



# **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*)

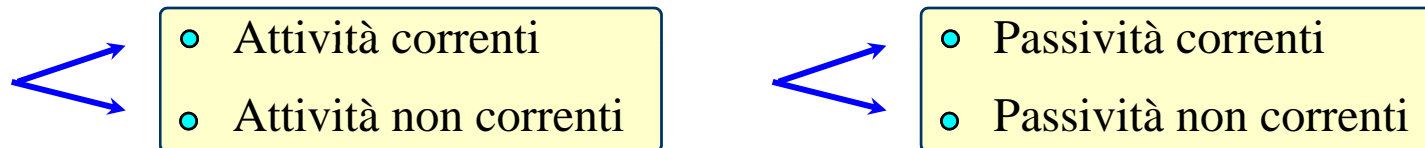
- *Obbligo* di indicazione di *voci aggiuntive* se *significativo* per comprendere la situazione patrimoniale e finanziaria
  - ↳ *Significatività* correlata a *dimensione, natura e funzione* della voce
- *Ulteriori sotto-classificazioni delle voci* esposte con modalità adeguate alle operazioni dell'impresa
- *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

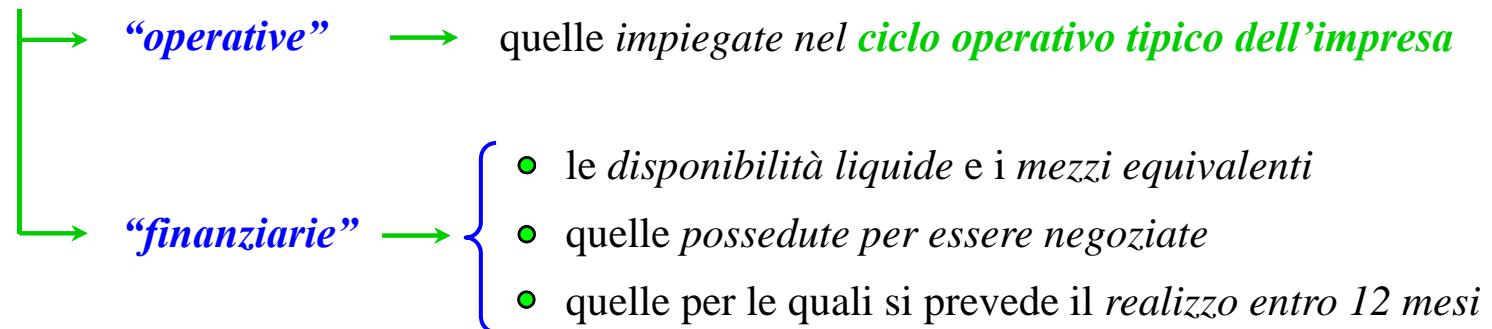
- **“Primo” criterio:** La classificazione negli aggregati



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

costi op. classificati per natura ...

### *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

## “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*)

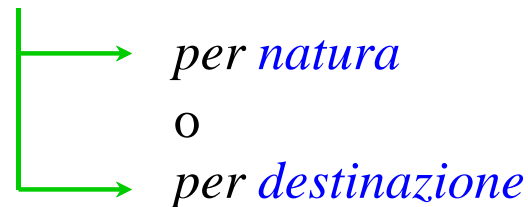
- *Obbligo* di indicazione di *voci addizionali*, *intestazioni* e *risultati parziali* se ciò è *significativo* per la comprensione dei risultati economici
  - ↳ *Significatività* correlata a *entità*, *natura* e *funzione* della voce o di aggregazione di voce simili
  
- *Indicazione separata* della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

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

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