



Allegato

**Il contenuto delle voci
dello Stato patrimoniale e
del Conto economico
*ex art. 2424 e 2425 c.c.***




STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

- A Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti
- B Immobilizzazioni
- C Attivo circolante
- D Ratei e risconti

PASSIVO

- A Patrimonio netto
 - B Fondi per rischi e oneri
 - C Trattamento di fine rapporto
 - D Debiti
 - E Ratei e risconti
- 




A. CREDITI VERSO SOCI ...

- specificità impostazione italiana
- “separata indicazione” della parte richiamata






B. IMMOBILIZZAZIONI

- Valori al netto delle rettifiche per ammortamenti e svalutazioni
 - Cespiti impiegati sia nella gestione caratteristica sia in gestioni accessorie
 - Classi di immobilizzazioni: *materiali, immateriali, finanziarie*
 - **Indicazione separata delle immobilizzazioni concesse in locazione finanziaria**
- 




B.I.1. Costi di impianto e di ampliamento

- ❖ *Costi di impianto*: costituzione, organizzazione e avviamento attività nella fase iniziale
 - ❖ *Costi di ampliamento*: contenuto analogo ai costi di impianto, ma contesto temporale successivo
- 



B.I.2. Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità

- ❖ *Costi di ricerca e sviluppo*: se sussistono le condizioni per la capitalizzazione...
 - ❖ *Costi di pubblicità*: iscrizione estranea alla prassi internazionale
 - ❖ *Presidi alla capitalizzazione dei costi iscritti in B.I.1. B.I.2.*
- 



B.I.3. Diritti di brevetto industriale ...

B.I.4. Concessioni, licenze, marchi ...

❖ *Perfezionamento della titolarità legale*
secondo norme di legge o accordi
contrattuali

❖ *Software:* di proprietà B.I.3
 licenza d'uso B.I.4






B.I.5. Avviamento

❖ *Condizioni di iscrivibilità:*


- ◆ acquisto a titolo oneroso
- ◆ limite del costo sostenuto

❖ *Sorge in occasione di:*

- ◆ acquisti di complessi aziendali
 - ◆ conferimenti di complessi aziendali
 - ◆ permutate o fusioni di società
- 




B.I.6. Immobilizzazioni in corso e acconti

- ◆ Oneri pluriennali ed avviamento non danno luogo a valori in corso di formazione
 - ◆ Collegamento delle “immobilizzazioni in corso” con la voce A4 del Conto Economico (Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni)
- 



B.I.7. Altre

❖ Voce residuale (casi limitati):


- ♦ diritti di usufrutto di azioni
 - ♦ software applicativi prodotti internamente e non oggetto di protezione giuridica
 - ♦ diritti di superficie
 - ♦ migliorie su beni di terzi “non separabili”
 - ♦ costi per l’ottenimento di finanziamenti?
- 



B.II.1. TERRENI E FABBRICATI

- * Aggrega beni ammortizzabili e non
- * Eventuali “parti” di terreno da ammortizzare

B.II.2. IMPIANTI E MACCHINARIO


- * Impianti **generici**: non caratteristici di una particolare fase del ciclo produttivo (sistema di illuminazione)
 - * Impianti **specifici**: inerenti processi produttivi diversificati ed afferenti particolari fasi del processo
- 



B.II.2. IMPIANTI E MACCHINARIO

- ❖ *Macchinario*: distinzione non sempre facile con impianti e con *attrezzature*
- Anche pezzi di ricambio e di scorta di utilizzo non frequente e di valore significativo

B.II.3. ATTREZZATURE IND.LI E COMM.LI


- ❖ Utilizzo complementare o ausiliario, *da supporto* rispetto a impianti e macchinari → durata del ciclo più breve
 - ❖ Anche mezzi di trasporto interno, automezzi, macchine d'ufficio, mobili e arredi, imballaggi recuperabili (?)
- 



B.II.4. ALTRI BENI


- ❖ Voce avente carattere residuale. In base ad alcune impostazioni confluirebbero qui molte specie di cespiti, fra cui: mezzi di trasporto interno; automezzi; macchine d'ufficio; mobili ed arredi; imballaggi recuperabili

B.II.5. IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

- Costi per costruzioni interne non concluse
 - Acconti per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali
 - Collegamento con la voce A4 del Conto Economico (Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni)
- 



B.III. IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

- 1) Partecipazioni in ...
 - 2) Crediti verso ...
 - 3) Altri titoli
 - 4) Azioni proprie
- 

B.III.1. PARTECIPAZIONI IN:


- a) Imprese controllate**
- b) Imprese collegate**
- c) Imprese controllanti**
- d) Altre imprese**

- ➔ Le partecipazioni sono iscrivibili nelle macroclassi B) o C), in funzione della destinazione
- ➔ Presunzione relativa ex art.2424-bis c.c., 2° c. (rinvio all'art. 2359 c.c., 3° c.)
- ➔ I valori rappresentati sono al netto di eventuali svalutazioni



B.III.2. CREDITI VERSO:

- a) Imprese controllate**
- b) Imprese collegate**
- c) Controllanti**
- d) Altre imprese**

- ❖ Natura tipicamente finanziaria, non commerciale
 - ❖ Recupero di informazioni sulla durata attraverso la “*separata indicazione*”
- 



B.III.3. ALTRI TITOLI

- ❖ Previsti anche nell'attivo circolante, in funzione della destinazione; diversi dai precedenti (*obbligazioni, titoli di stato, fondi comuni di investimento, ecc.*)

B.III.4. AZIONI PROPRIE

- ❖ Previste anche nell'attivo circolante, in funzione della destinazione
- 



ATTIVO CIRCOLANTE

I. Rimanenze

II. Crediti

**III. Attività finanziarie che non
costituiscono partecipazioni**

IV. Disponibilità liquide



C.I. RIMANENZE:

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

- ❖ Le voci comprendono anche i beni di proprietà in viaggio o presso terzi (deposito, lavorazione)
- ❖ Valori al netto di eventuali svalutazioni
- ❖ Acconti: si riferiscono a future forniture di beni iscrivibili fra le rimanenze


C.II. CREDITI:

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

- ❖ Crediti, a prescindere dal titolo che li rappresenta
- ❖ Possibile sovrapposizione del contenuto delle poste (art. 2424, c. 2)
- ❖ Valori al netto di rettifiche “analitiche” e “forfettarie”




C.II. **CREDITI VERSO ALTRI**

- ❖ Nella voce n. 5 crediti eterogenei:
 - verso personale
 - crediti verso obbligazionisti per sottoscrizione
 - depositi cauzionali a breve
 - crediti per rimborsi di varia natura
 - ...
- 



C.III. ATTIVITÀ FINANZIARIE:

- 1) Partecipazioni in imprese controllate**
- 2) Partecipazioni in imprese collegate**
- 3) Partecipazioni in imprese controllanti**
- 4) Altre partecipazioni**
- 5) Azioni proprie**
- 6) Altri titoli**

- Finalità speculativa o temporanei impieghi di liquidità
 - Ha rilievo la destinazione al termine dell'esercizio
 - Altre partecipazioni *versus* altri titoli
- 



C.IV. DISPONIBILITÀ LIQUIDE


- 1) Depositi bancari e postali
- 2) Assegni
- 3) Denaro e valori in cassa





D. RATEI E RISCO

con separata indicazione del disagio su prestiti

- ❖ Qualificazione per legge *versus* qualificazione contabile (6° comma art. 2424-bis)
 - ❖ Non rientrano quindi in questa posta:
 - ▶ fatture da emettere
 - ▶ interessi maturati a fine anno e liquidabili ma non ancora accreditati
 - ▶ premi o sconti di quantità da fornitori
- 

A. PATRIMONIO NETTO

- ❖ Rigida contrapposizione tra questa macroclasse e quella relativa a “Fondi per rischi e oneri”
- ❖ Distinzione fra:
 - riserve di utili
 - riserve di capitale
- ❖ È composta da 9 classi ...

A.I. Capitale

Valore nominale delle azioni o quote sottoscritte dai soci

A.II. Riserva da sovrapprezzo azioni

A.III. Riserve di rivalutazione

Accoglie riserve per rivalutazioni monetarie effettuate in base a leggi speciali

A.IV. Riserva legale

Computo su voce “Utile dell’esercizio” del C.E.

A.V. Riserve statutarie

Se la “riserva straordinaria” è prevista in statuto va qui, altrimenti va nella voce A.VII

A.VI. Riserva per azioni proprie in portafoglio

Si vedano gli articoli 2357 e 2357 bis e ter

A.VII. Altre riserve, distintamente indicate

☞ Comprende sia riserve di capitale, sia riserve di utili

Fra le riserve di capitale:

→ “versamento soci in conto capitale”

→ “contributi in conto capitale”

Fra le riserve di utili:

→ riserva per acquisto azioni controllante (art. 2359-bis c.c.)

→ riserve di origine fiscale

→ riserve emergenti dalla deroga ex art. 2423-4° comma

→ riserva da rivalutazione delle partecipazioni (valutazione a “patrimonio netto”)

***A.VIII. Utili (perdite) portati a
nuovo***

Contiene gli utili degli esercizi precedenti non destinati ad una apposita riserva

A.IX. Utile (perdita) dell'esercizio

B. FONDI PER RISCHI E ONERI

→ 1) per trattamento di quiescenza...

☞ Trattamenti diversi da art. 2120 c.c., in genere istituiti dalla contrattazione collettiva e/o da quella integrativa aziendale

→ 2) per imposte, **anche differite**

◆ per accertamenti o per contenzioso in atto
(non debiti tributari certi)

◆ per imposte differite

B. FONDI PER RISCHI E ONERI

→ 3) altri

- ◆ fondo garanzia prodotti**
- ◆ fondo buoni sconto ed operazioni a premio**
- ◆ fondo vertenze in corso**
- ◆ fondo per garanzie prestate a terzi**
- ◆ fondo per penalità**

C.

Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

- ☀ Accoglie quanto previsto dall'art. 2120 c.c.
- ☀ È evidenziato in modo separato perché:
 - non ha natura di fondo per rischi e oneri
 - è peculiare dell'ordinamento giuridico italiano
 - è di rilevante entità

D. DEBITI

- Recupero di qualificazione finanziaria attraverso la “separata indicazione”
- Possibile sovrapposizione del contenuto delle poste (art. 2424, c. 2)

D.

DEBITI

- 1) obbligazioni
- 2) obbligazioni convertibili
- 3) debiti verso soci per finanziamenti
- 4) debiti verso banche
- 5) debiti verso altri finanziatori
- 6) acconti
- 7) debiti verso fornitori
- 8) debiti rappresentati da titoli di credito
- 9) debiti verso imprese controllate
- 10) debiti verso imprese collegate
- 11) debiti verso controllanti

D.

DEBITI

12) debiti tributari

- riguardano imposte dirette ed indirette che *non* presentano elementi di indeterminatezza tali da farli inserire nei “fondi imposte”

13) debiti verso istituti di previd. e di sicurezza sociale

14) altri debiti

- voce residuale; accoglie fra gli altri i debiti verso:
dipendenti (per retribuzioni, ecc.), *amministratori*, *sindaci*, *soci* (per dividendi, ecc.), *obbligazionisti e finanziatori* per interessi liquidabili alla data del bilancio, *terzi per cauzioni* da loro prestate, ecc.

E.

RATEI E RISCONTI

**con separata indicazione
dell'aggio sui prestiti**

■ **Vedi la macroclasse:**

D) Ratei e risconti, nell'ambito dell'attivo

I CONTI D'ORDINE

- Iscritti “sotto la linea”, in calce allo S.P.
- Pur non modificando Reddito e Capitale, influiscono sull'apprezzamento della situazione aziendale
- Si tratta di:
 - a) sistema cd degli “impegni”: contratti a prestazioni corrispettive ancora inesequiti
 - b) sistema cd “dei rischi”: effetti economici di negozi generanti *eventuali* esborsi futuri: garanzie, fideiussioni, avalli
 - c) “beni di terzi”

CONTO ECONOMICO

A. Valore della produzione

B. Costi della produzione

Differenza tra valore e costi della produzione

C. Proventi ed oneri finanziari

D. Rettifiche di valore di attività finanziarie

E. Proventi ed oneri straordinari

Risultato prima delle imposte

22. Imposte sul reddito dell'esercizio

Utile (perdita) dell'esercizio

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

- 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni**
- 2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti**
- 3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione**
- 4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni**
- 5) Altri ricavi e proventi**

- ❖ Comprende il totale della produzione realizzata nel periodo, ancorché non negoziata nel mercato
- ❖ È composta da valori negoziati e non
- ❖ Attenzione alla omogeneità dei valori che compongono l'aggregato: a valori espressivi di prezzi-ricavi, si sommano valori espressivi di prezzi-costi (o di loro differenze). Rilievo del peso dei primi rispetto ai secondi

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

1) ricavi delle vendite e delle prestazioni

- ✓ si riferiscono alla gestione caratteristica dell'impresa nonché ai correlativi ricavi accessori (*ad es.* imballaggi). Ogni altro ricavo non va iscritto qui, ma nella voce A.5
- ✓ I componenti positivi di natura finanziaria sono da inserire nelle macroclassi C, D
- ✓ I proventi straordinari nella macroclasse E

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

3) variazione dei lavori in corso su ordinazione

- La variazione è espressa da:
 - + rimanenze finali
 - rimanenze iniziali
- Voce al netto delle svalutazioni apportate, a meno che non abbiano natura straordinaria

4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

- Rettifica indiretta di costi compresi nella macroclasse B, per costruzione interna di beni materiali e immateriali immobilizzati

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

5) altri ricavi e proventi

- Contiene ricavi e proventi diversi da quelli tipici (A.1), finanziari (C.15 e 16, D.18), straordinari (E.20). Comprende:
 - proventi da beni detenuti a scopo di investimento (diversi da quelli finanziari)
 - canoni per concessione utilizzo di beni immateriali (brevetti, formule, diritti d'autore)
 - contributi in conto esercizio
 - risarcimenti assicurativi
 - provvigioni attive al di fuori dell'attività caratteristica
 - penalità addebitate a clienti
 - plusvalenze da alienazione di beni strumentali

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

6) costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

7) costi per servizi

Comprende prestazioni di terzi: lavorazioni esterne, manutenzioni e riparazioni, consulenze, provvigioni a rappresentanti, servizi di vigilanza e pulizia, assicurazioni, utenze

8) costi per il godimento di beni di terzi

Comprende: canoni di locazione e costi (royalties, commissioni, provvigioni, ecc.) per l'utilizzo concesso da terzi di brevetti, opere dell'ingegno, licenze, marchi

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

9) costi per il personale

- a. salari e stipendi
- b. oneri sociali
- c. trattamento di fine rapporto
- d. trattamento di quiescenza e simili
- e. altri costi

Classificazione per natura: la voce “e” non comprende

- ▲ acquisti → B.6 (*es.* vestiario)
- ▲ prestazioni di servizi → B.7 (*es.* medici, personale esterno per mensa)
- ▲ utilizzo di beni di terzi → B.8 (*es.* affitto di locali per mensa)

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

10) ammortamenti e svalutazioni

- a. ammort. delle immobiliz. immateriali**
- b. ammort. delle immobiliz. materiali**
- c. altre svalutazioni delle immobilizzazioni**
- d. svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide**

11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci

- + Rimanenze iniziali**
- Rimanenze finali**

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

12) accantonamenti per rischi

13) altri accantonamenti

- Nella voce B.12 vanno inseriti accantonamenti con natura di passività potenziali (rischi futuri)
- Nella voce B.13 accantonamenti con natura di spese future
 - ➔ spese di manutenzione ciclica
 - ➔ accanton. per concorsi a premio, ecc.

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

14) oneri diversi di gestione

- ❖ Non è «simmetrica» alla voce A.5 che comprende, oltre ad altri componenti, anche i ricavi e i proventi della gestione extracaratteristica
- ❖ Infatti i costi sono classificati per *natura*, non per *destinazione*
- ❖ Quindi i costi delle gestioni accessorie possono essere compresi nelle voci precedenti alla B.14.

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

14) oneri diversi di gestione

Comprende dunque:

- imposte diverse da quelle sul reddito (di fabbricazione, di registro, di bollo, tasse di concessione governative)
- iscrizione ad associazioni, abbonamenti, liberalità
- oneri patrimoniali, purché non straordinari. (ad es. minusvalenze da alienazione di beni strumentali)
- sopravvenienze e insussistenze passive non straordinarie. (ad es. perdite su crediti non coperte dal fondo, ecc.)

B. COSTI DELLA PRODUZIONE

- ✦ In definitiva, i costi di produzione sono intesi in senso lato e comprendono:
 - ⇒ costi industriali, commerciali, amministrativi e generali (classificati *per natura* e non *per destinazione*)
 - ⇒ costi estranei alla gestione caratteristica, in particolare i costi delle gestioni accessorie

Differenza fra VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE

- ❖ E' il primo «risultato intermedio» dello schema di conto economico
- ❖ Si avvicina, *ma non coincide*, con il cd *risultato operativo* proprio della riclassificazione del conto economico in sede di *analisi di bilancio*

C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI

15) proventi da partecipazioni

16) altri proventi finanziari

17) interessi e altri oneri finanziari

17-bis) utili e perdite su cambi

- Ha contenuto più ampio di quello che ci si attenderebbe dall'espressione «finanziari» in quanto non comprende solo «interessi», ma anche dividendi, plusvalenze e minusvalenze ordinarie da cessione di attività finanziarie
- Tutti i componenti legati a «operazioni finanziarie»

C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI

15) proventi da partecipazioni

Comprende i dividendi

16) altri proventi finanziari

a. da crediti iscritti nelle immobilizzazioni

b. da titoli iscritti nelle immobilizzazioni

c. da titoli iscritti nell'attivo circolante

d. proventi diversi dai precedenti

17) interessi e altri oneri finanziari

Comprende: interessi passivi su debiti vari;
sconto di effetti; spese bancarie

17-bis) utili e perdite su cambi

D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

18) rivalutazioni

a. di partecipazioni

b. di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

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

❖ non comprende le rivalutazioni monetarie (direttamente in A.III - S.P. - sezione “passivo”)

D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

19) svalutazioni

a. di partecipazioni

b. di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

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

❖ Accoglie ogni svalutazione di AF, purché non straordinaria:

⇒ “immobilizzazioni finanziarie”, per perdita duratura di valore

⇒ “attività finanziarie” circolanti, per adeguamento al valore di realizzo

E. PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- 20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5)
- 21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti
- Con *attività ordinaria* si intende quella *usuale* o *continuativa* che l'impresa svolge per il raggiungimento dei propri fini. Quindi:

E. PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

1. Plusvalenze e minusvalenze da alienazione

- ✓ Se, *in ciascun esercizio o frequentemente*, ci sono cessioni di *beni strumentali* è gestione ordinaria e quindi le plus/minusvalenze sono da iscrivere in: **A.5 oppure B.14**
- ✓ Se si ristruttura o si sostituisce un complesso di impianti, non è attività usuale e continuativa, è attività straordinaria: **E.20 o E.21**

2. Plusvalenze e minusvalenze da alienazione

- ✓ Ipotesi di cessione di *partecipazioni*: se rientrano in normali disinvestimenti ed assestamenti di gruppo, le plus/minusvalenze vanno iscritte in: **C.15 oppure C.17**
- ✓ Se invece mutano le caratteristiche del gruppo stesso, trattasi di componenti straordinari: **E.20 oppure E.21**

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE

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

Comprende:

- ❖ il carico d'imposta calcolato sul reddito imponibile determinato con criteri fiscali e
- ❖ le imposte differite
- ❖ le imposte anticipate

**23) UTILE (PERDITA)
DELL'ESERCIZIO**