utilizzo di un linguaggio tecnico che possa indurre in errore il lettore.
- Nella parte introduttiva della nota integrativa troveranno spazio anche gli eventi straordinari di natura non prettamente contabile verificatisi nel corso dell'esercizio.

**Contenuto secondo il Codice Civile**

- La legge fornisce un'indicazione dettagliata delle informazioni da inserire in nota integrativa, prevedendo altresì l'esposizione di informazioni complementari qualora sia necessario ai fini della chiarezza nella redazione e nella rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio.
- Per conseguire tale obiettivo, l'art. 2427, c. 1 del Codice Civile prevede che la nota integrativa contenga le seguenti informazioni, così raggruppate:
  - .. criteri di valutazione e principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio d'esercizio;
  - .. analisi e valutazione delle poste dello stato patrimoniale;
  - .. analisi delle poste del conto economico;
  - .. altre notizie integrative che abbiano ad oggetto anche fatti e circostanze non necessariamente riferibili a dati contabili.
- Esso provvede, inoltre, a indicare in dettaglio il contenuto della nota integrativa, così come elencato ai numeri da 1 a 22- septies:
  - .. i criteri di valutazione applicati nella valutazione delle voci di bilancio;
  - .. i movimenti delle immobilizzazioni;
  - .. la composizione dei "costi d'impianto e di ampliamento" e dei "costi di sviluppo";
  - .. la motivazione delle riduzioni di valore sulle immobilizzazioni materiali e immateriali;
  - .. le variazioni delle altre voci dell'attivo e del passivo;
  - .. l'elenco delle partecipazioni in imprese controllate e collegate;
  - .. i crediti e i debiti di durata residua superiore a 5 anni;
  - .. gli effetti significativi delle variazioni cambi successivi alla chiusura dell'esercizio;

**CONTENUTO  
DELLA NOTA  
INTEGRATIVA  
(segue)**

- .. i crediti e i debiti relativi a operazioni di pronti c/termine con obbligo di retrocessione a termine;
- .. la composizione dei ratei e risconti, degli altri fondi e riserve;
- .. il patrimonio netto;
- .. gli oneri finanziari capitalizzati nell'esercizio;
- .. gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale;
- .. la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni per settore d'attività e area geografica;
- .. l'ammontare dei proventi da partecipazioni diversi dai dividendi;
- .. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari;
- .. la composizione dei proventi e oneri straordinari;
- .. la fiscalità differita;
- .. il numero medio dei dipendenti ripartito per categoria;
- .. l'ammontare dei compensi ad amministratori e sindaci;
- .. il numero e il valore nominale delle diverse categorie di azioni;
- .. le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili, i titoli e i valori simili;
- .. il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi e i finanziamenti dei soci alla società;
- .. i patrimoni destinati ad uno specifico affare;
- .. i finanziamenti destinati ad uno specifico affare;
- .. il leasing;
- .. le operazioni realizzate con parti correlate;
- .. la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale;
- .. la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- .. il nome e la sede legale dell'impresa;
- .. la proposta di destinazione degli utili.
- L'art. 2425-bis prevede l'indicazione di alcune informazioni relative al fair value degli strumenti finanziari, mantenendo inalterata la valutazione da utilizzare per la redazione del bilancio.
- Le altre disposizioni del codice civile che completano il contenuto della nota integrativa sono:
  - .. art. 2361, c. 2. Gli amministratori devono dare specifica informazione relativa all'assunzione di partecipazioni;
  - .. art. 2423, cc. 3 e 4. In nota integrativa vanno indicate le informazioni integrative necessarie; nel comma 4, i criteri di attuazione delle prescrizioni contenute nello stesso comma;
  - .. art. 2423-bis, c. 2. Indicare la motivazione del cambiamento dei principi contabili;
  - .. art. 2423-ter cc. 2 e 5. A seguito del raggruppamento per esiguità degli importi o per maggiore chiarezza, la nota integrativa dovrà esporre distintamente le voci oggetto di raggruppamento;
  - .. art. 2424, c. 2. In caso di necessità, ai fini della comprensione del bilancio, sarà opportuno annotare che l'appartenenza di un elemento ricade anche in voci diverse da quella nella quale è iscritto;
  - .. art. 2426. Detta i criteri da seguire nelle valutazioni;
  - .. art. 2497-bis, c. 4. Prevede l'esposizione in nota integrativa di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio.

**Redazione secondo i principi contabili nazionali**

- I principi contabili nazionali interpretano e integrano i principi dettati dal codice civile, rappresentando il migliore iter operativo per la redazione del bilancio d'esercizio in materia di contabilizzazione delle operazioni di gestione ed applicazione dei criteri di valutazione.
- Essi, in taluni casi, richiedono una maggiore o diversa informativa da fornirsi in nota integrativa rispetto a quanto previsto dal codice civile, considerato che hanno lo scopo di tutelare il patrimonio aziendale. Per misurare tale entità utilizzano il bilancio d'esercizio come strumento di analisi.
- Secondo i principi contabili nazionali, infatti, una veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato d'esercizio non può essere esaustiva prendendo in considerazione soltanto la circostanza che i valori iscritti in bilancio siano stati determinati nel rispetto delle norme di legge e dei corretti principi contabili.
- Ciò che assume un ruolo determinante è un'informativa compiuta e puntuale che, nel rispetto delle norme, assolva la funzione esplicativa ed integrativa dei valori esposti.

**Bilancio in forma abbreviata**

- Il Codice Civile prevede la possibilità per le società di modeste dimensioni di evitare la redazione del bilancio e dei suoi allegati in forma ordinaria, optando per una forma abbreviata.
- Il bilancio in forma abbreviata consente di redigere i seguenti documenti:
  - .. stato patrimoniale abbreviato;
  - .. conto economico abbreviato;

**CONTENUTO  
DELLA NOTA  
INTEGRATIVA  
(segue)**

.. nota integrativa abbreviata.

- La possibilità concessa dal legislatore di poter redigere i documenti summenzionati in forma abbreviata è subordinata al non superamento dei parametri previsti dalla legge.
- L'art. 2435-bis del Codice Civile, infatti, per tali società prevede una serie di agevolazioni consistenti nella possibilità di omettere una serie di indicazioni obbligatorie nella redazione della nota integrativa in forma ordinaria.

**Indicazioni erogazioni pubbliche**

- Con l'inserimento del c. 6-bis nell'art. 3 del D.L. 73/2022, pur mantenendo il termine ultimo per l'adempimento al 30.06 di ogni anno, di cui ai cc. 125 e 125-bis dell'art. 1 della L. 124/2017, i soggetti che inseriscono le informazioni sulle erogazioni pubbliche percepite nella nota integrativa del bilancio di esercizio, il termine ultimo per l'adempimento in commento è quello previsto per l'approvazione del bilancio e, si ritiene, che detta modalità resti alternativa a quella della indicazione sui siti web, con la conseguenza che una volta inseriti i dati e le informazioni nel documento di bilancio, l'adempimento deve ritenersi adempiuto.
- Resta da comprendere, ma dovrebbe essere consentito, se i soggetti esonerati dalla nota integrativa, ma non dalla redazione e pubblicazione del bilancio, come le micro-imprese, possano ritenere adempiuto l'onere con la mera indicazione dei dati e delle informazioni relative alle erogazioni pubbliche, inserendo le stesse in calce allo stato patrimoniale, alla stessa stregua delle informazioni richieste ai sensi del punto 2) del c. 2 dell'art.2435-ter c.c.
- Con riferimento al termine, infine, si ritiene, in assenza di una norma chiara, che l'indicazione di procedere con l'adempimento nel termine previsto "per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio" debba riferirsi all'approvazione del bilancio del periodo d'imposta dove le erogazioni sono state percepite e contabilizzate (per esempio, erogazioni percepite nel 2022, approvazione del bilancio d'esercizio 2022 che avviene nel 2023) e che la detta possibilità, in assenza di una espressa decorrenza, si renda applicabile a partire dal 2022, per le erogazioni da indicare nel 2023.

**Informazioni sugli strumenti finanziari**

- L'art. 2427-bis C.C., dedicato all'informativa sugli strumenti finanziari, al comma 1, prevede che nella nota integrativa siano indicate, per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, le seguenti informazioni:
  - .. il loro fair value;
  - .. le informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;
  - .. gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il fair value non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato;
  - .. le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto;
  - .. una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

## INTRODUZIONE

## Contenuto del bilancio

### RELAZIONE SULLA GESTIONE

- L'art. 2428 del Codice Civile individua gli elementi della relazione redatta dagli amministratori che, pur non costituendo parte integrante del bilancio, rappresenta comunque un documento di accompagnamento che ha lo scopo di fornire informazioni sulla situazione e sull'andamento della società.
- L'informazione contenuta nella relazione deve fare riferimento ai vari settori operativi e alla gestione nel suo complesso. Deve comunque essere data un'informazione che non sia generica ma che fornisca gli elementi necessari per valutare la situazione e l'andamento finanziario ed economico della società.
- Le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione, purché nella nota integrativa vengano fornite tutte le informazioni relative alle azioni proprie, richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428 del Codice Civile.

### RELAZIONE DEI SINDACI/SINDACO UNICO

- In base all'art. 2429 del Codice Civile il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio e sulla tenuta della contabilità. Il compito di tale documento è essenzialmente quello di fornire osservazioni e formulare proposte in merito al bilancio ed alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga all'applicazione delle disposizioni sul bilancio a causa di incompatibilità con la rappresentazione veritiera e corretta dello stesso, prevista dall'articolo 2423, comma 4, del Codice Civile. Il legislatore ha comunque previsto un contenuto minimo che tale relazione deve contenere.
- I sindaci devono così fornire informazioni ai soci ed ai creditori sociali in merito ai criteri di valutazione adottati, devono dare un giudizio sulla conformità del bilancio alle risultanze delle scritture contabili e devono esporre le eventuali critiche all'operato degli amministratori.

### RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE

- L'art. 14 del D. Lgs. 39/2010 fornisce le modalità di redazione della relazione di revisione legale dei conti.
- Il revisore, singolo o componente del Collegio Sindacale, fornisce ai soci ed ai terzi, il proprio giudizio professionale circa l'affidabilità del bilancio.

### DEPOSITO DEL BILANCIO

- L'art. 2429 del Codice Civile impone l'obbligo di tenere depositato il bilancio nella sede della società, nei quindici giorni precedenti l'assemblea.
- Fino all'approvazione devono rimanere depositate, insieme al bilancio, anche le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, oltre alle copie degli ultimi bilanci delle società controllate e ai dati riepilogativi degli ultimi bilanci delle società collegate.

### PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO

- L'art. 2435 del Codice Civile dispone che entro trenta giorni dall'approvazione deve essere depositata in C.C.I.A.A., presso il Registro delle Imprese, una copia del bilancio, corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione dei sindaci, la relazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, dal verbale di approvazione dell'assemblea.

## SCADENZE E ADEMPIMENTI DI BILANCIO

### SCADENZE E ADEMPIMENTI

- Si schematizzano i principali adempimenti connessi al procedimento di formazione e di approvazione del bilancio di esercizio, evidenziandone i fondamentali aspetti operativi e le soluzioni ritenute più cautelative ai fini civilistici e fiscali. Si ricorda che è necessario depositare, presso il Registro delle Imprese, il bilancio compilato secondo lo standard Xbrl.
- Il Consiglio direttivo di Xbrl Italia del 21.09.2021 ha deliberato che non procederà a modificare la tassonomia per il 2022. Per tale anno, quindi, è confermata la tassonomia PCI\_2018-11-04.

Adempimenti	Scadenze indicative	Termini indicativi	
		Ordinari	Bilancio consolidato o particolari esigenze
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori: .. stato patrimoniale; .. conto economico; .. nota integrativa; .. rendiconto finanziario (se obbligatorio).</li> <li>• Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori (se obbligatoria).</li> <li>• Comunicazione del bilancio e della relazione agli organi di controllo.</li> </ul>	<p>Comunicazione al collegio sindacale, se istituito, entro i <b>30</b> giorni precedenti la data fissata per l'assemblea.</p> <p>Il bilancio deve restare depositato nella sede della società durante i <b>15 giorni che precedono l'assemblea</b> e fino a che sia approvato.</p>	<b>31.03<sup>(1)</sup></b>	<b>30.05<sup>(1)</sup></b>
Deposito del bilancio e delle relazioni degli amministratori e degli organi di controllo nella sede della società, unitamente ad altri eventuali allegati.	Entro i <b>15</b> giorni precedenti la data fissata per l'assemblea. E fino a quando il bilancio non sia approvato.	<b>15.04<sup>(1)</sup></b>	<b>14.06<sup>(1)</sup></b>
Spedizione raccomandata ai soci per convocazione dell'assemblea <sup>(2)</sup> .	Entro gli <b>8</b> giorni precedenti l'adunanza.	<b>22.04<sup>(1)</sup></b>	<b>21.06<sup>(1)</sup></b>
Assemblea di approvazione del bilancio <sup>(3)</sup> .	Entro <b>120</b> giorni dalla chiusura dell'esercizio <sup>(4)</sup> .	<b>30.04<sup>(1)</sup></b>	<b>29.06<sup>(1)</sup></b>
Deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle Imprese (via telematica).	Entro <b>30</b> giorni dall'approvazione del bilancio.	<b>30.05<sup>(1)</sup></b>	<b>29.07<sup>(1)</sup></b>
Presentazione della dichiarazione dei redditi in via telematica.	Entro l'ultimo giorno del <b>11° mese</b> successivo alla chiusura del periodo d'imposta.	<b>30.11</b> (se l'esercizio coincide con l'anno solare)	
Annotazione e sottoscrizione del bilancio sul libro degli inventari.	Entro <b>3 mesi</b> dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.	È regolare la tenuta con sistemi elettronici dei registri anche se non materializzati su supporti cartacei nei termini di legge.	

#### Note

<sup>(1)</sup> In caso di anno bisestile si toglie un giorno.

<sup>(2)</sup> L'atto costitutivo determina i modi di convocazione dell'assemblea dei soci, tali comunque da assicurare la tempestiva informazione sugli argomenti da trattare. In mancanza, la convocazione è effettuata mediante lettera raccomandata, spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza nel domicilio risultante dal Registro delle Imprese (art. 2479-bis c.c.).

<sup>(3)</sup> L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto.

<sup>(4)</sup> Entro **180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, se previsto dallo statuto, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società (art. 2478-bis e art. 2364, c. 2 c.c.).

## RINVIO DELL'ASSEMBLEA PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

### MAGGIORE TERMINE DI 180 GIORNI

L'assemblea per l'approvazione del bilancio deve essere convocata almeno una volta all'anno, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale**. L'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore **non superiore**, in ogni caso, **a 180 giorni**, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, **ovvero** quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. Secondo gli orientamenti espressi dal **Notariato del Triveneto**, la **previsione statutaria** del maggior termine per la convocazione dell'assemblea avente all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio ex art. 2364, ultimo comma del Codice Civile **può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze** relative alla struttura e all'oggetto della società che la giustificano, potendo limitarsi a fare un riferimento generico a tali esigenze che dovranno, però, sussistere in concreto nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà. Gli amministratori, infatti, devono dare conto delle ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione prevista dall'art. 2428 Codice Civile. Per il bilancio chiuso al 31.12.2021 il legislatore non ha stabilito il riconoscimento automatico del maggior termine a causa dell'emergenza sanitaria.

### CLAUSOLA DELLO STATUTO<sup>(1)</sup>

Artt. 2364, c. 2  
e 2478-bis, c. 1 C.C.

- Nello statuto deve essere prevista la **clausola** che stabilisce, quando particolari **esigenze** lo richiedono, la convocazione dell'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio entro il termine massimo di **180 giorni**, anziché entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.
- La clausola statutaria può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze **relative alla struttura e all'oggetto della società** che la giustificano, potendo limitarsi a fare un **riferimento generico a tali esigenze** che dovranno, però, **sussistere in concreto** nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà.

Il differimento è sempre riconosciuto in presenza di obbligo di **consolidamento del bilancio**.

### DELIBERA CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

- Il consiglio di amministrazione deve riconoscere le particolari esigenze, che richiedono il differimento nell'approvazione del bilancio, con una **formale delibera** che preceda la scadenza dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (**R.M. 13.03.1976, n. 10/503**).
- La particolarità dell'oggetto sociale o della struttura sociale potrà comunque dare luogo al rinvio del termine di approvazione del bilancio per più esercizi consecutivi, costituendo un caso di rinvio "ricorrente", ogni qualvolta gli amministratori dovessero riscontrare il permanere delle condizioni particolari che rendono necessario tale rinvio.
- Tali situazioni necessiteranno di una **verifica annuale, da parte dell'organo amministrativo**, circa il permanere delle condizioni che legittimano il maggior termine di approvazione.

In tutti i casi suddetti sarà possibile rinviare l'approvazione, giustificando la proroga con il permanere della situazione di oggettiva difficoltà.

## BILANCIO

## Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio

### RELAZIONE SULLA GESTIONE

o nota integrativa

- Gli amministratori segnalano, nella relazione sulla gestione, le ragioni della dilazione (art. 2364, c. 2, ultimo periodo c.c.).
- **Se la società redige il bilancio in forma abbreviata**, le indicazioni riguardanti i motivi del rinvio, non potendo essere inserite nella relazione sulla gestione, **dovranno essere illustrate nella nota integrativa**.

Qualora gli amministratori omettano le indicazioni previste dalla legge e non motivino nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa il rinvio, non sarà inficiata la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la **responsabilità degli amministratori** (art. 2392 c.c.) ovvero la loro revoca nel caso in cui il ritardo abbia provocato un danno per la società (art. 2383 c.c.).

### VERBALE ASSEMBLEA DEI SOCI

Il **differimento a 180 giorni** sarà menzionato nel **verbale dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio**.

Nota<sup>(1)</sup>

**Le modifiche normative di carattere fiscale non rilevano quali esigenze per il differimento.** In questo senso, per esempio, la rivalutazione dei beni non appare legata né alla struttura né all'oggetto della società. Costituisce una deroga solo la modifica normativa che impatta in modo sostanziale sulla determinazione delle imposte quando l'organizzazione amministrativa non è idonea a fare fronte alle nuove esigenze.

## SERIE DEI CONTI

## SERIE E CLASSI DEI CONTI

La contabilità è strutturata su due serie di conti: i conti numerari e i conti economici. Quest'ultima serie è, a sua volta, suddivisa in due sottoserie: i conti economico-reddituali e i conti economico-di capitale.

La serie dei conti numerari ha per oggetto la determinazione del fondo numerario, che ha lo scopo di evidenziare l'ammontare delle disponibilità monetarie correnti dell'azienda; tale ammontare è costituito dalla somma algebrica della liquidità di cassa e dei crediti e debiti di funzionamento. Le variazioni del fondo numerario si distinguono in attive e passive. Le prime denominate "entrate" rappresentano aumenti di liquidità di cassa e di crediti nonché la diminuzione di debiti; le seconde denominate "uscite" rappresentano diminuzioni di liquidità di cassa e di crediti nonché l'aumento di debiti.

La sottoserie dei **conti economico-reddituali** ha per oggetto la determinazione del reddito d'esercizio; tale ammontare è costituito dalla differenza tra componenti positivi e componenti negativi. Le variazioni del reddito d'esercizio si distinguono in positive e negative. Le prime sono denominate "ricavi", le seconde sono denominate "costi"; entrambe concorrono direttamente alla determinazione del reddito d'esercizio e indirettamente a variare il capitale netto, attraverso il risultato economico di gestione.

La sottoserie dei conti economico-di capitale ha per oggetto la determinazione del capitale netto; tale ammontare è costituito dalla somma algebrica delle quote ideali di netto. Le variazioni del capitale netto si distinguono in positive e negative. Le prime sono denominate "quote ideali aumentative", le seconde sono denominate "quote ideali diminutive".

CLASSI DEI CONTI  
NUMERARI

I conti della serie numeraria sono raggruppati in classi di valori, distinte in base alla loro certezza di valutazione; in dettaglio:

- conti numerari certi;
- conti numerari assimilati;
- conti numerari presunti.

Funzionando i propri valori in entrambe le sezioni del bilancio hanno funzionamento bisezionale.

I **conti numerari certi** rilevano movimenti di denaro che scaturiscono da riscossioni e pagamenti e accolgono variazioni numerarie certe; le variazioni sono identificate da:

- valori numerabili, ossia variazioni appurabili con la semplice numerazione o sommatoria di unità monetarie;
- valori reali, ossia variazioni derivanti da prezzi non presunti o ipotetici ma formati sul mercato;
- valori oggettivi, ossia variazioni che si riferiscono al corso legale del denaro.

Ne sono esempio il conto "cassa" e tutti quei conti accesi a valori di immediata disponibilità, senza oneri d'incasso o rischi di insolvibilità, come assegni circolari e valori bollati.

I **conti numerari assimilati** rilevano movimenti accesi a debiti e crediti di funzionamento e accolgono variazioni simili a quelli delle variazioni numerarie certe, ma differenti da quest'ultime per il motivo che al momento in cui avvengono i pagamenti o le riscossioni sono soggette a rettifica, derivante da sconti, oneri d'incasso, interessi di mora, ecc; le variazioni sono identificate da:

- valori numerabili, ossia variazioni appurabili con la semplice sommatoria di crediti e debiti;
- valori reali, ossia variazioni certe nella loro manifestazione;
- valori nominali, ossia variazioni soggette a rettifica nel momento del pagamento/riscossione;
- valori oggettivi, ossia variazioni sempre accertabili perché documentate.

Ne sono esempio i conti "crediti verso clienti", "debiti verso fornitori", "banca c/c ordinario", "crediti tributari", "debiti tributari", ecc.

I **conti numerari presunti** rilevano movimenti accesi a debiti e crediti di futura liquidazione e accolgono variazioni numerarie presunte; le variazioni sono identificate da:

- valori nominali, ossia variazioni appurabili con la semplice numerazione;
- valori non reali, ossia variazioni derivanti da manifestazioni presunte e non certe;
- valori non oggettivi, ossia variazioni soggettive in quanto stimate.

Ne sono esempio i conti "crediti in valuta estera" e "debiti in valuta estera".

## CLASSI DEI CONTI ECONOMICO - REDDITUALI

I conti della sottoserie economico-reddituale sono raggruppati in classi di valori, distinte in base alla loro partecipazione al reddito d'esercizio; in dettaglio:

- conti di reddito accesi ai costi e ricavi d'esercizio;
- conti di reddito accesi ai costi e ricavi pluriennali;
- conti di reddito accesi agli investimenti e indebitamenti finanziari e mobiliari;
- conti di reddito accesi ai costi e ricavi sospesi.

Funzionando i propri valori in una unica sezione del bilancio hanno funzionamento unisezionale (eccezion fatta per conti di reddito accesi agli investimenti e indebitamenti finanziari ed immobiliari che hanno funzionamento bisezionale), atto a garantire l'omogeneità dei valori ed il raggiungimento di un buon grado di analisi dei costi e dei ricavi, ad esempio la registrazione degli interessi attivi e passivi in un unico conto produrrebbe un saldo troppo sintetico e poco esplicativo sia dei singoli valori che della situazione finanziaria, oltre che essere vietata dal Codice Civile.

**I conti di reddito accesi ai costi e ricavi d'esercizio** rilevano costi e ricavi che concorrono immediatamente alla determinazione del risultato economico dell'esercizio corrente; in relazione alla specie sono identificati in:

- conti accesi alle variazioni negative d'esercizio.

Ne sono esempio i conti "acquisto di merci", "costi del personale", "oneri diversi di gestione", ecc.

- conti accesi alle variazioni positive d'esercizio.

Ne sono esempio i conti "ricavi delle vendite", "proventi finanziari", "proventi straordinari", ecc.

**I conti di reddito accesi ai costi e ricavi pluriennali** rilevano costi e ricavi che concorrono alla determinazione del risultato economico dell'esercizio corrente e degli esercizi successivi, mediante quote di ammortamento; in relazione alla natura tecnica sono identificati in:

- conti accesi alle immobilizzazioni materiali.

Ne sono esempio i conti "terreni e fabbricati", "automezzi", "impianti e macchinari", ecc.

- conti accesi alle immobilizzazioni immateriali.

Ne sono esempio i conti "brevetti industriali", "software", "oneri capitalizzati", ecc.

Le quote di ammortamento dei succitati conti, valutate in ordine all'utilità residua delle immobilizzazioni a seguito al deperimento fisico ed economico, non si portano a rettifica del valore a cui le stesse si riferiscono ma in un altro conto, denominato "fondo ammortamento".

**I conti di reddito accesi agli investimenti e indebitamenti finanziari e mobiliari** rilevano costi e ricavi che concorrono alla determinazione del risultato economico dell'esercizio corrente, mediante proventi ed oneri relativi al servizio del prestito; in relazione ai valori originati dalle operazioni sono identificati in:

- conti che originano valori numerari, ossia le operazioni finanziarie in senso lato che sono funzionali all'attività tipica dell'azienda.

Ne sono esempio operazioni relative ai conti "mutui passivi", "accettazioni bancarie", "crediti finanziari verso società collegate", ecc.

- conti che originano valori reddituali, ossia le operazioni finanziarie in senso stretto che sono funzionali all'attività accessoria dell'azienda.

Ne sono esempio operazioni relative ai conti "azioni", "prestiti obbligazionari", "partecipazioni", "titoli", ecc.

**I conti di reddito accesi ai costi e ricavi sospesi** rilevano costi e ricavi già sostenuti o realizzati in relazione ai quali dovranno ancora sostenersi costi e ricavi in esercizi successivi. Ne consegue che tali componenti di reddito devono essere portati in rettifica dei valori già rilevati nell'esercizio in vista dei futuri ricavi, o futuri costi ad essi correlati, che si manifesteranno negli esercizi successivi; in relazione alla specie sono identificati in:

- i conti di reddito accesi ai costi sospesi.

Ne sono esempio i conti "rimanenze di magazzino" e "risconti attivi".

- i conti di reddito accesi ai ricavi sospesi.

Ne sono esempio i conti "risconti passivi" e "fondi rischi".

**CLASSI DEI CONTI ECONOMICO - DI CAPITALE**

I conti della sottoserie economico-di capitale sono raggruppati in un'unica classe di valori, i conti di capitale accesi alle quote ideali del netto.

**I conti di capitale accesi alle quote ideali del netto** rilevano le variazioni delle quote ideali di capitale netto. Quest'ultimo è un fondo che accoglie valori astratti che si determina per giungere alla definizione del reddito d'esercizio; in relazione alla loro origine sono identificati in:

- riserve di capitale, ossia capitale sociale, riserva da sopraprezzo azioni e riserva di rivalutazione;
- riserve da utili, ossia riserva legale, riserva per azioni proprie, riserva statutaria, altre riserve, utile o perdita d'esercizio (correnti o portati a nuovo).

Ne sono esempio gli omonimi conti.

**Tavola**

**Come leggere le scritture contabili**

