CONTABILITÀ E BILANCIO

2026/2027

Collana Ratio in tasca
I manuali operativi del Sistema Ratio

3

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

CONTABILITÀ E BILANCIO

SCRITTURE CONTABILI

A cura di
Luca Reina

SistemaRATIO
Centro Studi Castelli

Indice sistematico Ratio In Tasca - Contabilità e Bilancio

INTRODUZIONE

Introduzione al bilancio d'esercizio	*p. 17*
Principi di redazione del bilancio d'esercizio	*p. 18*
Contenuto del bilancio	*p. 27*
Scadenze e adempimenti di bilancio	*p. 33*
Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	*p. 37*
Bilanci intermedi	*p. 39*
Serie e classi dei conti	*p. 43*
Tenuta della contabilità	*p. 46*
Schemi di bilancio	*p. 60*
Coordinamento Tuir e Codice Civile nei bilanci	*p. 64*
Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali	*p. 66*
Scritture di assestamento	*p. 72*

STATO PATRIMONIALE

Introduzione allo Stato Patrimoniale	*p. 73*

STATO PATRIMONIALE ATTIVO

A)	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	*p. 75*
B) I.	Immobilizzazioni immateriali	*p. 90*
B) I. 1)	Costi di impianto e di ampliamento	*p. 91*
B) I. 2)	Costi di sviluppo	*p. 96*
B) I. 3)	Diritti di brevetto industriale	*p. 98*
B) I. 3)	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	*p. 101*
B) I. 4)	Concessioni, licenze e diritti simili	*p. 104*
B) I. 4)	Marchi d'impresa	*p. 107*
B) I. 5)	Avviamento	*p. 110*
B) I. 6)	Immobilizzazioni in corso e acconti	*p. 113*
B) I. 7)	Altre immobilizzazioni immateriali	*p. 115*
B) II.	Immobilizzazioni materiali	*p. 124*
B) II. 1)	Terreni	*p. 132*
B) II. 1)	Fabbricati	*p. 137*
B) II. 2)	Impianti e macchinario	*p. 146*

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Luca Reina

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
G. Beschi, L. Binda, P. Bisi, E. Fracassi, A. Pratesi, C. Quiri, L. Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi, G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca, C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola, M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta, C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarenghi, L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Beschi, L. Binda, C. Corghi, L. Nardi, A. Pratesi, L. Reina, R. Redeghieri

Stampa
Grafica Sette S.r.l.
Via P.G. Piamarta, 61 - Bagnolo Mella (BS)
Tel. 030-6820600
Sito web: www.seventyseven.biz

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via F. Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

B) II. 3)	Attrezzature industriali e commerciali	*p. 153*
B) II. 4)	Altri beni: automezzi e autovetture	*p. 158*
B) II. 4)	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	*p. 161*
B) II. 4)	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	*p. 163*
B) II. 5)	Immobilizzazioni in corso e acconti	*p. 166*
B) III.	Immobilizzazioni finanziarie	*p. 168*
B) III. 1)	Partecipazioni immobilizzate	*p. 172*
B) III. 2)	Crediti immobilizzati	*p. 178*
B) III. 3)	Altri titoli immobilizzati	*p. 182*
B) III. 4)	Strumenti finanziari derivati attivi	*p. 185*
C) I.	Rimanenze	*p. 190*
C) I. 1)	Materie prime, sussidiarie e di consumo	*p. 194*
C) I. 2)	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	*p. 197*
C) I. 3)	Lavori in corso su ordinazione	*p. 199*
C) I. 4)	Prodotti finiti e merci	*p. 205*
C) I. 5)	Acconti	*p. 209*
C) II.	Crediti	*p. 211*
C) II. 1)	Crediti verso clienti	*p. 216*
C) II. 2)	Crediti verso imprese controllate	*p. 230*
C) II. 3)	Crediti verso imprese collegate	*p. 232*
C) II. 4)	Crediti verso controllanti	*p. 234*
C) II. 5)	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	*p. 236*
C) II. 5-bis)	Crediti tributari	*p. 239*
C) II. 5-ter)	Imposte anticipate	*p. 249*
C) II. 5-quater)	Crediti verso altri	*p. 253*
C) III.	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	*p. 260*
C) III. 1)	Partecipazioni in imprese controllate	*p. 263*
C) III. 2)	Partecipazioni in imprese collegate	*p. 267*
C) III. 3)	Partecipazioni in imprese controllanti	*p. 271*
C) III. 3-bis)	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	*p. 275*
C) III. 4)	Altre partecipazioni	*p. 279*
C) III. 5)	Strumenti finanziari derivati attivi	*p. 283*
C) III. 6)	Altri titoli	*p. 288*
C) IV.	Disponibilità liquide	*p. 293*
C) IV. 1)	Depositi bancari e postali	*p. 296*
C) IV. 2)	Assegni	*p. 301*
C) IV. 3)	Denaro e valori in cassa	*p. 304*
D)	Ratei e risconti	*p. 308*

STATO PATRIMONIALE PASSIVO

A)	Patrimonio netto	*p. 315*
A) I.	Capitale	*p. 324*
A) II.	Riserva da soprapprezzo delle azioni	*p. 337*
A) III.	Riserve di rivalutazione	*p. 339*
A) IV.	Riserva legale	*p. 344*
A) V.	Riserve statutarie	*p. 348*
A) VI.	Altre riserve, distintamente indicate	*p. 350*
A) VII.	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	*p. 361*
A) VIII.	Utili (perdite) portati a nuovo	*p. 364*
A) IX.	Utile (perdita) dell'esercizio	*p. 371*
A) X.	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	*p. 374*

B)	Fondi per rischi e oneri	*p. 376*
B) 1)	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	*p. 378*
B) 2)	Fondo per imposte, anche differite	*p. 383*
B) 3)	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	*p. 387*
B) 4)	Altri fondi	*p. 390*

C)	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	*p. 397*

D)	Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	*p. 404*
D) 1)	Obbligazioni	*p. 409*
D) 2)	Obbligazioni convertibili	*p. 413*
D) 3)	Debiti verso soci per finanziamenti	*p. 416*
D) 4)	Debiti verso banche	*p. 424*
D) 5)	Debiti verso altri finanziatori	*p. 431*
D) 6)	Acconti	*p. 435*
D) 7)	Debiti verso fornitori	*p. 438*
D) 8)	Debiti rappresentati da titoli di credito	*p. 443*
D) 9)	Debiti verso imprese controllate	*p. 448*
D) 10)	Debiti verso imprese collegate	*p. 451*
D) 11)	Debiti verso controllanti	*p. 454*
D) 11-bis)	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	*p. 457*
D) 12)	Debiti tributari	*p. 460*
D) 13)	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	*p. 469*
D) 14)	Altri debiti	*p. 476*

E)	Ratei e risconti	*p. 485*

CONTO ECONOMICO

Introduzione al Conto Economico		*p. 489*
A) Valore della produzione		
A) 1)	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	*p. 492*
A) 2)	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	*p. 507*
A) 3)	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	*p. 517*
A) 4)	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	*p. 520*
A) 5)	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	*p. 522*
B) Costi della produzione		
B) 6)	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	*p. 539*
B) 7)	Servizi	*p. 549*
B) 8)	Godimento di beni di terzi	*p. 585*
B) 9)	Personale	*p. 599*
B) 10)	Ammortamenti e svalutazioni	*p. 611*
B) 10. a)	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	*p. 617*
B) 10. b)	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	*p. 625*
B) 10. c)	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	*p. 638*
B) 10. d)	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	*p. 641*
B) 11)	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	*p. 646*
B) 12)	Accantonamenti per rischi	*p. 656*
B) 13)	Altri accantonamenti	*p. 658*
B) 14)	Oneri diversi di gestione	*p. 660*
C) Proventi e oneri finanziari		
C) 15)	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	*p. 679*
C) 16)	Altri proventi finanziari	*p. 684*
C) 17)	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	*p. 688*
C) 17-bis)	Utili e perdite su cambi	*p. 696*
D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie		
D) 18)	Rivalutazioni	*p. 702*
D) 19)	Svalutazioni	*p. 706*
Imposte e utile dell'esercizio		
20.	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	*p. 711*
21.	Utile (perdita) dell'esercizio	*p. 720*

SCHEMA DI BILANCIO

Schema di Stato Patrimoniale e Conto Economico	*p. 728*

MODULISTICA

Piano dei conti base per piccole e medie imprese	*p. 731*
Legge di Bilancio 2026	*p. 761*

Indice per parola chiave

Parola Chiave	Titolo	Pagina
Accantonamento	Accantonamenti per rischi	656
	Altri accantonamenti	658
Acconto	Immobilizzazioni in corso e acconti	113
	Immobilizzazioni in corso e acconti	166
	Acconti	209
	Acconti	435
Ammortamento	Ammortamenti e svalutazioni	611
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Anticipazione	Debiti verso banche	424
Anticipo	Debiti verso banche	424
Apertura credito	Debiti verso banche	424
Approvazione bilancio	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	37
Arredamento	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	161
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Assegno	Assegni	301
Assemblea	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	37
Attività finanziaria	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	260
	Partecipazioni in imprese controllate	263
	Partecipazioni in imprese collegate	267
	Partecipazioni in imprese controllanti	271
	Altre partecipazioni	279
	Altri titoli	288
	Rivalutazioni	702
	Svalutazioni	706
Attivo circolante	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	641
	Rimanenze	190
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	194
	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	197
	Lavori in corso su ordinazione	199
	Prodotti finiti e merci	205
	Acconti	209
	Crediti	211
	Crediti verso clienti	216
	Crediti verso imprese controllate	230
	Crediti verso imprese collegate	232
	Crediti verso controllanti	234
	Crediti tributari	239
	Imposte anticipate	249
	Crediti verso altri	253
	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	260
	Partecipazioni in imprese controllate	263
	Partecipazioni in imprese collegate	267
	Partecipazioni in imprese controllanti	271
	Altre partecipazioni	279
	Altri titoli	288
	Disponibilità liquide	293
	Depositi bancari e postali	296
	Assegni	301
	Denaro e valori in cassa	304
Attrezzatura	Attrezzature industriali e commerciali	153
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625

Auto	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
	Altri beni: automezzi e autovetture	158
Autocarro	Altri beni: automezzi e autovetture	158
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Automezzo	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
	Altri beni: automezzi e autovetture	158
Avviamento	Avviamento	110
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Azione propria	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	374
Bene di terzi	Godimento di beni di terzi	585
Bilancio	Introduzione al bilancio d'esercizio	17
	Principi di redazione del bilancio d'esercizio	18
	Contenuto del bilancio	27
	Scadenze e adempimenti di bilancio	33
	Rinvio dell'assemblea per l'approvazione del bilancio	37
	Serie e classi dei conti	43
	Tenuta della contabilità	46
	Coordinamento tuir e codice civile nei bilanci	64
	Introduzione allo stato patrimoniale	73
	Introduzione al conto economico	489
	Scritture di assestamento	72
Bolletta doganale	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	539
Brevetto	Diritti di brevetto industriale	98
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Caparra	Crediti verso altri	253
	Altri debiti	476
Capitale	Capitale	324
Capitale sociale	Capitale	324
Carburante	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	539
	Oneri diversi di gestione	660
Cassa	Denaro e valori in cassa	304
Cellulare	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	163
	Servizi	549
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Compenso a terzi	Altri debiti	476
	Servizi	549
Compenso amministratore	Altri debiti	476
	Servizi	549
Concessione	Concessioni, licenze e diritti simili	104
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Conferimento	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	75
Consociata	Partecipazioni immobilizzate	172
	Crediti immobilizzati	178
	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	236
	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	275
	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	457
	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	679
	Altri proventi finanziari	684
Consorella	Altri proventi finanziari	684
	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	679
	Partecipazioni immobilizzate	172
	Crediti immobilizzati	178
	Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	236
	Partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti	275
	Debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	457
Contabilità	Serie e classi dei conti	43
	Tenuta della contabilità	46

Conto economico	Introduzione al conto economico	489
Contributo conto impianti	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
Contributo IVS	Personale	599
Controllante	Crediti verso controllanti	234
	Partecipazioni in imprese controllanti	271
	Debiti verso controllanti	454
Costituzione	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	75
Costo	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Costo anticipato	Crediti verso altri	253
Costo del personale	Personale	599
Costo di produzione	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	539
	Servizi	549
	Godimento di beni di terzi	585
	Personale	599
	Ammortamenti e svalutazioni	611
	Oneri diversi di gestione	660
	Altri accantonamenti	658
	Accantonamenti per rischi	656
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	646
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	638
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	641
Costo impianto ampliamento	Costi di impianto e di ampliamento	91
Costruzione in economia	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	520
Costruzione leggera	Fabbricati	137
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Credito	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	75
	Crediti	211
	Crediti verso clienti	216
	Crediti verso imprese controllate	230
	Crediti verso imprese collegate	232
	Crediti verso controllanti	234
	Crediti tributari	239
	Imposte anticipate	249
	Crediti verso altri	253
Credito d'imposta	Crediti tributari	239
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
Credito immobilizzato	Crediti immobilizzati	178
Credito tributario	Crediti tributari	239
Credito verso cliente	Crediti verso clienti	216
Credito verso socio	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata	75
Debito	Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	404
	Obbligazioni	409
	Obbligazioni convertibili	413
	Debiti verso soci per finanziamenti	416
	Debiti verso banche	424
	Debiti verso altri finanziatori	431
	Acconti	435
	Debiti verso fornitori	438
	Debiti rappresentati da titoli di credito	443
	Debiti verso imprese controllate	448
	Debiti verso imprese collegate	451
	Debiti verso controllanti	454
	Debiti tributari	460
	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	469
	Altri debiti	476
Debito contributivo	Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale	469

Debito tributario	Debiti tributari	460
Decreto Milleproroghe	Coordinamento tuir e codice civile nei bilanci	64
Deposito bancario	Depositi bancari e postali	296
	Crediti verso altri	253
	Altri debiti	476
Derivato	Strumenti finanziari derivati attivi	185
	Strumenti finanziari derivati attivi	283
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	387
	Rivalutazioni	702
	Svalutazioni	706
Diritto di superficie	Altre immobilizzazioni immateriali	115
	Fabbricati	137
	Godimento di beni di terzi	585
Disaggio	Obbligazioni	409
Disponibilità liquida	Disponibilità liquide	293
	Depositi bancari e postali	296
	Assegni	301
	Denaro e valori in cassa	304
	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	641
Dividendo	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	679
Doppio binario	Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali	66
Effetto	Crediti verso clienti	216
Fabbricato	Fabbricati	137
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Factoring	Debiti verso altri finanziatori	431
Fattura da emettere	Crediti verso clienti	216
Fattura da ricevere	Debiti verso fornitori	438
Finanziamento socio	Debiti verso soci per finanziamenti	416
Flusso finanziario	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	361
Fondo imposte	Fondo per imposte, anche differite	383
Fondo oneri	Fondi per rischi e oneri	376
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	378
	Fondo per imposte, anche differite	383
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	387
	Altri fondi	390
	Fondi per rischi e oneri	376
	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	378
	Fondo per imposte, anche differite	383
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	387
	Altri fondi	390
Immobilizzazione	Immobilizzazioni immateriali	90
	Costi di impianto e di ampliamento	91
	Costi di sviluppo	96
	Diritti di brevetto industriale	98
	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	101
	Concessioni, licenze e diritti simili	104
	Marchi d'impresa	107
	Avviamento	110
	Immobilizzazioni in corso e acconti	113
	Altre immobilizzazioni immateriali	115
	Immobilizzazioni materiali	124
	Terreni	132
	Fabbricati	137
	Impianti e macchinario	146
	Attrezzature industriali e commerciali	153
	Altri beni: automezzi e autovetture	158
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	161
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	163

	Immobilizzazioni in corso e acconti	166
	Immobilizzazioni finanziarie	168
	Partecipazioni immobilizzate	172
	Crediti immobilizzati	178
	Altri titoli immobilizzati	182
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	638
Immobilizzazione finanziaria	Immobilizzazioni finanziarie	168
	Partecipazioni immobilizzate	172
	Crediti immobilizzati	178
	Altri titoli immobilizzati	182
Immobilizzazione immateriale	Immobilizzazioni immateriali	90
	Costi di impianto e di ampliamento	91
	Costi di sviluppo	96
	Diritti di brevetto industriale	98
	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	101
	Concessioni, licenze e diritti simili	104
	Marchi d'impresa	107
	Avviamento	110
	Immobilizzazioni in corso e acconti	113
	Altre immobilizzazioni immateriali	115
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	520
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Immobilizzazione materiale	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
	Immobilizzazioni materiali	124
	Terreni	132
	Fabbricati	137
	Impianti e macchinario	146
	Attrezzature industriali e commerciali	153
	Altri beni: automezzi e autovetture	158
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	161
	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	163
	Immobilizzazioni in corso e acconti	166
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	520
Impianto	Impianti e macchinario	146
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Imposta anticipata	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	711
	Imposte anticipate	249
Imposta dell'esercizio	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	711
Imposta differita	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	711
	Fondo per imposte, anche differite	383
Indennità suppletiva	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	378
	Servizi	549
Interesse	Altri proventi finanziari	684
	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	688
Interesse di mora	Crediti verso clienti	216
Know-how	Concessioni, licenze e diritti simili	104
Lavoro dipendente	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	397
Lavoro su ordinazione	Lavori in corso su ordinazione	199
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	517
Leasing	Godimento di beni di terzi	585
Legge di Bilancio 2026	Legge di bilancio 2026	761
Licenza	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
	Concessioni, licenze e diritti simili	104
Locazione	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
	Godimento di beni di terzi	585
Macchina d'ufficio	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	163
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Macchinario	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625

	Impianti e macchinario	146
Manutenzione	Servizi	549
Marchio	Marchi d'impresa	107
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Materia prima	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	646
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	194
	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	539
Materiale di consumo	Materie prime, sussidiarie e di consumo	194
	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	539
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	646
Merce	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	646
	Prodotti finiti e merci	205
	Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	539
Minusvalenza	Oneri diversi di gestione	660
Mobile	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
	Altri beni: mobili e arredi d'ufficio	161
Moratoria prestiti	Debiti verso banche	424
Mutuo	Debiti verso banche	424
Noleggio	Godimento di beni di terzi	585
Nota di credito	Crediti verso clienti	216
	Debiti verso fornitori	438
Onere diverso di gestione	Oneri diversi di gestione	660
Onere finanziario	Interessi e altri oneri finanziari con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	688
	Utili e perdite su cambi	696
Opera dell'ingegno	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	101
Partecipazione	Immobilizzazioni finanziarie	168
	Partecipazioni immobilizzate	172
	Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	260
	Partecipazioni in imprese controllate	263
	Partecipazioni in imprese collegate	267
	Partecipazioni in imprese controllanti	271
	Altre partecipazioni	279
	Rivalutazioni	702
	Svalutazioni	706
	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	679
Participation exemption	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	679
Patrimonio netto	Patrimonio netto	315
	Capitale	324
	Riserva da soprapprezzo delle azioni	337
	Riserve di rivalutazione	339
	Riserva legale	344
	Riserve statutarie	348
	Altre riserve, distintamente indicate	350
	Utili (perdite) portati a nuovo	364
	Utile (perdita) dell'esercizio	371
Perdita	Capitale	324
	Utili (perdite) portati a nuovo	364
	Utile (perdita) dell'esercizio	371
	Utile (perdita) dell'esercizio	720
Perdita su cambio	Utili e perdite su cambi	696
Perdita su credito	Oneri diversi di gestione	660
Piano dei conti	Piano dei conti base per piccole e medie imprese	731
Plusvalenza	Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime	679
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
Prestazione	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	492

Prestito obbligazionario	Obbligazioni	409
	Obbligazioni convertibili	413
Pronto contro termine	Altri debiti	476
Propaganda	Servizi	549
Provvigione	Servizi	549
Pubblicità	Servizi	549
	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
Rateo	Ratei e risconti	308
	Ratei e risconti	485
Reso di merce	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	492
Ricavo	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	492
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
Ricerca	Servizi	549
Ricevuta bancaria	Crediti verso clienti	216
Rimanenza	Rimanenze	190
	Materie prime, sussidiarie e di consumo	194
	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	197
	Lavori in corso su ordinazione	199
	Prodotti finiti e merci	205
	Acconti	209
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	507
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	517
	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	646
Risconto	Ratei e risconti	308
	Ratei e risconti	485
Riserva	Riserva da soprapprezzo delle azioni	337
	Riserve di rivalutazione	339
	Riserva legale	344
	Riserve statutarie	348
	Altre riserve, distintamente indicate	350
	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi	361
	Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	374
Riserva legale	Riserva legale	344
Rivalutazione	Riserve di rivalutazione	339
	Rivalutazioni	702
Salario	Personale	599
Schema di bilancio	Schemi di bilancio	60
	Schema di stato patrimoniale e conto economico	728
Scrittura di assestamento	Scritture di assestamento	72
Semilavorato	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	197
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	507
Società collegata	Crediti verso imprese collegate	232
	Partecipazioni in imprese collegate	267
	Debiti verso imprese collegate	451
Società controllata	Crediti verso imprese controllate	230
	Partecipazioni in imprese controllate	263
	Debiti verso imprese controllate	448
Software	Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	101
	Altre immobilizzazioni immateriali	115
Sopravvenienza	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
Spesa di rappresentanza	Oneri diversi di gestione	660
Stato patrimoniale	Contenuto del bilancio	27
Stipendio	Personale	599
Strumento finanziario	Strumenti finanziari derivati attivi	185
	Strumenti finanziari derivati attivi	283
	Fondo per strumenti finanziari derivati passivi	387
	Svalutazioni	706
	Rivalutazioni	702
Svalutazione	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	641

	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	638
	Svalutazioni	706
	Ammortamenti e svalutazioni	611
Svalutazione credito	Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide	641
Sviluppo	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	617
	Costi di sviluppo	96
Telefonia fissa	Altri beni: macchine ordinarie ed elettroniche d'ufficio	163
	Servizi	549
	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
Terreno	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	625
	Terreni	132
Tfm	Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili	378
	Servizi	549
Tfr	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	397
	Personale	599
Titolo	Altri titoli immobilizzati	182
	Altri titoli	288
Titolo di credito	Debiti rappresentati da titoli di credito	443
Utile	Utili (perdite) portati a nuovo	364
	Utile (perdita) dell'esercizio	371
	Utile (perdita) dell'esercizio	720
Utile su cambio	Utili e perdite su cambi	696
Valore bollato	Denaro e valori in cassa	304
Valore della produzione	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	492
	Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	507
	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	517
	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	520
	Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	522
Valuta estera	Denaro e valori in cassa	304
Vendita	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	492

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.
Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.
I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.
Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.
Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

*****Riproduzione vietata*****

Informativa privacy
Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 13 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - privacy@gruppocastelli.com.
I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo www.ratio.it/privacy-policy.

INTRODUZIONE AL BILANCIO D'ESERCIZIO

QUADRO RIEPILOGATIVO

La disciplina del bilancio è stata riformata anni or sono con il recepimento della IV direttiva comunitaria, relativa al bilancio d'esercizio e la VII direttiva relativa al bilancio consolidato.
Al fine di analizzare l'andamento societario, per ogni singola voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato sia l'importo relativo all'esercizio in chiusura sia l'importo corrispondente all'esercizio precedente.

SCOPO DEL BILANCIO

Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda. Il redattore del bilancio è quindi vincolato al perseguimento di tale fine.
Il termine "veritiero" è riferito alla realtà che il bilancio deve rappresentare, mentre con il termine "correttezza" si è voluto fare riferimento ai criteri contabili e giuridici che consentono una precisa determinazione dei valori. Il bilancio deve inoltre essere redatto con chiarezza, ovvero comprensibilità, e deve rappresentare un "quadro fedele" della situazione aziendale.

DOCUMENTI DEL BILANCIO

L'articolo 2423 del Codice Civile individua i 4 documenti che compongono il bilancio d'esercizio: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa.
Gli altri documenti relativi al bilancio d'esercizio sono: relazione dell'organo amministrativo sulla gestione, relazione del collegio sindacale, relazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, relazione semestrale per le società per azioni quotate in borsa.
Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La disciplina del bilancio d'esercizio si applica alle società di capitali e, limitatamente ai criteri di valutazione, anche alle società di persone e alle imprese individuali. Per espresso richiamo della norma sono inoltre obbligati alla redazione del bilancio in forma comunitaria le cooperative, gli enti commerciali, i consorzi e le assicurazioni.

STATO PATRIMONIALE

È obbligatorio l'utilizzo dello schema di stato patrimoniale "a sezioni contrapposte", a seguito del recepimento della direttiva comunitaria.

CONTO ECONOMICO

Per quanto riguarda il conto economico è stato invece adottato lo schema "a costi e ricavi della produzione effettuata", nella forma scalare.

CODICI DA UTILIZZARE NEI BILANCI

Gli schemi del bilancio devono essere obbligatoriamente adottati nelle forme previste dal codice civile anche se è consentito apportare limitate variazioni in funzione delle singole realtà aziendali.
Le poste devono essere precedute da codici alfabetici e numerici che consentono di raggruppare le singole voci in classi e macroclassi. Per ottenere una più dettagliata classificazione che favorisca la chiarezza del bilancio, sono previste delle regole specifiche per l'applicazione degli schemi.
Gli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile prevedono gli schemi da utilizzare per la rappresentazione del bilancio, suddividendo le singole poste secondo il seguente schema:
*- **lettere maiuscole**, individuano le macroclassi del bilancio;*
*- **numeri romani**, indicano le classi che compongono le macroclassi;*
*- **numeri arabi**, specificano le voci delle classi di bilancio;*
*- **lettere minuscole**, indicano le sottovoci.*

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

BILANCIO

Redazione
Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio.

Composizione
- Stato patrimoniale (art. 2424 C.C.).
- Conto economico (art. 2425 C.C.).
- Rendiconto finanziario.
- Nota integrativa (art. 2427 C.C.).

Moneta di conto
Unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro.

PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE
Art. 2423 c.c.

Chiarezza
Il bilancio deve essere redatto con chiarezza.

Rappresentazione veritiera[1] e corretta
- Il bilancio deve rappresentare in modo veritiero e corretto:
  - situazione patrimoniale;
  - situazione finanziaria;
  - risultato economico dell'esercizio.
- Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata.
- La nota integrativa deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla rappresentazione della:
  - situazione patrimoniale;
  - situazione finanziaria;
  - risultato economico.
- Gli eventuali utili devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Informazioni complementari
Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a fornire una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

Deroga per irrilevanza
- Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa **quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.**
- Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.
- Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione.

Nota[1]	L'uso dell'aggettivo veritiero, riferito al rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria, non significa pretendere dai redattori del bilancio né promettere ai lettori di esso una verità oggettiva di bilancio, irraggiungibile con riguardo ai valori stimati, ma richiedere che i redattori del bilancio operino correttamente le stime e ne rappresentino il risultato.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE *Art. 2423-bis c.c.*

- La valutazione delle voci deve essere fatta secondo **prudenza** e nella **prospettiva della continuazione dell'attività.**
- La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto.
- Si possono indicare **esclusivamente gli utili realizzati** alla data di chiusura dell'esercizio.
- Si deve tenere conto dei **proventi** e degli **oneri di competenza** dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.
- Si deve tenere conto dei **rischi e** delle **perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura** di questo.
- Gli **elementi eterogenei** ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.
- I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

Deroghe a tale principio sono consentite in **casi eccezionali**; la nota integrativa deve motivare la deroga, indicando l'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico.

PRINCIPI GENERALI DI REDAZIONE *Art. 2423-ter C.C.*

Comparazione con l'esercizio precedente

- Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo dell'esercizio precedente.
- Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate.
- La non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

Divieto dei compensi di partite

Sono vietati i compensi di partite.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

POSTULATI DEL BILANCIO (OIC)

Prudenza
Sulla base di quanto previsto dal Codice Civile, sono individuate altre fattispecie di applicazione pratica del postulato. Ad esempio, gli utili derivanti dall'iscrizione di imposte anticipate sono rilevati solo se ragionevolmente certi, mentre tale cautela non è prevista per le imposte differite.

Prospettiva della continuità aziendale
Gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni relative alla permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se vengono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno 12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2184 C.C., ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa.

Rappresentazione sostanziale (Sostanza dell'operazione o del contratto)
- La prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e confrontarle con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.
- L'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

Competenza
Si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Costanza nei criteri di valutazione
I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvi casi eccezionali. Ciò rende più agevole l'analisi dell'evoluzione economica, finanziaria e patrimoniale della società da parte dei destinatari del bilanci riducendo, al contempo, i margini di discrezionalità degli amministratori.

Rilevanza
- Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio sulla base del bilancio della società. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo del bilancio.
- Per quantificare la rilevanza si tiene conto sia di elementi qualitativi sia quantitativi.
- I fattori quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici della transazione, o di un altro evento rispetto alle grandezze di bilancio.
- I fattori qualitativi di per sé trascendono gli aspetti quantitativi dal momento che riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società.

Comparabilità
- Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente.
- **L'OIC 29** "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" disciplina la declinazione pratica di tale previsione e, in particolare, gli effetti che si producono sul bilancio comparativo in conseguenza dei cambiamenti di principi contabili o correzione di errori rilevanti.
- Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore, ossia deve essere scevro da distorsioni preconcette nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio
- Il principio contabile Oic 29 individua tre differenti fattispecie di accadimenti aziendali successivi alla chiusura dell'esercizio da valutare nella redazione del bilancio:
  - fatti successivi che devono essere recepiti (quindi iscritti) nei valori di bilancio;
  - fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio, potendo essere arginati a menzione nella nota integrativa;
  - fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

PRINCIPIO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

PRESUPPOSTO FONDAMENTALE

- **L'OIC 11** definisce il concetto di continuità aziendale, come "la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico **funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo ad un **periodo di almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio".
- Il principio della continuità aziendale ('art. 2423-bis, c. 1, n. 1 c.c.), è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio.

VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO
Oic 11

- L'organo amministrativo deve procedere alla valutazione delle voci di bilancio **nella prospettiva della continuità aziendale**, tenendo conto che l'azienda costituisce **un complesso economico funzionante** destinato alla **produzione di reddito**.

Valutazione prospettica

- Conseguentemente, le attività e le passività devono essere valutate e classificate tenendo conto che l'impresa è in grado di procedere nel normale svolgimento della sua attività per **un prevedibile periodo di almeno 12 mesi**.
- Nella valutazione si devono considerare anche i fatti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio da riportare nella nota integrativa, per considerare se è ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale (OIC 29, par. 59.C).
- La valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività anche nel caso in cui la direzione aziendale riscontri **significative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso funzionante nell'arco temporale di riferimento.
- **Nella nota integrativa** devono essere indicate **specifiche informazioni**.

Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 c.c. cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., la valutazione delle voci di bilancio è pur **sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo**.

Infatti, la valutazione secondo i criteri di liquidazione è adottabile solo dopo l'avvio della procedura liquidatoria.

- **Ad esempio, si dovrà effettuare**:
  - .. la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso;
  - .. la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni, tenuto conte che il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale. In tali situazioni, si fa riferimento al fair value;
  - .. la rilevazione di eventuali contratti onerosi esistenti;
  - .. la revisione delle relazioni di copertura alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
  - .. la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate alla luce delle mutate prospettive aziendali.

La nota integrativa deve dare adeguata informativa delle **circostanze** e degli **effetti** di tali valutazioni sulla situazione patrimoniale ed economica.

- Quando, ai sensi dell'art. 2485 c.c. è accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c. il bilancio d'esercizio è redatto **senza la prospettiva della continuazione dell'attività**, e si applicano i **criteri di funzionamento**, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale. Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.

SEGNALAZIONI NELLA NOTA INTEGRATIVA

- Nel caso in cui si dovessero riscontrare **significative incertezze** nella valutazione prospettica della continuità aziendale sarà compito della direzione dell'azienda riportare, con chiarezza, nella nota integrativa **le informazioni relative ai "fattori di rischio"**, alle "**assunzioni effettuate**" e alle "**incertezze identificate**", nonché ai "**piani aziendali futuri**" predisposti per fronteggiare tali incertezze, nonché le ragioni che qualificano la significatività delle incertezze esposte e le conseguenti ricadute che possano avere sulla continuità aziendale.
- Nella nota integrativa deve essere fornita adeguata informativa anche in relazione agli effetti conseguenti all'applicazione della disciplina sulla sterilizzazione delle perdite, che è stata prorogata anche per il bilancio al 31.12.2022. **La scelta di rinviare la copertura della perdita significativa deve considerare le effettive prospettive di recupero nell'orizzonte di un riassorbimento, che deve risultare almeno probabile (studio Notariato 88-2021/I)**, per non generare conseguenze sulla prospettiva della continuità aziendale.

Il collegio sindacale, nella relazione evidenzia che dalla nota integrativa emerge quali perdite sono state sospese e gli eventuali provvedimenti assunti nell'esercizio 2023 a seguito della pianificazione programmata per la relativa copertura (modelli CNDCEC).

NOTA INTEGRATIVA

- La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi dell'art. 2427, p. 1) C.C.
- Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella Relazione sulla gestione).

Nella fase di preparazione del bilancio la società che si avvale della deroga descrive nella nota integrativa le s**ignificative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di **almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio. Pertanto, nella nota integrativa dovranno essere fornite le informazioni relative ai **fattori di rischio**, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai **piani aziendali** futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

OIC 29

Il principio contabile OIC 29 disciplina il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa degli eventi che riguardano i cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stime contabili, la correzione di errori, gli eventi e operazioni straordinari, i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio. Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.

DEFINIZIONE

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono **tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio.**

Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (a)
Fatti che **modificano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio**, in conformità al postulato della competenza.

Esempi	• Definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere la data di bilancio. • Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato. • Determinazione dopo la data di chiusura dell'esercizio del costo di attività acquisite o del corrispettivo di attività vendute prima della data di chiusura dell'esercizio. • Determinazione dopo la data di chiusura dell'esercizio di un premio da corrispondere ai dipendenti per prestazioni svolte nell'esercizio chiuso. • Scoperta di un errore o di una frode.

Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (b)
Sono quei fatti che **modificano situazioni esistenti alla data di bilancio, ma che non richiedono variazione dei valori di bilancio, poiché di competenza dell'esercizio successivo**.

Esempi	• Diminuzione del valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura esercizio. • Distruzione di impianti di produzione causati da calamità. • Perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio in valute estere. • Sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo conclusasi nel periodo tra la data di chiusura esercizio e quello di formazione del bilancio. • Ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura esercizio è quella di formazione del bilancio.

Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale (c)
Sono quei fatti successivi alla data di chiusura del bilancio che **possono far venire meno** il presupposto della **continuità aziendale**.

Esempio	Gli amministratori manifestano l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

RILEVAZIONE IN BILANCIO

- I fatti del tipo (a) e (c) sono **rilevati in bilancio** per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.
- I fatti del tipo (b) non sono rilevati in bilancio; tuttavia, sono **illustrati nella nota integrativa** perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

Termini	• Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori. • Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori devono **modificare adeguatamente il progetto di bilancio**, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione dello stesso.

NOTA INTEGRATIVA

- **L'art. 2427, n. 22 quater c.c. richiede che in nota integrativa sia data indicazione circa la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio**. Nell'illustrare tali fatti è necessario fornire la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile. Tale previsione deve essere prevista anche in caso di bilancio predisposto in forma abbreviata.
- **Vi sono poi alcuni fatti successivi da non rilevare in bilancio, ma che richiedono un'informativa in nota integrativa**:
  - operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, eccetera) eseguiti dopo la chiusura dell'esercizio;
  - annuncio di un piano di dismissione di importanti attività;
  - acquisti o cessioni di un'azienda;
  - distruzione di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
  - annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
  - emissione di un prestito obbligazionario;
  - aumento di capitale;
  - assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
  - significativi contenziosi legali e fiscali;
  - fluttuazioni anomale, ma significative, dei valori di mercato delle attività di bilancio o nei tassi di cambio;
  - richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

ASSEMBLEE SOCIETARIE A DISTANZA NEL 2025

SOCIETÀ ED ENTI INTERESSATI

- Società a responsabilità limitata ordinarie e semplificate.
- Società per azioni.
- Società cooperative e mutue assicuratrici.
- Consorzi.
- Associazioni.
- Fondazioni.

PROROGA
D.L. 202/2024

L'art. 3, c. 14-sexies D.L. 202/2024 ha prorogato **al 31.12.2025** le misure semplificate per lo svolgimento delle assemblee societarie disposte dall'art. 106 D.L. 18/2020, in particolare per quanto attiene l'uso di mezzi telematici.

OGGETTO DELLA PROROGA

La disposizione fa riferimento alla data in cui l'assemblea sarà «tenuta» e non alla data in cui l'assemblea sarà «convocata»; pertanto, **occorre svolgere l'assemblea entro il 31.12.2025** (**non semplicemente convocarla** entro quella data e svolgerla successivamente).

- Tutte le società di capitali quindi, ma anche gli enti ed i consorzi, **anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie**, con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie possono prevedere che:
  - .. l'assemblea si svolga, **anche esclusivamente**, mediante mezzi di telecomunicazione (assemblea virtuale);
  - .. l'intervento all'assemblea avvenga **anche mediante mezzi di telecomunicazione** (assemblea in presenza con alcuni soggetti partecipanti attraverso mezzi di telecomunicazione);
  - .. il voto sia espresso in via elettronica o per corrispondenza.
- La disposizione sembra applicabile anche alle riunioni degli altri organi sociali, anche in assenza di una clausola statutaria che preveda espressamente la possibilità di convocare l'organo collegiale solo mediante mezzi di telecomunicazione purché ci sia la generica disposizione statutaria prevista dagli artt. 2388, c. 1 e 2404, c. 1 c.c., che consente la partecipazione con tali mezzi (massima Consiglio notarile di Milano n. 200/2021).

- Le videoconferenze integrali **devono garantire l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto**, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370 c.c., c. 4 (Spa), 2479-bis c.c., c. 4 (Srl) e 2358 c.c., c. 6 (Cooperative).
- Ciò senza, in ogni caso, la necessità che si trovino nel medesimo luogo, il presidente, il segretario o il notaio.

AVVISO DI CONVOCAZIONE

- L'avviso di convocazione di **società di capitali** e cooperative, mediante un'apposita previsione, può stabilire (anche in deroga a clausole statutarie che dispongano diversamente) che:
  - .. l'assemblea si svolga esclusivamente **mediante mezzi di telecomunicazione** senza la necessità che si trovino nel medesimo luogo il presidente, il segretario o il notaio;
  - .. **l'intervento** in assemblea sia effettuato **mediante mezzi di telecomunicazione**;
  - .. il **voto** sia **espresso in via elettronica o per corrispondenza**.
- L'avviso di convocazione delle assemblee delle **S.r.l.**, mediante apposita previsione, può stabilire che **l'espressione del voto** avvenga mediante il metodo della **«consultazione scritta»** o del **«consenso espresso per iscritto»**.

RAPPRESENTANTE DELEGATO PER SOCIETÀ QUOTATE

- **Nelle società con azioni quotate, anche ove lo statuto disponga diversamente, è possibile**:
  - .. nominare, per le assemblee ordinarie o straordinarie, il «rappresentante designato», cui i soci attribuiscono le deleghe di voto;
  - .. prevedere, nell'avviso di convocazione dell'assemblea, che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il rappresentante designato.

La nomina del rappresentante designato e l'intervento in assemblea solo mediante il rilascio di una delega al rappresentante designato è ammessa (in deroga a qualsiasi norma di legge o clausola statutaria) anche per le società con azioni ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione, le società con azioni diffuse fra il pubblico in misura rilevante, le banche popolari, le banche di credito cooperativo, le società cooperative e le società mutue assicuratrici.

Tavola **Decisioni dei soci di società a responsabilità limitata**

I soci decidono:	Competenza riservata all'assemblea
• Sulle materie riservate loro dall'atto costitutivo. • Su richiesta degli amministratori. • Su richiesta di soci rappresentanti 1/3 capitale sociale.	Approvazione bilancio/distribuzione degli utili. Nomina amministratori/sindaci e revisori. • Modifiche atto costitutivo. • Operazioni che comportino sostanziale modifica dell'oggetto sociale e/o dei diritti dei soci.
Assemblea	**Con consultazione scritta o sulla base di consenso espresso per iscritto**
• Il metodo assembleare è inderogabile solo per: .. modificazioni dell'atto costitutivo; .. sostanziale modifica oggetto sociale o diritti dei soci; .. se l'atto costitutivo non prevede altro metodo; .. se lo richiedono gli amministratori o i soci per 1/3 del capitale.	• Deve esservi espressa previsione nell'atto costitutivo e in questo caso dai documenti sottoscritti dai soci deve risultare: .. l'argomento oggetto di decisione; .. il consenso alla stessa.

ASSEMBLEE IN VIDEOCONFERENZA DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Norme a regime

Voto per corrispondenza

In merito alle cosiddette "videoconferenze" e all'esercizio del "voto per corrispondenza", il Consiglio del notariato di Milano (massima 14/2004), sostiene che "Nella società a responsabilità limitata devono ritenersi ammissibili le assemblee tenute con mezzi di telecomunicazione e i voti per corrispondenza alle stesse condizioni in presenza delle quali tali modalità di svolgimento delle riunioni assembleari e di partecipazione alle decisioni dei soci sono ammesse nella S.p.a. che non fa ricorso al mercato del capitale di rischio".

Video assemblee Cons. Notarile di Milano (massima 200/2021)	• Gli statuti delle società di capitali possono prevedere che le assemblee si svolgano esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, anche quando non sarà più in vigore l'art. 106 D.L. 18/2022, contenente la disciplina "emergenziale", il cui termine è stato più volte prorogato. • Tuttavia, appare preferibile adeguare gli statuti.

Clausola statuaria

- Nella società a responsabilità limitata, l'adozione del mezzi telematici e del voto per corrispondenza dovrà essere introdotta mediante **apposita clausola nell'atto costitutivo**.
- **In una precedente massima approvata nel 2001, lo stesso Consiglio notarile ammetteva tale possibilità**, a condizione che siano rispettati il metodo collegiale e i principi di buona fede e di parità di trattamento dei soci.

Informazione dai mezzi di telecomunicazione

- **È necessario che i mezzi di telecomunicazione assicurino al presidente dell'assemblea**, come stabilito dall'art. 2371 c.c.:
  - .. di accertare la regolarità della costituzione dell'assemblea;
  - .. di accertare l'identità e la legittimazione degli intervenuti;
  - .. di regolare lo svolgimento dell'adunanza;
  - .. di consentire la partecipazione alla discussione e alla votazione in modo simultaneo;
  - .. di constatare e di proclamare i risultati della votazione;
  - .. che sia consentito al soggetto verbalizzante di percepire adeguatamente gli eventi assembleari oggetto di verbalizzazione;
  - .. che sia consentito agli intervenuti di partecipare alla discussione e alla votazione simultanea sugli argomenti all'ordine del giorno;
  - .. che siano indicati nell'avviso di convocazione i luoghi audio/video collegati a cura della società, nei quali gli intervenuti potranno affluire.

CONTENUTO DEL BILANCIO

GENERALITÀ

- Il bilancio di esercizio ha il compito fondamentale di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.
- L'art. 2423 del Codice Civile stabilisce la composizione del bilancio il quale deve obbligatoriamente essere formato da:
  .. **stato patrimoniale**: è il documento contabile che fornisce la rappresentazione della situazione finanziaria e patrimoniale dell'azienda;
  .. **conto economico**: è il documento contabile che illustra il processo di formazione e la quantificazione del risultato economico di periodo, attraverso l'esposizione di componenti positivi e negativi di reddito;
  .. **rendiconto finanziario**: è un documento contabile che presenta le cause di variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute nell'esercizio;
  .. **nota integrativa**: è il documento destinato ad ampliare le informazioni quantitative esposte nello stato patrimoniale e nel conto economico.

PIANO DEI CONTI

- Le rilevazioni contabili prevedono l'utilizzo di un sistema di conti necessari per individuare le variazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche di un'azienda. I conti sono impostati per giungere alla redazione del bilancio d'esercizio e quindi alla determinazione del risultato di periodo. I conti possono essere suddivisi in: conti patrimoniali e conti economici.
- Il piano dei conti rappresenta uno strumento indispensabile per una corretta predisposizione della contabilità ed è composto sia dall'elenco dei singoli conti che vengono utilizzati nelle registrazioni contabili sia dalle relative norme che ne regolano il funzionamento. Oltre che dalle norme civilistiche, il piano dei conti è anche influenzato dalle norme fiscali che disciplinano la formazione del reddito d'impresa.
- Nella quasi totalità delle aziende la contabilità è tenuta con elaboratori elettronici che consentono di ridurre notevolmente i tempi di lavoro, ma necessitano di una codificazione il più dettagliata possibile. La struttura del piano dei conti può variare a seconda delle specifiche esigenze dell'azienda ed è solitamente più dettagliata degli schemi di bilancio al fine di ottenere ulteriori informazioni utili per effettuare i particolari controlli sulla situazione e sull'andamento dell'azienda stessa.

CONTENUTO DELLO STATO PATRIMONIALE

- L'art. 2424 del Codice Civile individua lo schema che deve essere rispettato nella redazione dello stato patrimoniale, evidenziando i grandi raggruppamenti dell'attivo e del passivo che sono contraddistinti dalle lettere maiuscole.
- Tra le voci dell'attivo assume particolare importanza la distinzione tra: le immobilizzazioni, che rappresentano gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente, e l'attivo circolante, che rappresenta l'insieme delle attività sottoposte ad un continuo rinnovo.
- Tra le voci del passivo la distinzione fondamentale è invece tra: il patrimonio netto che individua i mezzi propri dell'azienda, nel quale sono rappresentati elementi distinti e separati dalle passività, e i debiti, con separata indicazione di quelli esigibili oltre l'esercizio successivo.
- Per consentire al bilancio di esprimere il grado di rigidità o di flessibilità dell'azienda, i crediti devono essere iscritti in bilancio in modo distinto, in base alla loro scadenza che può essere entro oppure oltre l'esercizio successivo. Con questo criterio è possibile separare l'ammontare dei crediti che deve essere esposto tra le immobilizzazioni da quello che deve invece essere esposto tra le disponibilità dell'attivo circolante. Per quanto riguarda il passivo dello stato patrimoniale, anche i debiti devono essere iscritti in bilancio in modo distinto a seconda che scadano entro, oppure oltre, l'esercizio successivo.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CONTENUTO DEL CONTO ECONOMICO

- Lo schema del conto economico, in base al quale le voci sono classificate secondo la loro natura, è contenuto nell'art. 2425 del Codice Civile.
- La forma scalare scelta dal legislatore italiano consente di evidenziare i risultati parziali che si rendono indispensabili per un'idonea informazione sulla situazione economica dell'azienda. Fondamentale risulta l'individuazione del reddito operativo della gestione dell'impresa, dato dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione. Il conto economico mette inoltre in evidenza il risultato della gestione finanziaria che consente di determinare il risultato complessivo del periodo in esame.

CONTENUTO DEL RENDICONTO FINANZIARIO

- Il rendiconto finanziario, così come definito dall'art. 2425-ter del Codice Civile, è un prospetto contabile che fornisce informazioni utili per valutare la situazione finanziaria della società o del gruppo (compresa la liquidità e solvibilità) nell'esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi.
- Il principio contabile OIC 10 definisce i criteri per la redazione e la presentazione del rendiconto finanziario, e ne raccomanda la redazione tenuto conto della sua rilevanza informativa.
- La risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto è rappresentata dalle disponibilità liquide.

Categorie

- Nel rendiconto finanziario i singoli flussi finanziari sono presentati distintamente, in una delle seguenti categorie (presentate nella sequenza indicata):
  - .. attività **operativa**;
  - .. attività di **investimento**;
  - .. attività di **finanziamento**.

Attività operativa	Il flusso finanziario dell'attività operativa può essere determinato con il **metodo indiretto** (rettificando l'utile o la perdita d'esercizio riportato nel conto economico) o con il **metodo diretto** (evidenziando i flussi finanziari).

- La somma algebrica dei flussi finanziari di ciascuna categoria rappresenta la variazione netta (incremento o decremento) delle disponibilità liquide avvenuta nel corso dell'esercizio.

Forma di presentazione

- La forma di presentazione del rendiconto finanziario è di tipo **scalare**.
- Le categorie precedute dalle lettere maiuscole e i subtotali preceduti dai numeri arabi non possono essere raggruppati.

Modifiche

- Aggiunta di ulteriori flussi finanziari rispetto a quelli previsti negli schemi di riferimento.
- Ulteriori suddivisioni dei flussi presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole per fornire una migliore descrizione delle attività svolte dalla società.
- Raggruppamento dei flussi presenti nelle categorie precedute da lettere maiuscole quando è irrilevante.

Qualora ciò sia necessario ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria.

CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

• La nota integrativa rappresenta una parte del bilancio d'esercizio avente la funzione di descrivere e rendere edotti i destinatari dell'origine e delle caratteristiche dei valori quantitativi dello stesso, evidenziando le modalità con cui la gestione si è svolta. Il redattore del bilancio dovrà, inoltre, avere cura di descrivere, in modo minuzioso, gli eventi straordinari e quelli di particolare importanza verificatisi nel corso dell'esercizio. Il contenuto di tale documento è definito principalmente dagli artt. 2427 e 2427-bis del Codice Civile. Le aziende, pertanto, dovranno indicare, in tale documento, tutte le informazioni complementari necessarie a fornire una rappresentazione veritiera e corretta degli accadimenti di gestione. L'art. 2427, c. 1 del Codice Civile prevede che la nota integrativa debba indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni, tutte le informazioni richieste dallo stesso comma uno. Essa, quindi, assolve la funzione di fornire informazioni integrative ed esplicative sui dati contabili esposti in forma sintetica e quantitativa. Tuttavia, occorre evidenziare che l'art. 2423, c. 3 del Codice Civile, secondo cui: "(…) Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo (…)". Tale ulteriore funzione della nota integrativa, cioè quella di rappresentare anche eventi e situazioni diverse dalle informazioni integrative sui dati contabili, si rinviene nella previsione di cui al comma due dello stesso art. 2427, che prevede: "(…) Le informazioni in nota integrativa relativa alle voci dello stato patrimoniale e del conto economico sono presentate secondo l'ordine in cui le relative voci sono indicate nello stato patrimoniale e nel conto economico (…)".

Funzione

• La nota integrativa quale strumento informativo potrà essere utilizzato dall'organo amministrativo per portare a conoscenza dei soci e dei terzi il reale andamento della società e la sua situazione economica e finanziaria, spingendosi oltre a quelli che sono i puri e semplici numeri esposti in bilancio.
• La rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica e finanziaria della società non dipende solo dalla determinazione dei valori esposti nei relativi conti in ottemperanza alle disposizioni di legge e ai principi contabili.
• La stessa dipende anche da un'adeguata informativa su tali evidenze, che abbia una funzione esplicativa ed integrativa dei predetti valori.
• Essa deve esporre un'adeguata informativa di supporto a quella espressa nei documenti di sintesi quantitativa, essenziali per comprendere la situazione patrimoniale e finanziaria, nonché, il risultato dell'esercizio.
• Le informazioni indicate nel documento di bilancio devono essere fornite rispettando il postulato del bilancio sulla funzione informativa e di completezza della nota integrativa e delle altre informazioni necessarie.
• Quest'ultimo indica che la nota integrativa deve contenere tutte le indicazioni utili per la comprensibilità del bilancio, senza essere eccessivamente lunghe e senza l'utilizzo di un linguaggio tecnico che possa indurre in errore il lettore.
• Nella parte introduttiva della nota integrativa troveranno spazio anche gli eventi straordinari di natura non prettamente contabile verificatisi nel corso dell'esercizio.

Contenuto secondo il Codice Civile

• La legge fornisce un'indicazione dettagliata delle informazioni da inserire in nota integrativa, prevedendo altresì l'esposizione di informazioni complementari qualora sia necessario ai fini della chiarezza nella redazione e nella rappresentazione veritiera e corretta dei dati di bilancio.
• Per conseguire tale obiettivo, l'art. 2427, c. 1 del Codice Civile prevede che la nota integrativa contenga le seguenti informazioni, così raggruppate:
  .. criteri di valutazione e principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio d'esercizio;
  .. analisi e valutazione delle poste dello stato patrimoniale;
  .. analisi delle poste del conto economico;
  .. altre notizie integrative che abbiano ad oggetto anche fatti e circostanze non necessariamente riferibili a dati contabili.
• Esso provvede, inoltre, a indicare in dettaglio il contenuto della nota integrativa, così come elencato ai numeri da 1 a 22- septies:
  .. i criteri di valutazione applicati nella valutazione delle voci di bilancio;
  .. i movimenti delle immobilizzazioni;
  .. la composizione dei "costi d'impianto e di ampliamento" e dei "costi di sviluppo";
  .. la motivazione delle riduzioni di valore sulle immobilizzazioni materiali e immateriali;
  .. le variazioni delle altre voci dell'attivo e del passivo;
  .. l'elenco delle partecipazioni in imprese controllate e collegate;
  .. i crediti e i debiti di durata di durata residua superiore a 5 anni;
  .. gli effetti significativi delle variazioni cambi successivi alla chiusura dell'esercizio;

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA (segue)

.. i crediti e i debiti relativi a operazioni di pronti c/termine con obbligo di retrocessione a termine;
.. la composizione dei ratei e risconti, degli altri fondi e riserve;
.. il patrimonio netto;
.. gli oneri finanziari capitalizzati nell'esercizio;
.. gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale;
.. la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni per settore d'attività e area geografica;
.. l'ammontare dei proventi da partecipazioni diversi dai dividendi;
.. la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari;
.. la composizione dei proventi e oneri straordinari;
.. la fiscalità differita;
.. il numero medio dei dipendenti ripartito pe categoria;
.. l'ammontare dei compensi ad amministratori e sindaci;
.. il numero e il valore nominale delle diverse categorie di azioni;
.. le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili, i titoli e i valori simili;
.. il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi e i finanziamenti dei soci alla società;
.. i patrimoni destinati ad uno specifico affare;
.. i finanziamenti destinati ad uno specifico affare;
.. il leasing;
.. le operazioni realizzate con parti correlate;
.. la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale;
.. la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
.. il nome e la sede legale dell'impresa;
.. la proposta di destinazione degli utili.

- L'art. 2425-bis prevede l'indicazione di alcune informazioni relative al fair value degli strumenti finanziari, mantenendo inalterata la valutazione da utilizzare per la redazione del bilancio.
- Le altre disposizioni del codice civile che completano il contenuto della nota integrativa sono:
  .. art. 2361, c. 2. Gli amministratori devono dare specifica informazione relativa all'assunzione di partecipazioni;
  .. art. 2423, cc. 3 e 4. In nota integrativa vanno indicate le informazioni integrative necessarie; nel comma 4, i criteri di attuazione delle prescrizioni contenute nello stesso comma;
  .. art. 2423-bis, c. 2. Indicare la motivazione del cambiamento dei principi contabili;
  .. art. 2423-ter cc. 2 e 5. A seguito del raggruppamento per esiguità degli importi o per maggiore chiarezza, la nota integrativa dovrà esporre distintamente le voci oggetto di raggruppamento;
  .. art. 2424, c. 2. In caso di necessità, ai fini della comprensione del bilancio, sarà opportuno annotare che l'appartenenza di un elemento ricade anche in voci diverse da quella nella quale è iscritto;
  .. art. 2426. Detta i criteri da seguire nelle valutazioni;
  .. art. 2497-bis, c. 4. Prevede l'esposizione in nota integrativa di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio.

Redazione secondo i principi contabili nazionali

- I principi contabili nazionali interpretano e integrano i principi dettati dal codice civile, rappresentando il migliore iter operativo per la redazione del bilancio d'esercizio in materia di contabilizzazione delle operazioni di gestione ed applicazione dei criteri di valutazione.
- Essi, in taluni casi, richiedono una maggiore o diversa informativa da fornirsi in nota integrativa rispetto a quanto previsto dal codice civile, considerato che hanno lo scopo di tutelare il patrimonio aziendale. Per misurare tale entità utilizzano il bilancio d'esercizio come strumento di analisi.
- Secondo i principi contabili nazionali, infatti, una veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato d'esercizio non può essere esaustiva prendendo in considerazione soltanto la circostanza che i valori iscritti in bilancio siano stati determinati nel rispetto delle norme di legge e dei corretti principi contabili.
- Ciò che assume un ruolo determinante è un'informativa compiuta e puntuale che, nel rispetto delle norme, assolva la funzione esplicativa ed integrativa dei valori esposti.

Bilancio in forma abbreviata

- Il Codice Civile prevede la possibilità per le società di modeste dimensioni di evitare la redazione del bilancio e dei suoi allegati in forma ordinaria, optando per una forma abbreviata.
- Il bilancio in forma abbreviata consente di redigere i seguenti documenti:
  .. stato patrimoniale abbreviato;
  .. conto economico abbreviato;

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA (segue)

.. nota integrativa abbreviata.
- La possibilità concessa dal legislatore di poter redigere i documenti summenzionati in forma abbreviata è subordinata al non superamento dei parametri previsti dalla legge.
- L'art. 2435-bis del Codice Civile, infatti, per tali società prevede una serie di agevolazioni consistenti nella possibilità di omettere una serie di indicazioni obbligatorie nella redazione della nota integrativa in forma ordinaria.

Indicazioni erogazioni pubbliche
- Con l'inserimento del c. 6-bis nell'art. 3 del D.L. 73/2022, pur mantenendo il termine ultimo per l'adempimento al 30.06 di ogni anno, di cui ai cc. 125 e 125-bis dell'art. 1 della L. 124/2017, i soggetti che inseriscono le informazioni sulle erogazioni pubbliche percepite nella nota integrativa del bilancio di esercizio, il termine ultimo per l'adempimento in commento è quello previsto per l'approvazione del bilancio e, si ritiene, che detta modalità resti alternativa a quella della indicazione sui siti web, con la conseguenza che una volta inseriti i dati e le informazioni nel documento di bilancio, l'adempimento deve ritenersi adempiuto.
- Resta da comprendere, ma dovrebbe essere consentito, se i soggetti esonerati dalla nota integrativa, ma non dalla redazione e pubblicazione del bilancio, come le micro-imprese, possano ritenere adempiuto l'onere con la mera indicazione dei dati e delle informazioni relative alle erogazioni pubbliche, inserendo le stesse in calce allo stato patrimoniale, alla stessa stregua delle informazioni richieste ai sensi del punto 2) del c. 2 dell'art.2435-ter c.c.
- Con riferimento al termine, infine, si ritiene, in assenza di una norma chiara, che l'indicazione di procedere con l'adempimento nel termine previsto "per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio" debba riferirsi all'approvazione del bilancio del periodo d'imposta dove le erogazioni sono state percepite e contabilizzate (per esempio, erogazioni percepite nel 2022, approvazione del bilancio d'esercizio 2022 che avviene nel 2023) e che la detta possibilità, in assenza di una espressa decorrenza, si renda applicabile a partire dal 2022, per le erogazioni da indicare nel 2023.

Informazioni sugli strumenti finanziari
- L'art. 2427-bis C.C., dedicato all'informativa sugli strumenti finanziari, al comma 1, prevede che nella nota integrativa siano indicate, per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, le seguenti informazioni:
  .. il loro fair value;
  .. le informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri;
  .. gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il fair value non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato;
  .. le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto;
  .. una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

RELAZIONE SULLA GESTIONE

- L'art. 2428 c.c. individua gli elementi della relazione redatta dagli amministratori che, pur non costituendo parte integrante del bilancio, rappresenta comunque un documento di accompagnamento che ha lo scopo di fornire informazioni sulla situazione e sull'andamento della società.
- L'informazione contenuta nella relazione deve fare riferimento ai vari settori operativi e alla gestione nel suo complesso. Deve comunque essere data un'informazione che non sia generica ma che fornisca gli elementi necessari per valutare la situazione e l'andamento finanziario ed economico della società.
- Le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione, purché nella nota integrativa vengano fornite tutte le informazioni relative alle azioni proprie, richieste dai nn. 3) e 4) dell'art. 2428 c.c.

Esg	• Il D.Lgs. 125/2024 ha stabilito che le aziende che superano determinati limiti dimensionali sono obbligate alla rendicontazione Esg, da inserire nella relazione sulla gestione. • L'acronimo ESG si riferisce a 3 aree principali: Environmental (ambiente), Social (società) and Governance.

RELAZIONE DEI SINDACI/SINDACO UNICO

- In base all'art. 2429 c.c. il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio e sulla tenuta della contabilità. Il compito di tale documento è essenzialmente quello di fornire osservazioni e formulare proposte in merito al bilancio ed alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga all'applicazione delle disposizioni sul bilancio a causa di incompatibilità con la rappresentazione veritiera e corretta dello stesso, prevista dall'art. 2423, c. 4 c.c.
- Il legislatore ha comunque previsto un contenuto minimo che tale relazione deve contenere.
- I sindaci devono così fornire informazioni ai soci ed ai creditori sociali in merito ai criteri di valutazione adottati, devono dare un giudizio sulla conformità del bilancio alle risultanze delle scritture contabili e devono esporre le eventuali critiche all'operato degli amministratori.

RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE

- L'art. 14 del D. Lgs. 39/2010 fornisce le modalità di redazione della relazione di revisione legale dei conti.
- Il revisore, singolo o componente del Collegio Sindacale, fornisce ai soci ed ai terzi, il proprio giudizio professionale circa affidabilità del bilancio.

DEPOSITO DEL BILANCIO

- L'art. 2429 c.c. impone l'obbligo di tenere depositato il bilancio nella sede della società, nei quindici giorni precedenti l'assemblea.
- Fino all'approvazione devono rimanere depositate, insieme al bilancio, anche le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, oltre alle copie degli ultimi bilanci delle società controllate e ai dati riepilogativi degli ultimi bilanci delle società collegate.
- Il **deposito dei bilanci** e degli altri documenti di cui all'art. 2435 c.c. può essere effettuato, mediante trasmissione telematica o su supporto informatico degli stessi, **da parte degli iscritti nelle Sezioni A e B dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** (non più solo iscritti agli ex albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali), muniti della firma digitale e allo scopo incaricati dai legali rappresentanti della società.

PUBBLICAZIONE DEL BILANCIO

- L'art. 2435 c.c. dispone che entro trenta giorni dall'approvazione deve essere depositata in C.C.I.A.A., presso il Registro delle Imprese, una copia del bilancio, corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione dei sindaci, la relazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti, dal verbale di approvazione dell'assemblea.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

SCADENZE E ADEMPIMENTI DI BILANCIO

SCADENZE EADEMPIMENTI

Si schematizzano i principali adempimenti connessi al procedimento di formazione e di approvazione del bilancio di esercizio, evidenziandone i fondamentali aspetti operativi e le soluzioni ritenute più cautelative ai fini civilistici e fiscali. Si ricorda che è necessario depositare, presso il Registro delle Imprese, il bilancio compilato secondo lo standard Xbrl.

Adempimenti	Scadenze indicative	Termini indicativi	
		Ordinari	Bilancio consolidato o particolari esigenze
• **Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori:** **.. stato patrimoniale;** **.. conto economico;** **.. nota integrativa;** **.. rendiconto finanziario (se obbligatorio).**	Comunicazione al collegio sindacale, se istituito, entro i **30** giorni precedenti la data fissata per l'assemblea.	**31.03**[1]	**30.05**[1]
• **Redazione della relazione sulla gestione da parte degli amministratori (se obbligatoria).**	Il bilancio deve restare depositato nella sede della società durante i **15 giorni che precedono l'assemblea** e fino a che sia approvato.		
• **Comunicazione del bilancio e della relazione agli organi di controllo.**			
Deposito del bilancio e delle relazioni degli amministratori e degli organi di controllo nella sede della società, unitamente ad altri eventuali allegati.	Entro i **15** giorni precedenti la data fissata per l'assemblea. E fino a quando il bilancio non sia approvato.	**15.04**[1]	**14.06**[1]
Spedizione raccomandata ai soci per convocazione dell'assemblea[2]**.**	Entro gli **8** giorni precedenti l'adunanza.	**22.04**[1]	**21.06**[1]
Assemblea di approvazione del bilancio[3]**.**	Entro **120** giorni dalla chiusura dell'esercizio[4].	**30.04**[1]	**29.06**[1]
Deposito del bilancio e degli allegati nel Registro delle Imprese (via telematica).	Entro **30** giorni dall'approvazione del bilancio.	**30.05**[1]	**29.07**[1]
Presentazione della dichiarazione dei redditi in via telematica.	Entro l'ultimo giorno del **10° mese** successivo alla chiusura del periodo d'imposta.	**31.10** (esercizio coincidente con l'anno solare).	
Annotazione e sottoscrizione del bilancio sul libro degli inventari (ovvero conservazione elettronica).	Entro **3 mesi** dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.	• È regolare la tenuta con sistemi elettronici dei registri anche se non materializzati nei termini. • Conservazione elettronica: **31.01.**	

Note

[1] In caso di anno **bisestile**, si sottrae un giorno.

[2] L'atto costitutivo determina i modi di convocazione dell'assemblea dei soci, tali comunque da assicurare la tempestiva informazione sugli argomenti da trattare. In mancanza, la convocazione è effettuata mediante lettera raccomandata.

[3] L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni siano adottate mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto.

[4] **Entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, se previsto dallo statuto, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società (art. 2478-bis e art. 2364, c. 2 c.c.).

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

ADEMPIMENTI PRELIMINARI ALLA APPROVAZIONE DEL BILANCIO

• **Redazione del progetto di bilancio** (secondo schemi obbligatori)
- **Stato patrimoniale** - **Conto economico**
- **Nota integrativa** - **Rendiconto finanziario** (solo per i bilanci in forma ordinaria).

• **Stesura della relazione sulla gestione (se obbligatoria)**
- Da riportare sul libro delle adunanze e deliberazioni del consiglio di amministrazione.

• **Comunicazione del bilancio e della relazione sulla gestione agli organi di controllo**
- Almeno **30** giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.

Da parte degli amministratori.

• **Controllo del bilancio e della relazione sulla gestione**
• **Successiva redazione della relazione degli organi di controllo**
- Da riportare sull'apposito libro.

Da parte del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale.

• **Deposito del bilancio presso la sede della società unitamente a:**
- relazione sulla gestione;
- relazione degli organi di controllo;
- copie integrali degli ultimi bilanci delle società **controllate** oppure, in alternativa, un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società incluse nel consolidamento;
- prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società **collegate**.

Durante i 15 giorni che precedono l'assemblea e finché sia approvato il bilancio.
(I soci possono prenderne visione.)

• **Convocazione assemblea dei soci per approvazione bilancio**
- S.p.a.
L'avviso di convocazione deve essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale o in un quotidiano indicato nello statuto, almeno **15** giorni prima di quello fissato per l'assemblea; il termine è aumentato a 30 giorni per le società quotate.
Tali adempimenti sono derogabili, ai sensi dell'art. 2366, c. 3 c.c., se previsto nello statuto, per le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, consentendo la convocazione con avviso ai soci mediante mezzi che garantiscono la prova dell'avvenuto ricevimento **almeno 8 giorni prima dell'assemblea**.

- S.r.l.
Con **raccomandata, spedita ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza**, nel domicilio risultante dal **Registro delle Imprese**, salvo diversa previsione dell'atto costitutivo (art. 2479-bis c.c.).
L'atto costitutivo può prevedere che le decisioni dei soci siano adottate mediante **consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto**.

Assemblea da tenersi entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Avviso di convocazione	L'avviso di convocazione deve contenere l'indicazione del giorno, dell'ora, del luogo dell'adunanza e dell'elenco delle materie da trattare; è opportuno che rechi le indicazioni per l'eventuale seconda convocazione.
Assemblea totalitaria	• Per le S.r.l. la deliberazione è altresì adottata a prescindere dalle modalità di convocazione quando a essa **partecipa l'intero capitale sociale e tutti gli amministratori e i sindaci sono presenti, o informati della riunione, e nessuno si oppone alla trattazione dell'argomento** (art. 2479-bis c.c.). • In mancanza della convocazione formale, l'assemblea di S.p.A. è regolarmente costituita quando è rappresentato l'intero capitale sociale e partecipa all'assemblea la maggioranza dei componenti degli organi amministrativi e di controllo (art. 2366 c.c.).

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI ALLA APPROVAZIONE DEL BILANCIO (segue)

• **Delibera di approvazione del bilancio** e, nella stessa sede, delibera sulla destinazione degli utili.

Da riportare sul libro delle assemblee dei soci.

• **Distribuzione utili** (art. 27, cc. 1 e 5 D.P.R. 600/1973)
- La società di capitali opera una ritenuta del **26,00%**, a titolo d'imposta sugli utili, in qualunque forma corrisposti a persone fisiche residenti, in relazione a partecipazioni **non qualificate**, non possedute nell'esercizio dell'impresa.
- Le ritenute sui dividendi devono essere versate entro il 15.04, 15.07, 15.10 e 15.01 di ciascun anno, se operate nel trimestre solare precedente (art. 8, n. 5 D.P.R. 602/1973).
- In relazione a **partecipazioni qualificate**(1), per gli utili **maturati** e **percepiti** dal 2018, si applica la ritenuta d'imposta del 26%.

La **delibera** di distribuzione di utili ai soci deve essere assoggettata a **registrazione** (art. 4 Tariffa, Parte Prima D.P.R. 131/1986) entro **20** giorni dalla delibera stessa (**risoluzione 22.11.2000, n. 174/E**).

• **Invio telematico del bilancio al Registro delle Imprese, unitamente a:**
.. verbale dell'assemblea che approva il bilancio;
.. relazione sulla gestione (se obbligatoria);
.. relazione del collegio sindacale e del soggetto incaricato della revisione legale;

Entro 30 giorni dall'approvazione (art. 2435 c.c.)

I documenti devono essere conservati **per 10 anni**.

.. elenco dei soci, riferito alla data di approvazione del bilancio.

Elenco soci	**S.p.a. e S.a.p.a. non quotate**	• **Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio** deve essere depositato, per l'iscrizione nel Registro delle Imprese, l'elenco dei soci alla data dell'assemblea che approva il bilancio, con l'indicazione del numero delle azioni possedute e dei soggetti, diversi dai soci, che sono titolari di diritti o beneficiari di vincoli sulle azioni medesime. • L'elenco deve essere corredato con l'indicazione analitica delle annotazioni effettuate nel libro dei soci, a partire dalla data di approvazione del bilancio dell'esercizio precedente.	Circolare Consiglio nazionale notariato 21.08.1993, n. 1943
		Nel caso in cui non vi sia stata alcuna variazione, rispetto a quello già depositato, l'elenco non deve essere inviato (ma confermato).	Art. 12 D.P.R. 558/1999
	S.r.l.	**È stato abrogato l'obbligo di tenuta del libro dei soci in capo alle S.r.l.**, con conseguente modifica delle disposizioni dell'art. 2478-bis c.c. Pertanto, in sede di deposito al Registro delle Imprese del bilancio, **non deve più essere allegato l'elenco dei soci**.	Art. 16, c. 12-octies D.L. 185/2008

Nota(1)	Sono non qualificate le partecipazioni, i titoli o diritti che rappresentino una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria non superiore al 2% o al 20% (società di capitale), ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 5% o al 25% (società di persone), secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni [art. 67, c. 1, lett. c-bis) Tuir].

DEPOSITO BILANCI E ALTRI DOCUMENTI SOCIETARI

In vigore dal 17.12.2023

Art. 8-ter D.L. 145/2023 conv. L. 191/2023

- Il deposito dei bilanci e degli altri documenti di cui all'art. 2435 c.c. può essere effettuato, mediante trasmissione telematica o su supporto informatico degli stessi, da parte degli iscritti **nelle Sezioni A e B** dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (non più solo iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali), muniti della firma digitale e allo scopo incaricati dai legali rappresentanti della società.
- Gli iscritti **nelle Sezioni A e B** dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (non più solo gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali), muniti di firma digitale, incaricati dai legali rappresentanti della società, possono richiedere l'iscrizione nel Registro delle Imprese di tutti gli altri atti societari per i quali la stessa sia richiesta e per la cui redazione la legge non richieda espressamente l'intervento di un notaio.esercizi che decorrono dal 1.01.2024.

TITOLARE EFFETTIVO

I soggetti tenuti alla comunicazione del titolare effettivo comunicano annualmente la conferma dei dati e delle informazioni, **entro 12 mesi** dalla data della prima comunicazione o dall'ultima comunicazione della loro variazione o dall'ultima conferma. Le imprese dotate di personalità giuridica possono effettuare la conferma **contestualmente al deposito del bilancio**.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

RINVIO DELL'ASSEMBLEA PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

MAGGIORE TERMINE DI 180 GIORNI

L'assemblea per l'approvazione del bilancio deve essere convocata almeno una volta all'anno, **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale**. L'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore **non superiore**, in ogni caso, **a 180 giorni**, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato, **ovvero** quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. Secondo gli orientamenti espressi dal **Notariato del Triveneto**, la **previsione statutaria** del maggior termine per la convocazione dell'assemblea avente all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio ex art. 2364, ultimo comma del Codice Civile **può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze** relative alla struttura e all'oggetto della società che la giustificano, potendo limitarsi a fare un riferimento generico a tali esigenze che dovranno, però, sussistere in concreto nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà. Gli amministratori, infatti, devono dare conto delle ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione prevista dall'art. 2428 Codice Civile. Per il bilancio chiuso al 31.12.2021 il legislatore non ha stabilito il riconoscimento automatico del maggior termine a causa dell'emergenza sanitaria.

CLAUSOLA DELLO STATUTO[1]

Artt. 2364, c. 2
e 2478-bis, c. 1 C.C.

- Nello statuto deve essere prevista la **clausola** che stabilisce, quando particolari **esigenze** lo richiedono, la convocazione dell'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio entro il termine massimo di **180 giorni**, anzichè entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.
- La clausola statutaria può anche non prevedere specificatamente le particolari esigenze **relative alla struttura e all'oggetto della società** che la giustificano, potendo limitarsi a fare un **riferimento generico a tali esigenze** che dovranno, però, **sussistere in concreto** nel caso in cui ci si voglia avvalere di tale facoltà.

Il differimento è sempre riconosciuto in presenza di obbligo di **consolidamento del bilancio**.

DELIBERA CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

- Il consiglio di amministrazione deve riconoscere le particolari esigenze, che richiedono il differimento nell'approvazione del bilancio, con una **formale delibera** che preceda la scadenza dei 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio (**R.M. 13.03.1976, n. 10/503**).
- La particolarità dell'oggetto sociale o della struttura sociale potrà comunque dare luogo al rinvio del termine di approvazione del bilancio per più esercizi consecutivi, costituendo un caso di rinvio "ricorrente", ogni qualvolta gli amministratori dovessero riscontrare il permanere delle condizioni particolari che rendono necessario tale rinvio.
- Tali situazioni necessiteranno di una **verifica annuale, da parte dell'organo amministrativo**, circa il permanere delle condizioni che legittimano il maggiore termine di approvazione.

In tutti i casi suddetti sarà possibile rinviare l'approvazione, giustificando la proroga con il permanere della situazione di oggettiva difficoltà.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

RELAZIONE SULLA GESTIONE

o nota integrativa

- Gli amministratori segnalano, nella relazione sulla gestione, le ragioni della dilazione (art. 2364, c. 2, ultimo periodo c.c.).
- **Se la società redige il bilancio in forma abbreviata**, le indicazioni riguardanti i motivi del rinvio, non potendo essere inserite nella relazione sulla gestione, **dovranno essere illustrate nella nota integrativa**.

Qualora gli amministratori omettano le indicazioni previste dalla legge e non motivino nella relazione sulla gestione o nella nota integrativa il rinvio, non sarà inficiata la delibera di approvazione del bilancio, ma l'omissione comporta la **responsabilità degli amministratori** (art. 2392 c.c.) ovvero la loro revoca nel caso in cui il ritardo abbia provocato un danno per la società (art. 2383 c.c.).

VERBALE ASSEMBLEA DEI SOCI

Il **differimento a 180 giorni** sarà menzionato nel **verbale dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio**.

Nota[(1)]

Le modifiche normative di carattere fiscale non rilevano quali esigenze per il differimento. In questo senso, per esempio, la rivalutazione dei beni non appare legata nè alla struttura nè all'oggetto della società. Costituisce una deroga solo la modifica normativa che impatta in modo sostanziale sulla determinazione delle imposte quando l'organizzazione amministrativa non è idonea a fare fronte alle nuove esigenze.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

BILANCI INTERMEDI

ASPETTI GENERALI

I bilanci intermedi sono diversi dai bilanci d'esercizio e da quelli consolidati, poiché offrono una rappresentazione riferita a una data che cade nel corso dell'esercizio, anziché al termine di esso.
In particolare, possono riguardare anche aspetti "ordinari" quali, ad esempio, il monitoraggio periodico dell'andamento azienda; tuttavia, di regola, sono redatti con modalità particolari per eventi di natura eccezionale.
Lo scopo del principio contabile Oic 30 è di statuire i principi per la redazione e la presentazione dei bilanci intermedi.
Il documento è volto alla generalità delle imprese, fatta esclusione per quegli aspetti tipici per i quali esistono specifiche normative relativamente a imprese operanti in settori particolari, quali, esemplificando, gli enti creditizi e finanziari, le imprese assicurative, fiduciarie, di pubblici servizi.
Ciò premesso, a giugno 2025 l'OIC ha licenziato la nuova versione dell'Oic 30 che, in continuità con la precedente versione, si basa sull'assunto che i bilanci intermedi sono redatti utilizzando gli stessi criteri di redazione del bilancio d'esercizio. Per quanto precede, l'eventuale svalutazione dell'avviamento effettuata in un bilancio intermedio non può essere ripristinata in un successivo bilancio, come previsto per il bilancio d'esercizio.
Al fine di agevolare la redazione del primo bilancio intermedio, è stato precisato che la società che redige per la prima volta il bilancio intermedio può non presentare i dati comparativi del conto economico e del rendiconto finanziario.

DEFINIZIONE

Data di riferimento
A differenza dei bilanci di esercizio e di quelli consolidati, considerate le specifiche finalità, la data riguarda un periodo intermedio fra l'inizio e la fine del periodo ordinario dell'esercizio, poiché la redazione di tali bilanci è riferita, di regola, a un evento di natura straordinaria.

Composizione
I bilanci intermedi non sono sempre costituiti dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa, ma hanno talvolta una composizione semplificata, in relazione alle finalità per le quali sono richiesti.

Scopi
• I bilanci intermedi sono redatti per:
.. eventi particolari e non ricorrenti, espressamente disciplinati dal Codice civile;
.. utilità d'informazione;
.. esigenza di dare pubblicità dell'andamento aziendale in corso d'anno.

CLASSIFICAZIONE

Obbligatori
Quando sono prescritti dalle norme di legge o da regolamenti.

Volontari
Quando sono redatti per utilità o convenienza dell'imprenditore.

CASI DI REDAZIONE

• Le situazioni che possono richiedere, in determinate circostanze, la redazione di bilanci intermedi, sono le seguenti (oltre alle verifiche periodiche):
.. riduzione del capitale sociale per perdite;
.. emissione di un prestito obbligazionario;
.. distribuzione di acconti sui dividendi;
.. aumento gratuito del capitale sociale mediante imputazione di riserve;
.. acquisto di azioni proprie;
.. delibere di trasformazione, fusione e scissione.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

FINALITÀ OIC 30

Nuovo OIC 30 (11.06.2025)

- **I bilanci intermedi sono assimilati ai bilanci d'esercizio, in quanto redatti con gli stessi criteri contabili.**
- Introdotto un nuovo criterio di calcolo per le imposte ("aliquota effettiva").
- Adozione facoltativa dal 2025, **obbligatoria dal 2026.**
- Non è obbligatorio esporre i dati comparativi alla prima applicazione.

Assimilazione bilanci intermedi al bilancio di esercizio

- Il documento si basa su **un'impostazione di sostanziale assimilazione del bilancio intermedio a un vero e proprio bilancio d'esercizio**, sul piano concettuale e operativo.
- In particolare, è previsto che gli stessi criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa previsti per il bilancio annuale debbano essere applicati anche in sede di bilancio intermedio, considerando questo periodo come un autonomo "esercizio", pur se di durata infrannuale. Questo comporta, ad esempio, che **una svalutazione dell'avviamento contabilizzata in sede di bilancio intermedio non potrà essere successivamente ripristinata**, coerentemente con le previsioni dell'OIC 24.
- **Lo stesso principio vale per i costi non capitalizzabili alla data del bilancio intermedio**: questi oneri non possono essere recuperati nei bilanci successivi.
- **Particolarmente rilevante è il trattamento delle imposte sul reddito**: il principio introduce il **criterio della "aliquota fiscale annua effettiva",** che impone di determinare l'imposta intermedia stimando l'incidenza fiscale annua complessiva, sia corrente sia differita, da applicare proporzionalmente all'utile ante imposte del periodo intermedio.
- L'adozione di questa metodologia **mira a evitare scostamenti significativi tra l'aliquota effettiva nei bilanci intermedi e quella risultante a fine esercizio**, garantendo coerenza e comparabilità.
- **Fa eccezione la svalutazione delle imposte anticipate per le quali viene meno la ragionevole certezza del recupero:** tali effetti devono essere riconosciuti integralmente nel periodo in cui si verificano.
- È stato inoltre confermato che le imposte sul reddito saranno rilevate in un'unica voce di conto economico e che la contropartita patrimoniale sarà allocata interamente nel fondo imposte, anche differite.

Appendice B OIC 30

- **Gli esempi inclusi nell'Appendice B del documento, sebbene non facciano parte integrante del principio, chiariscono l'applicazione concreta della nuova impostazione.**
- Il principio distingue chiaramente i bilanci intermedi da altre situazioni contabili infrannuali redatte in particolari contingenze, come le situazioni patrimoniali ex articoli 2446 e 2447 c.c., pur lasciando la facoltà di applicare a esse le regole dell'OIC 30.
- Le società che adottano il principio in forma ordinaria potranno limitarsi a fornire nella nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2435-bis c.c., anziché quelle ordinarie, fermo restando il rispetto delle previsioni dei singoli principi nazionali.
- **In sede di prima applicazione** non è obbligatoria la presentazione dei dati comparativi del conto economico e del rendiconto finanziario.
- La pubblicazione dell'OIC 30 rappresenta un'importante evoluzione del quadro normativo, avvicinando le prassi italiane a quelle internazionali (IFRS), in particolare per gli emittenti quotati sull'Euronext Growth Milan che utilizzano gli OIC per la redazione delle relazioni semestrali.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE MODIFICHE

Aggiornamento

- **La revisione dell'OIC 30 "I bilanci intermedi" ha riguardato sia la struttura sia il contenuto del principio contabile.** L'aggiornamento della struttura si è reso necessario per adeguare lo standard all'evoluzione che hanno avuto i principi contabili nazionali nel corso degli anni. Il nuovo testo disciplina solo i temi tecnico-contabili dei bilanci intermedi, in linea con la funzione riconosciuta all'OIC dalla L. 216/2014, ossia emanare i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del Codice civile.
- Nello specifico, la nuova versione dell'OIC 30 disciplina i principi contabili per la redazione dei bilanci intermedi da parte delle società che sono tenute per legge, o scelgono volontariamente, di pubblicare un bilancio intermedio.

Ambito applicativo

Il principio contabile disciplina la redazione di bilanci intermedi predisposti in situazioni fisiologiche nella vita della società. Pertanto, non riguarda quelle situazioni contabili redatte in momenti particolari della vita della società, quali ad esempio la situazione patrimoniale ex artt. 2446 e 2447 c.c. Ciò non esclude che, nell'ambito della loro discrezionalità, gli amministratori possano applicare i criteri di valutazione previsti dall'OIC 30 nella redazione della situazione patrimoniale.

Documenti del bilancio

Coerentemente con la disciplina del D. Lgs. 139/2015, il principio contabile precisa che i **documenti che compongono il bilancio di esercizio sono differenziati in base alla categoria dimensionale di appartenenza:** pertanto, il rendiconto finanziario è obbligatorio solo per le imprese di maggiori dimensioni, mentre le microimprese possono non presentare la nota integrativa se forniscono determinate informazioni in calce allo stato patrimoniale.

- **Il contenuto del principio si basa sull'assunto che:**
  - **..** i bilanci intermedi siano redatti utilizzando gli stessi criteri di redazione del bilancio d'esercizio (o consolidato);
  - **..** le valutazioni siano effettuate considerando il periodo intermedio come un autonomo "esercizio".
- Sulla base di tali assunti è esplicitato, conformemente alle regole ordinarie del bilancio di esercizio, che l'eventuale svalutazione dell'avviamento effettuata in un bilancio intermedio non possa essere ripristinata in un successivo bilancio, come previsto dall'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali".

Calcolo imposte

- Quanto al calcolo delle imposte intermedie sul reddito, esse **sono determinate applicando all'utile intermedio prima delle imposte l'aliquota fiscale annua effettiva stimata sulla base dell'aliquota in vigore alla data di chiusura del periodo intermedio.** Questa soluzione ha anche il vantaggio di favorire una maggiore comparabilità tra gli operatori quotati nell'Euronext Growth Milan, i quali attualmente possono redigere la relazione semestrale sia con gli IFRS sia con gli OIC.
- Per assicurare che non si verifichino significative differenze tra l'aliquota fiscale risultante nel bilancio intermedio rispetto a quella risultante nel bilancio di fine anno, **le differenze permanenti e le imposte anticipate precedentemente non contabilizzate, che divengono ragionevolmente certe nel periodo intermedio, sono allocate a conto economico pro-quota, in base al rapporto tra risultato ante imposte nel periodo intermedio e quello stimato di fine esercizio.** L'unica eccezione riguarda la svalutazione di imposte anticipate che, per prudenza, è contabilizzata per intero nel periodo intermedio in cui viene meno il requisito della ragionevole certezza. L'OIC ha riformulato e integrato gli esempi riportati nell'Appendice B "Esempi di contabilizzazione delle imposte nei bilanci intermedi".
- **Il principio non richiede di suddividere in sottovoci la voce 20 del conto economico "Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".** Stesse considerazioni valgono per la contropartita patrimoniale da utilizzare (esempio: voce B2 "fondo imposte, anche differite").

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

ULTERIORI OSSERVAZIONI

- Rispondono ad una logica di semplificazione anche altre previsioni di carattere più generale.
- Nello specifico, l'**OIC 30 riconosce la facoltà alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria di fornire le informazioni previste dall'art. 2435-bis c.c. in luogo di quelle ordinarie.**
- Relativamente a tali informazioni, rimangono ferme le richieste informative da fornire contenute negli specifici principi contabili nazionali.
- Le società **che redigono il bilancio in forma ordinaria** che si avvalgono di tale facoltà devono fornire anche le informazioni previste dell'art. 2427, c. 1, n. 22 c.c., relative alle operazioni di locazione finanziaria e, in linea con lo IAS 34, le informazioni sulla stagionalità o ciclicità delle operazioni del periodo intermedio.
- **L'OIC 30, inoltre, ammette che le informazioni già fornite nell'ultimo bilancio di esercizio della società non debbano essere fornite anche nel bilancio intermedio,** a meno che non siano occorsi nuovi eventi o sia necessario un aggiornamento o si sia adottato un nuovo o diverso principio contabile.
- In una logica di chiarezza normativa, l'**OIC 30 richiede l'esplicitazione in nota integrativa della conformità del bilancio intermedio redatto ai principi contabili nazionali e, quindi, l'esplicitazione di tale fatto nell'assunto che siano rispettate tutte le disposizioni del principio stesso.**
- In sede di prima applicazione si applicano le previsioni dell'OIC 29. Tuttavia, al **fine di agevolare la redazione del primo bilancio intermedio, è stato precisato che la società che redige per la prima volta il bilancio intermedio** può non presentare i dati comparativi del conto economico e del rendiconto finanziario.

Esempio **Calcolo delle imposte (appendice all'OIC 30)**

Dati Si ipotizza un'aliquota fiscale annua effettiva (Ires + Irap) pari al 40% e periodi intermedi di durata semestrale.

	1° semestre	2° semestre	Totale
Risultato ante imposte	8.000	(4.000)	4.000
Differenze temporanee e permanenti			0
Imponibile			4.000
Imposte correnti e differite	3.200	(1.600)	1.600
Aliquota effettiva	40%	40%	40%

- Ai sensi del paragrafo 16, si applica l'aliquota fiscale annua effettiva al risultato ante imposte determinando, così l'imposta o la perdita fiscale di competenza del periodo intermedio.
- Non essendo richiesta la distinzione a conto economico tra imposte correnti e differite, **le imposte del periodo intermedio sono iscritte in contropartita alla voce B2 "fondo imposte, anche differite"** del passivo dello stato patrimoniale.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

RATIO
e-Book IN TASCA

I MANUALI E GLI EBOOK DEL SISTEMA RATIO

Guide operative monografiche
curate da esperti del settore.

Catalogo con oltre 100 titoli già disponibili,
costanti nuove uscite e aggiornamenti.

**Ebook digitali, ricchi di schemi,
esempi, modelli e casi pratici.**

SCOPRI IL CATALOGO COMPLETO

