



Il contenuto e la struttura degli schemi di Bilancio secondo i principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)



Stato Patrimoniale *Ias/Ifrs* ***Schema esemplificativo OIC***

ATTIVO

Attività non correnti

- Immobili, impianti e macchinari
- Investimenti immobiliari
- Avviamento e attività immateriali a vita non definita
- Altre attività immateriali
- Partecipazioni
- Altre attività finanziarie
- Imposte differite attive

Attività correnti

- Crediti commerciali e altri crediti
- Rimanenze
- Lavori in corso su ordinazione
- Attività finanziarie correnti
- Disponibilità liquide

Attività classificate come possedute per la vendita e attività incluse in aggregati in dismissione



PASSIVO

Capitale sociale e riserve

- Capitale sociale, con indicazione della parte non versata
- Riserve da sovrapprezzo
- Riserva da rivalutazione
- Altre riserve
- Utile/Perdite di esercizi precedenti
- Utile/Perdite dell'esercizio

Passività non correnti

- Obbligazioni in circolazione
- Debiti verso banche
- Altre attività finanziarie
- Fondi per rischi e oneri
- Fondi relativi al personale
- Imposte differite passive

Passività correnti

- Obbligazioni in circolazione
- Debiti verso banche
- Debiti verso fornitori
- Anticipi su lavori in corso su ordinazione
- Altre passività finanziarie
- Debiti tributari
- Altre passività correnti

Passività incluse in aggregati in dismissione

Stato Patrimoniale *Ias/Ifrs*

❖ Contenuto

→ Contenuto **minimo obbligatorio** (*Ias 1, § 68 e 68A*):

- a) immobili, impianti e macchinari
- b) investimenti immobiliari
- c) attività immateriali
- d) attività finanziarie (diverse da *e*, *h* e *i*)
- e) partecipazione valutate *a patrimonio netto*
- f) attività biologiche
- g) rimanenze
- h) crediti commerciali e altri crediti
- i) disponibilità liquide e mezzi equivalenti
- j) debiti commerciali e altri debiti
- k) accantonamenti
- l) passività finanziarie (diverse da *j* e *k*)
- m) passività e attività per imposte correnti
- n) passività e attività per imposte differite
- o) quote di pn di pertinenza di terzi
- p) quote di pn di pertinenza della controllante
- q) attività classificate come “possedute per la vendita” e attività incluse nei gruppi in dismissione classificati come “posseduti per la vendita” in conformità all’*Ifrs 5*
- r) passività attinenti a gruppi in dismissione classificati come “posseduti per la vendita” in conformità all’*Ifrs 5*
- + informazioni analitiche su *ciascuna categoria di azione* e su *natura e scopo riserve del pn* (in alternativa, indicazione nelle *Note al bilancio*)

❖ Contenuto (*segue*)

- *Obbligo* di indicazione di *voci aggiuntive* se *significativo* per comprendere la situazione patrimoniale e finanziaria
 - ↳ *Significatività* correlata a *dimensione, natura e funzione* della voce
- *Ulteriori sotto-classificazioni delle voci* esposte con modalità adeguate alle operazioni dell'impresa
- *Evidenziazione separata* di voci nominalmente appartenenti alla medesima classe di valore ma valutate secondo *criteri differenti*
- *Prescrizioni informative* contenute nei singoli principi contabili
- Suggerimenti contenuti nell'*Appendice dello Ias 1* — prassi internazionale progressivamente convergente (v. anche *Guida OIC Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)*)
- ↔ Ruolo delle *Note al bilancio*

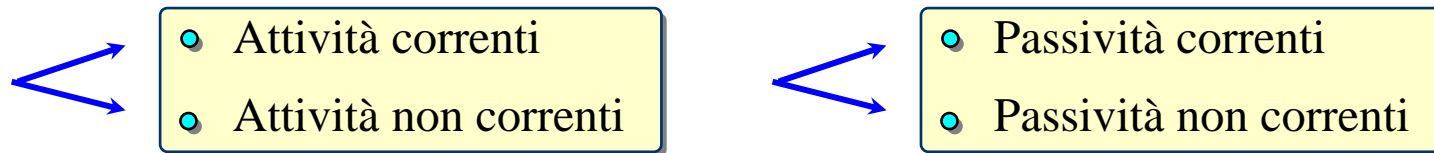


❖ Struttura

- Nessuna specifica previsione circa l'*ordine* o lo *schema* con il quale le voci devono essere esposte ...
- ... tuttavia, tenuto conto che l'*Appendice dello Ias 1* costituisce parte integrante dello stesso principio contabile, gli schemi suggeriti in tale Appendice costituiscono un “*riferimento*” imprescindibile per la prassi internazionale ...
- ... inoltre, nel contesto italiano, posto il ruolo dell'OIC, un ulteriore “*riferimento*” è costituito dagli schemi contenuti nella “*Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)*”
- ... peraltro, la struttura assunta dallo schema di Sp è influenzata in modo sostanziale dal *criterio di classificazione* prescelto (... *rinvio* ...)

❖ Classificazione

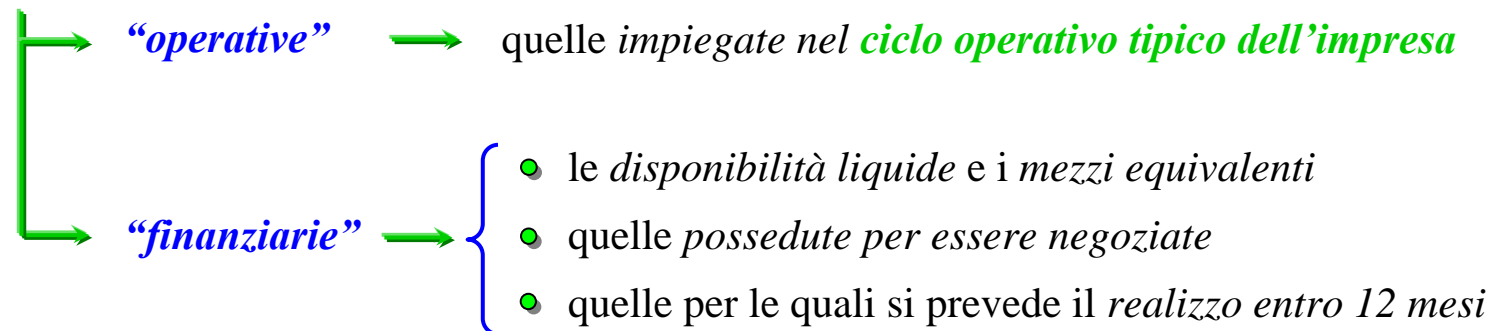
- **“Primo” criterio:** La classificazione negli aggregati



è fondata sul **ciclo operativo tipico dell'impresa**, definito come “*il tempo che intercorre tra l'acquisizione di beni per il processo produttivo e la loro realizzazione in disponibilità liquide o mezzi equivalenti*”.



- ▶ Sono **Attività non correnti**:



- ▶ Sono **Attività non correnti** tutte le altre.

- Una logica equivalente guida la distinzione tra **Passività correnti** e **non correnti**.



❖ Classificazione (*segue*)

- **“Secondo” criterio:** *In alternativa*, se le informazioni fornite sono attendibili e più significative, **criterio della liquidità** (criterio suggerito per gli istituti finanziari).
- Possibilità di **impiego congiunto** dei due criteri suddetti.
- Indipendentemente dal criterio impiegato, **distinzione temporale** di tutti gli elementi per **recupero informativa finanziaria**.



Conto economico *Ias/Ifrs* — Uno schema esemplificativo

costi op. classificati per natura ...

Ricavi

- Ricavi delle vendite
- Altri ricavi

Costi operativi

- Variazione rimanenze
- Costi per materie prime, di consumo, ...
- Spese per servizi
- Costi per utilizzo beni terzi
- Costi per il personale
- Altri oneri operativi

Ebitda

- Ammortamenti, svalutazioni e rivalutazioni

Ebit

Proventi e oneri finanziari

- Proventi finanziari
- Oneri finanziari

Proventi da partecipazioni

Utile o perdita su attività destinate a cessare

Imposte sul reddito

Utile o perdita

... o per destinazione

Costo del venduto industriale

- Acquisti e lavorazioni esterne
- Lavoro diretto
- Altri costi industriali
- Variazione rimanenze

Utile lordo industriale

- Spese commerciali
- Spese generali e amministrative

Conto economico *Ias/Ifrs*

❖ Contenuto

→ Contenuto **minimo obbligatorio** (*Ias 1, § 81 e 82*):

- **Ricavi**
- **Oneri finanziari**
- **Quota utile o perdita di collegate e *joint venture* contabilizzate con il metodo del patrimonio netto**
- **Utile o perdita su attività destinate a cessare**
- **Imposte sul reddito**
- **Utile o perdita** (nel bilancio consolidato, separata indicazione *quota minoranze e quota capogruppo*)
- **Dividendo per azione** (indicazione alternativa nelle *Note al bilancio*).



❖ Contenuto (*segue*)

- *Obbligo* di indicazione di *voci addizionali*, *intestazioni* e *risultati parziali* se ciò è *significativo* per la comprensione dei risultati economici
 - ↳ *Significatività* correlata a *entità*, *natura* e *funzione* della voce o di aggregazione di voce simili

- *Indicazione separata* della natura e dell'importo dei componenti di ricavo e di costo ritenuti “*significativi*”
 - ↳ Suggerimenti dello *Ias 1* circa i ricavi e costi da esporre *separatamente*: svalutazioni e storno svalutazioni rimanenze e immobili, impianti e macchinari; costi per ristrutturazioni e storni eventuali accantonamenti; definizione di contenziosi; altri storni di accantonamenti.

- “Assenza” di componenti *straordinari*

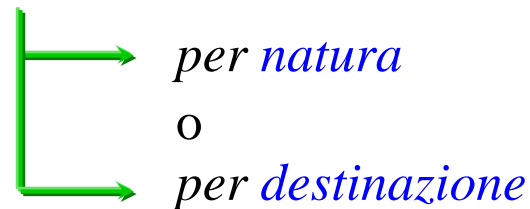


❖ Struttura

- v. quanto già indicato relativamente alla *struttura dello Sp*
- ... Peraltro, le esemplificazioni contenute nell'*Appendice dello Ias 1* e nella *Guida OIC* sono piuttosto “minimali” ...
- ... la *prassi* si sta orientando a supplire a questo privilegiando l’“impostazione” a *Ricavi e costo del venduto* (anziché quella a *Valore e Costi della produzione*) ...
- ... e dando evidenza di alcuni *risultati intermedi* ritenuti essenziali per interpretare l’andamento della gestione:
 - *Ebitda* (*Earning before Interests, Taxes, Depreciations and Amortizations*) → Risultato “Gestione Operativa” *al lordo* di ammortamenti e svalutazioni
 - *Ebit* (*Earning before Interests and Taxes*) → Risultato “Gestione Operativa” *al netto* di ammortamenti e svalutazioni

❖ Classificazione

■ *Classificazione dei costi*



- Il criterio non prescelto può essere impiegato a livello di *sotto-classificazioni*.
- Se si opta per la classificazione *per destinazione*, nelle *Note al bilancio* occorre fornire informazioni in ordine a: *natura dei costi, ammortamenti, costi di benefici per i dipendenti*.



Stato patrimoniale	ITA	IAS
Forma	<ul style="list-style-type: none">● Obbligatoriamente <i>a sezioni contrapposte</i>	<ul style="list-style-type: none">● <i>Libera</i> (la prassi internazionale privilegia quella <i>a sezioni contrapposte</i>)
Contenuto	<ul style="list-style-type: none">● Voci art. 2424 c.c., con adattamenti strumentali al rispetto del principio di chiarezza● <i>Suddivisioni, raggruppamenti, aggiunte, adattamenti</i> → v. art. 2423-ter c.c.	<ul style="list-style-type: none">● Contenuto minimo obbligatorio (Ias 1, § 68 e 68A) + Indicazioni singoli <i>Ias/Ifrs</i>● <i>Suddivisioni e raggruppamenti funzionali alla significatività dell'informativa offerta</i>
Struttura	<ul style="list-style-type: none">● <i>Rigida</i>, con macro-classi, classi, voci e sotto-voci (poste previste da art. 2424 c.c. indicate “separatamente” e “nell’ordine indicato”; “divieto compenso partite”)● Elementi di “<i>flessibilità</i>” → v. <i>Contenuto</i>	<ul style="list-style-type: none">● <i>Formalmente libera</i>, di fatto condizionata ...● ... dai suggerimenti dell’<i>Appendice dello Ias 1</i> e della <i>Guida OIC</i> ...● ... e dalla scelta del <i>criterio di classificazione</i> → v. <i>Classificazione</i>
Classificazione	<ul style="list-style-type: none">● Attività: distinzione <i>Attività immobilizzate</i> e <i>Attivo circolante</i> secondo <i>destinazione</i>, con ulteriore qualificazione per <i>natura</i>.● Passività: per <i>natura</i>● <i>Recupero informativa finanziaria</i> per crediti e debiti	<ul style="list-style-type: none">● Distinzione <i>Attività correnti/Attività non correnti</i> secondo il “<i>ciclo operativo tipico</i>” (allo stesso modo per le passività)● In alternativa: <i>criterio finanziario</i>● Comunque, indicazioni <i>finanziarie</i> circa <i>esigibilità</i>



Conto economico	ITA	IAS
Forma	<ul style="list-style-type: none">● Obbligatoriamente <i>scalare con risultati intermedi</i>	<ul style="list-style-type: none">● <i>Libera</i> (la prassi internazionale privilegia quella <i>scalare con risultati intermedi</i>)
Contenuto	<ul style="list-style-type: none">● Voci art. 2425 c.c., con adattamenti strumentali al rispetto del principio di chiarezza● <i>Suddivisioni, raggruppamenti, aggiunte, adattamenti</i> → v. art. 2423-ter c.c.	<ul style="list-style-type: none">● Contenuto minimo obbligatorio (Ias 1, § 81, 82)+ Indicazioni singoli <i>Ias/Ifrs</i>● <i>Suddivisioni e raggruppamenti</i> funzionali alla <i>significatività</i> dell’informativa offerta● “Assenza” componenti “straordinari”
Struttura	<ul style="list-style-type: none">● <i>Rigida</i>, con macro-classi, classi, voci e sotto-voci (poste previste da art. 2425 c.c. indicate “separatamente” e “nell’ordine indicato”; “divieto compenso partite”)● Elementi di “flessibilità” → v. <i>Contenuto</i>	<ul style="list-style-type: none">● <i>Formalmente libera</i>, di fatto condizionata ...● ... dai suggerimenti dell’<i>Appendice dello Ias 1</i> e della <i>Guida OIC</i> ...● ... e dalla scelta del <i>criterio di classificazione</i> → v. <i>Classificazione</i>● <i>Prassi</i> privilegia l’“impostazione” a “<i>Ricavi e costo del venduto</i>” con l’evidenziazione di <i>risultati intermedi</i>
Classificazione	<ul style="list-style-type: none">● Prevalentemente per <i>natura</i> (salvo <i>Variazioni delle rimanenze e incrementi di immobilizzazioni per lavori interni</i>)	<ul style="list-style-type: none">● A scelta, per <i>natura</i> o per <i>destinazione</i>