



Il contenuto e la struttura degli schemi di bilancio secondo i principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)



Stato Patrimoniale *Ias/Ifrs* ***Schema esemplificativo OIC***

ATTIVO

Attività non correnti

- Immobili, impianti e macchinari
- Investimenti immobiliari
- Avviamento e attività immateriali a vita non definita
- Altre attività immateriali
- Partecipazioni
- Altre attività finanziarie
- Imposte differite attive

Attività correnti

- Crediti commerciali e altri crediti
- Rimanenze
- Lavori in corso su ordinazione
- Attività finanziarie correnti
- Disponibilità liquide

Attività originariamente non correnti successivamente destinate alla vendita e attività incluse in aggregati in dismissione (in base a Ifrs 5)



PASSIVO

Capitale sociale e riserve

- Capitale sociale, con indicazione della parte non versata
- Riserve da sovrapprezzo
- Riserva da rivalutazione
- Altre riserve
- Utile/Perdite di esercizi precedenti
- Utile/Perdite dell'esercizio

Passività non correnti

- Obbligazioni in circolazione
- Debiti verso banche
- Altre attività finanziarie
- Fondi per rischi e oneri
- Fondi relativi al personale
- Imposte differite passive

Passività correnti

- Obbligazioni in circolazione
- Debiti verso banche
- Debiti verso fornitori
- Anticipi su lavori in corso su ordinazione
- Altre passività finanziarie
- Debiti tributari
- Altre passività correnti

Passività incluse in aggregati in dismissione (in base a IFRS 5)



Stato Patrimoniale *Ias/Ifrs*

❖ Contenuto

→ Contenuto **minimo obbligatorio**:

- immobili, impianti e macchinari
- investimenti immobiliari
- attività immateriali
- attività finanziarie
- partecipazione valutate *a patrimonio netto*
- attività biologiche
- rimanenze
- crediti commerciali e altri crediti
- disponibilità liquide e mezzi equivalenti
- attività originariamente non correnti successivamente destinate alla vendita e attività incluse in aggregati in dismissione (in base a Ifrs 5)
- debiti commerciali e altri debiti
- accantonamenti
- passività finanziarie
- passività e attività per imposte correnti
- passività e attività per imposte differite passività incluse in aggregati in dismissione (in base a Ifrs 5)
- patrimonio netto (nel bilancio consolidato, separata indicazione quota minoranze e quota capogruppo)



❖ Contenuto (*segue*)

- *Obbligo* di indicazione di *voci aggiuntive* se *significativo* per comprendere la situazione patrimoniale e finanziaria
 - ↳ *Significatività* correlata a *dimensione, natura e funzione* della voce
- *Ulteriori sotto-classificazioni delle voci* esposte con modalità adeguate alle operazioni dell'impresa
- *Evidenziazione separata* di voci nominalmente appartenenti alla medesima classe di valore ma valutate secondo *criteri differenti*
- *Prescrizioni informative* contenute nei singoli principi contabili
- Suggerimenti contenuti nell'*Appendice dello Ias 1* — prassi internazionale progressivamente convergente (v. anche *Guida OIC Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)*)
- ↔ Ruolo delle *Note al bilancio*



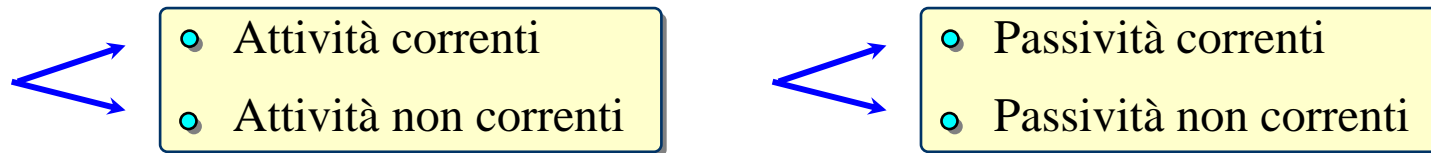
❖ Struttura

- Nessuna specifica previsione circa l'*ordine* o lo *schema* con il quale le voci devono essere esposte ...
- ... tuttavia, tenuto conto che l'*Appendice dello Ias 1* costituisce parte integrante dello stesso principio contabile, gli schemi suggeriti in tale Appendice costituiscono un “*riferimento*” imprescindibile per la prassi internazionale ...
- ... inoltre, nel contesto italiano, posto il ruolo dell'OIC, un ulteriore “*riferimento*” è costituito dagli schemi contenuti nella “*Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs)*”
- ... peraltro, la struttura assunta dallo schema di Sp è influenzata in modo sostanziale dal *criterio di classificazione* prescelto (... *rinvio* ...)

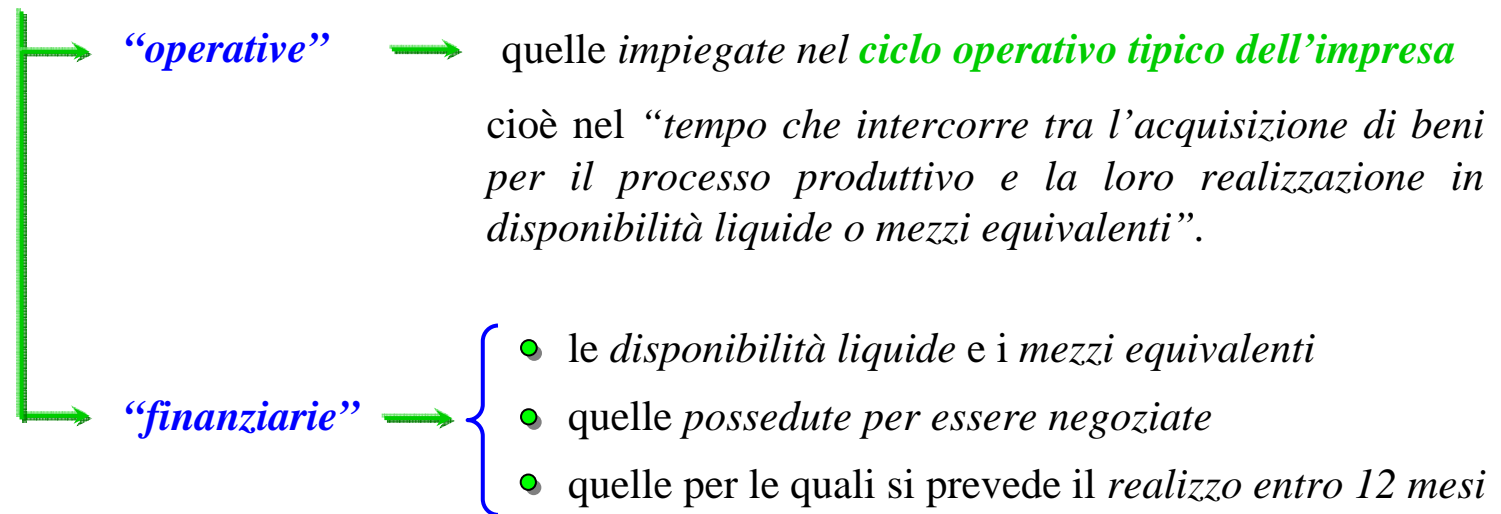


❖ Classificazione

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



- ▶ Sono *Attività correnti*:



- ▶ Sono *Attività non correnti* tutte le altre.

- Una logica equivalente guida la distinzione tra *Passività correnti* e *non correnti*.



❖ Classificazione (*segue*)

- **“Secondo” criterio:** *In alternativa*, se le informazioni fornite sono attendibili e più significative, **criterio della liquidità** (criterio suggerito per gli istituti finanziari).
- Possibilità di **impiego congiunto** dei due criteri suddetti.
- Indipendentemente dal criterio impiegato, **distinzione temporale** di tutti gli elementi per **recupero informativa finanziaria**.



Conto economico *Ias/Ifrs* — Uno schema esemplificativo

Ricavi

- Ricavi delle vendite
- Altri ricavi

Costi operativi

- Variazione rimanenze
- Costi per materie prime, di consumo, ...
- Spese per servizi
- Costi per utilizzo beni terzi
- Costi per il personale
- Altri oneri operativi

costi op. classificati per natura

Costo del venduto industriale

- Acquisti e lavorazioni esterne
- Lavoro diretto
- Altri costi industriali
- Variazione rimanenze

Utile lordo industriale

- Spese commerciali
- Spese generali e amministrative

o per destinazione

Ebitda (Earning before Interests, Taxes, Depreciations and Amortizations) [Margine operativo lordo]

- Ammortamenti, svalutazioni e rivalutazioni

Ebit (Earnings before interests and taxes) [Risultato Operativo]

Proventi e oneri finanziari

- Proventi finanziari
- Oneri finanziari

Proventi da partecipazioni

Utile o perdita su attività destinate a cessare

Imposte sul reddito

Utile o perdita



“Comprehensive income”

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

Utile o perdita

Altri proventi e oneri riconosciuti nel periodo

Differenze di cambio dalla conversione di operazioni in valuta

Investimenti “disponibili per la vendita”

Rivalutazione di immobili

Cash flow hedges (flussi di cassa su attività di copertura)

Utili/Perdite attuariali su piani pensionistici a benefici definiti

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

Imposte sugli altri proventi e oneri riconosciuti nel periodo

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

Totale dei proventi ed oneri del periodo (comprehensive income)

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



Conto economico *Ias/Ifrs*

❖ Contenuto

→ Contenuto **minimo obbligatorio**:

- **Ricavi**
- **Oneri finanziari**
- **Quota utile o perdita di collegate e *joint venture* contabilizzate con il metodo del patrimonio netto**
- **Imposte sul reddito**
- **Utile o perdita su attività destinate a cessare** (in base a Ifrs 5)
- **Utile o perdita** (nel bilancio consolidato, separata indicazione *quota minoranze* e *quota capogruppo*)



❖ Contenuto (*segue*)

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

- *Indicazione separata* della natura e dell'importo dei componenti di ricavo e di costo ritenuti “*significativi*”
 - ↳ Suggerimenti dello *Ias 1* circa i ricavi e costi da esporre *separatamente*: svalutazioni e storno svalutazioni rimanenze e immobili, impianti e macchinari; costi per ristrutturazioni e storni eventuali accantonamenti; definizione di contenziosi; altri storni di accantonamenti.

- “Assenza” di componenti *straordinari*



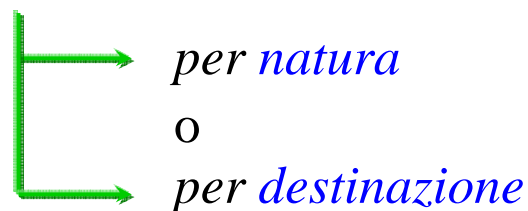
❖ Struttura

- v. quanto già indicato relativamente alla *struttura dello Sp*
- ... Peraltro, le esemplificazioni contenute nell'*Appendice dello Ias 1* e nella *Guida OIC* sono piuttosto “minimali” ...
- ... la *prassi* si sta orientando a supplire a questo privilegiando l’“impostazione” a *Ricavi e costo del venduto* (anziché quella a *Valore e Costi della produzione*) ...
- ... e dando evidenza di alcuni *risultati intermedi* ritenuti essenziali per interpretare l’andamento della gestione:
 - *Ebitda* (*Earning before Interests, Taxes, Depreciations and Amortizations*) → Risultato “Gestione Operativa” *al lordo* di ammortamenti e svalutazioni
 - *Ebit* (*Earning before Interests and Taxes*) → Risultato “Gestione Operativa” *al netto* di ammortamenti e svalutazioni



❖ Classificazione

■ *Classificazione dei costi*



- Il criterio non prescelto può essere impiegato a livello di *sotto-classificazioni*.
- Se si opta per la classificazione *per destinazione*, nelle *Note al bilancio* occorre fornire informazioni in ordine a: *natura dei costi, ammortamenti, costi di benefici per i dipendenti*.



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



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



Allegato

Schemi di bilancio Ias/Ifrs: un esempio

4.1 Prospetti contabili della Capogruppo

4.1.1 Situazione patrimoniale-finanziaria

Note	(€)	31.12.2009	31.12.2008	Variazione
I	Cassa e altre disponibilità liquide	39.863.702	52.232.720	(12.369.018)
II	Altre attività finanziarie	64.509.031	365.844.996	(301.335.965)
III	Crediti tributari	812.301	1.121.109	(308.808)
IV	Altri crediti	59.613.676	46.931.300	12.682.376
V	Crediti commerciali	2.7173.832	24.979.566	2.194.266
VI	Magazzino	57.694.965	51.479.871	6.215.094
	Totale attività correnti	249.667.507	542.589.562	(292.922.055)
VII	Immobili, impianti e macchinari	210.098.222	223.083.365	(12.985.143)
VIII	Avviamento	78.786.906	76.919.315	1.867.591
IX	Altre attività immateriali	39.633.905	50.525.689	(10.891.784)
X	Partecipazioni	623.417.609	616.896.070	6.521.539
XI	Altre attività finanziarie	1.458.578.612	1.250.255.455	208.323.157
XII	Altri crediti	15.756.338	18.116.889	(2.360.551)
	Attività non correnti	2.426.271.592	2.235.796.783	190.474.809
	TOTALE ATTIVITÀ	2.675.939.099	2.778.386.345	(102.447.246)
XIII	Debiti commerciali	292.728.327	281.910.843	10.817.484
XIV	Altri debiti	79.981.044	94.546.170	(14.565.126)
XV	Debiti bancari	119.390.710	23.158.815	96.231.895
XVI	Altre passività finanziarie	120.696.608	94.704.185	25.992.423
	Totale passività correnti	612.796.689	494.320.013	118.476.676
XVII	Finanziamenti al netto della quota corrente	1.352.794.172	1.629.561.625	(276.767.453)
XVIII	Imposte differite	13.798.393	7145.933	6.652.460
XIX	Trattamento di fine rapporto	71.541.288	75.629.617	(4.088.329)
XX	Fondi rischi e oneri	14.852.373	18.578.941	(3.726.568)
	Totale passività non correnti	1.452.986.226	1.730.916.116	(277.929.890)
	TOTALE PASSIVITÀ	2.065.782.915	2.225.236.129	(159.453.214)
XXI	PATRIMONIO NETTO	610.156.184	553.150.216	57.005.968
	TOTALE PASSIVITÀ E PATRIMONIO NETTO	2.675.939.099	2.778.386.345	(102.447.246)

4.1.2 Conto economico

Note	(€)	Esercizio 2009	Esercizio 2008	Variazione
XXII	Ricavi	1.324.149.315	1.350.869.562	(26.720.247)
XXII	Altri proventi operativi	76.094.718	68.630.552	7.464.166
	Totale ricavi e altri proventi operativi	1.400.244.033	1.419.500.114	(19.256.081)
XXIII	Costo delle materie prime, sussidiarie e merci	646.228.090	681.067.987	(34.839.897)
XXIV	Costo del personale	302.936.898	300.074.892	2.862.006
XXV	Costi per affitti, concessioni e royalty su utilizzo di marchi	175.720.707	140.264.782	35.455.925
XXVI	Altri costi operativi	144.859.348	155.377.283	(10.517.935)
XXVII	Ammortamenti	51.797.323	44.955.646	6.841.677
XXVII	Svalutazioni per perdite di valore di attività materiali e immateriali	2.972.619	2.713.951	258.668
	Risultato operativo	75.729.048	95.045.573	(19.316.525)
XXVIII	Proventi finanziari	171.443.929	230.078.125	(58.634.196)
XXIX	Oneri finanziari	(143.646.111)	(265.249.745)	121.603.634
XXX	Rettifiche di valore di attività finanziarie	(6.838.529)	(11.233.588)	4.395.059
	Utile ante imposte	96.688.337	48.640.365	48.047.972
XXXI	Imposte sul reddito	(33.946.945)	(30.335.195)	(3.611.750)
	Utile netto dell'esercizio	62.741.392	18.305.170	44.436.222

4.1.3 Conto economico complessivo

(€)	Esercizio 2009	Esercizio 2008	Variazione
Utile netto dell'esercizio	62.741.392	18.305.170	44.436.222
Parte efficace della variazione di "fair value" degli strumenti derivati di copertura	(822.488)	(57325.617)	56.503.129
Effetto fiscale sulle componenti di Conto economico complessivo	226.184	15.764.545	(15.538.361)
Totale componenti del Conto economico complessivo	62.145.088	(23.255.902)	85.400.990