



# 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
  - ◆ permuta 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 ineseguiti
  - 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**