




# 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:* acquistato a titolo oneroso      B.I.3  
prodotto internamente e protetto      B.I.3  
licenza d'uso a tempo indet.to      B.I.3






## 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
  - ◆ indennità per perdita di avviamento
  - ◆ 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
- 



## B.II.4. ALTRI BENI


- ❖ Voce avente carattere residuale. Secondo il P.C. 16 confluiscono qui molte specie di cespiti: 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) Imprese 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 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 imprese 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
    - ecc.
- 




### **C.III. ATTIVITA' 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. DISPONIBILITA' LIQUIDE**

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



## **D. RATEI E RISCOINTI con separata indicazione del disagio su prestiti**

- ❖ Qualificazione per legge *versus* qualificazione contabile (5° 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"
- ❖ E' necessario interpretare la natura delle poste per distinguere:
  - fondi rettificativi
  - fondi che riguardano rischi ed oneri futuri
- ❖ Classi principali:



## ***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, se no 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**
- ◆ fondo rischi su cambi (non sono fondi rettificativi)**

# C.

## Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

- ☀ Accoglie quanto previsto dall'art. 2120 c.c.
- ☀ E' 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 RISCOINTI**

**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 ineseguiti
  - b) sistema cd “dei rischi”: effetti economici di negozi generanti *eventuali* esborsi futuri: garanzie, fideiussioni, avvali
  - 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 prodotto in corso di lavorazione, semilavorati e finiti**
- 3) Variazione dei lavoro 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
  - ❖ E' 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) accantonamento 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. Comprende dunque:

# 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**

## **STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO - schema di sintesi**

### **ATTIVO**

- A **Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti**
- B **Immobilizzazioni**  
BI7 Diff. da consolidamento
- C **Attivo circolante**
- D **Ratei e risconti**

### **PASSIVO**

- A **Patrimonio netto**  
Riserva di consolidamento  
Capitale e riserve di terzi  
+Differenze di conversione
- B **Fondi per rischi e oneri**  
B2 Fondo per imposte differite  
B3 Fondo di consolidamento  
per rischi e oneri futuri
- C **Trattam. di fine rapporto**
- D **Debiti**
- E **Ratei e risconti**

## **CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO - schema di sintesi**

### **23) Utile (perdita) di esercizio**

- **Utile (perdita) di esercizio di pertinenza di terzi**