



**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**:

- 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) 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*
- k) debiti commerciali e altri debiti
- l) accantonamenti
- m) passività finanziarie (diverse da *k*) e *l*))
- n) passività e attività per imposte correnti
- o) passività e attività per imposte differite
- p) passività attinenti a gruppi in dismissione classificati come “posseduti per la vendita” in conformità all’*Ifrs 5*
- q) quote di pn di pertinenza di terzi
- r) quote di pn di pertinenza della controllante

❖ 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*

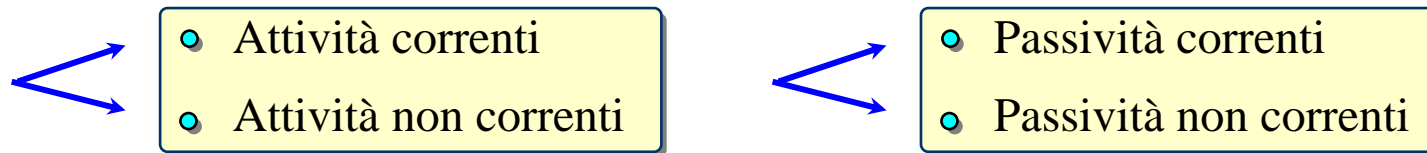


❖ Struttura

- 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

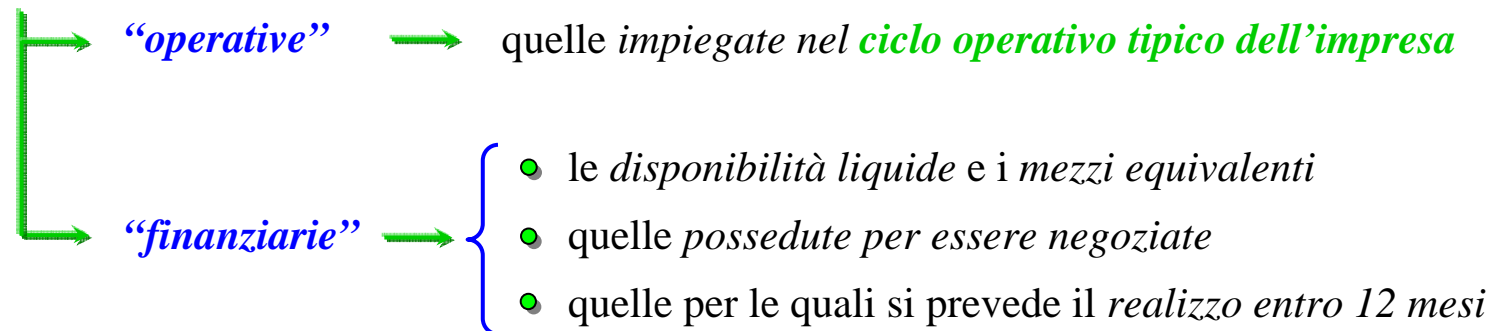
- **“Primo” criterio:** La classificazione negli aggregati



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 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

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

costi op. classificati per natura ...

... 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

“Comprehensive income”

- ❖ Il “nuovo” Ias 1, in vigore dal 2009, prevede, per il Conto economico, la configurazione “*Comprehensive income*”:
 - ▶ esposizione dei componenti “maturati” durante l’esercizio ma non “realizzati”

Utile o perdita

Altri proventi e oneri riconosciuti nel periodo

Differenze di cambio dalla conversione di operazioni in valuta

Investimenti “disponibili per la vendita”

Cash flow hedges

Rivalutazione di immobili

Utili/Perdite attuariali su piani pensionistici a benefici definiti

Quota di altri proventi/oneri riconosciuti nel periodo da imprese collegate

Imposte sugli altri proventi e oneri riconosciuti nel periodo

Totale altri proventi e oneri riconosciuti nel periodo, al netto delle imposte

Totale dei proventi ed oneri del periodo (comprehensive income)

- ● sotto la riga dell’utile/perdita netta di esercizio
- ● in uno schema *ad hoc*

Conto economico *Ias/Ifrs*

❖ Contenuto

→ Contenuto **minimo obbligatorio**:

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

❖ 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.

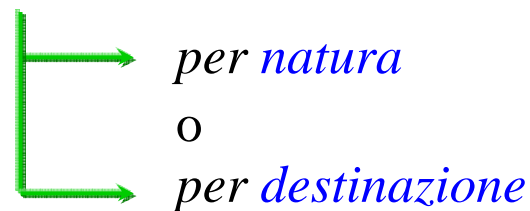
- “Assenza” di componenti *straordinari*

❖ 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) + Indicazioni singoli <i>Ias/Ifrs</i> ● <i>Suddivisioni e raggruppamenti</i> funzionali alla <i>significatività</i> dell’informativa offerta
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 + Indicazioni singoli <i>Ias/Ifrs</i>) ● <i>Suddivisioni e raggruppamenti funzionali alla significatività dell’informativa offerta</i> ● “Assenza” componenti “straordinari”
Struttura	<ul style="list-style-type: none"> ● <i>Rigida</i>, con macro-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 privilegia l’“impostazione” a “Ricavi e costo del venduto” con l’evidenziazione di 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>