

RAZIONERIA GENERALE
DELLO STATO

5

Collana di
CONTABILITÀ D'IMPRESA

ALBERTO QUAGLI

BILANCIO DI ESERCIZIO E PRINCIPI CONTABILI

Ottava edizione



G. Giappichelli Editore



Indice

	<i>pag.</i>
Premessa	1
1. Ruolo e postulati del bilancio di esercizio	3
1.1. Bilancio come sintesi contabile e bilancio come «pacchetto» informativo	3
1.2. Le funzioni del bilancio	5
1.3. I principi contabili come regole del bilancio: uno sguardo d'assieme al quadro normativo	12
1.4. I postulati del bilancio di esercizio secondo il Codice Civile (artt. 2423-2423 bis)	23
1.4.1. La struttura del bilancio (art. 2423, 1° comma)	23
1.4.2. La clausola generale del bilancio (art. 2423, 2° comma)	23
1.4.3. I postulati di bilancio dell'art. 2423 bis	27
1.5. I postulati del bilancio di esercizio secondo i principi contabili dell'OIC	38
1.6. Una sintesi dei postulati del bilancio di esercizio	44
1.7. I postulati del bilancio secondo i principi contabili dello IASB	46
1.8. I criteri basilari di valutazione: costo e <i>fair value</i>	49
1.8.1. L'IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>	49
1.8.2. Finalità del bilancio e criteri di valutazione	53
2. Gli schemi di bilancio	57
2.1. Lo Stato Patrimoniale	57
2.1.1. Gli elementi dello Stato Patrimoniale e le regole IASB	57
2.1.2. Lo schema generale di classificazione, le macroclassi ed il loro contenuto	59
2.1.3. Le possibilità di modifica delle voci previste dallo schema civilistico	62
2.1.4. Lo Stato Patrimoniale secondo lo IASB	63
2.2. Il Conto Economico	64
2.2.1. Gli elementi del Conto Economico	64

	<i>pag.</i>
2.2.2. Lo schema generale di classificazione, le macroclassi ed il loro contenuto	65
2.2.3. Il Conto Economico secondo lo IASB	69
2.3. Il rendiconto finanziario: l'OIC 10 e lo IAS 7	71
2.4. Le funzioni della Nota Integrativa	78
2.4.1. Le note al bilancio secondo lo IASB	84
2.5. Il bilancio in forma abbreviata e delle micro-imprese	89
2.5.1. Il bilancio in forma abbreviata	90
2.5.2. Il bilancio delle micro-imprese	92
2.6. La relazione sulla gestione	92
 3. Le immobilizzazioni immateriali	 99
3.1. Contenuto e definizioni	99
3.1.1. La classificazione civilistica e le condizioni per l'iscrizione in Stato Patrimoniale	99
3.1.2. Beni immateriali e oneri pluriennali	101
3.2. Aspetti generali di valutazione	102
3.2.1. Il valore originario	102
3.2.2. Gli ammortamenti	104
3.2.3. Le rivalutazioni	106
3.2.4. Le svalutazioni per perdita durevole e le rivalutazioni di ripristino	108
3.3. Le singole tipologie	116
3.3.1. Costi di impianto e di ampliamento	116
3.3.2. Costi di sviluppo	117
3.3.3. Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	118
3.3.4. Concessioni	119
3.3.5. Licenze	119
3.3.6. Marchi	120
3.3.7. Know-how	120
3.3.8. Avviamento	120
3.3.9. Altre immobilizzazioni immateriali	122
3.3.10. Immobilizzazioni in corso e acconti	123
3.4. Contenuto della Nota Integrativa e della relazione sulla gestione	123
3.5. Le regole IASB	124
3.5.1. Il riconoscimento degli <i>intangibles</i> in Stato Patrimoniale ed il valore originario di iscrizione	124
3.5.2. Il trattamento contabile successivo alla iscrizione in Stato Patrimoniale: ammortamenti, svalutazioni e rivalutazioni	127
3.5.3. Le informazioni nelle note	128
3.5.4. La concessione di pubblici servizi (IFRIC 12)	129

	<i>pag.</i>
 4. Le immobilizzazioni materiali	 137
4.1. Contenuto e definizioni	137
4.1.1. La problematica dei beni in leasing	139
4.2. Aspetti generali di valutazione	143
4.2.1. Il valore originario	143
4.2.2. Gli incrementi successivi del valore: le capitalizzazioni delle migliori e le rivalutazioni	146
4.2.3. I decrementi successivi del valore: a) il processo di ammortamento	148
4.2.4. I decrementi successivi del valore: b) le svalutazioni	149
4.3. Informazioni in Nota Integrativa	150
4.4. Le regole IASB	152
4.4.1. Il leasing	152
4.4.2. Le immobilizzazioni materiali	155
4.4.2.1. Iscrizione iniziale e migliorie successive	155
4.4.2.2. Il trattamento contabile successivo: ammortamenti e rivalutazioni	159
4.4.2.3. Il trattamento contabile successivo: la svalutazione (procedura di <i>impairment</i>)	162
4.4.3. Gli investimenti immobiliari	170
4.4.4. I beni strumentali destinati alla vendita	174
 5. Le rimanenze di magazzino	 179
5.1. Definizione e classificazione negli schemi di bilancio	179
5.2. La regola generale di valutazione del « <i>cost or market</i> »	180
5.3. Materie prime, sussidiarie e di consumo	181
5.3.1. La composizione del costo unitario di acquisto	181
5.3.2. I metodi di determinazione del costo per i beni fungibili	182
5.3.3. Determinazione del valore di mercato ed eventuale svalutazione	188
5.4. Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati	189
5.5. Prodotti finiti	190
5.5.1. Formazione del costo unitario dei prodotti finiti	190
5.5.2. Determinazione del costo complessivo dei prodotti in rimanenza	193
5.5.3. Il valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato	193
5.6. Merci	194
5.7. Lavori in corso su ordinazione	195
5.7.1. Metodo della «percentuale di completamento» e della «commessa completata»	196
5.7.2. Fatturazioni, stati di avanzamento e anticipi	199
5.7.3. Metodo della percentuale di completamento	200
5.7.4. Metodo della commessa completata	205
5.8. Contenuto della Nota Integrativa	206

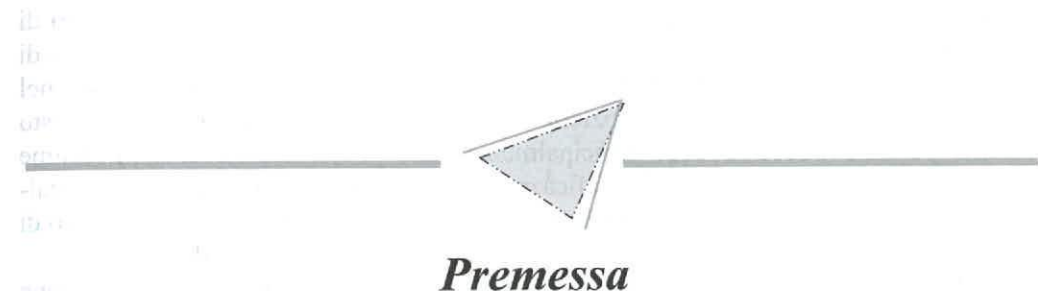
	<i>pag.</i>
5.9. Le regole IASB	208
5.9.1. Le rimanenze di magazzino	208
5.9.2. Le commesse a lungo termine	210
6. I crediti	215
6.1. Aspetti di definizione e classificazione negli schemi di bilancio	215
6.2. I problemi di valutazione	217
6.2.1. Il criterio del costo ammortizzato	218
6.2.2. L'incidenza del fattore temporale	220
6.2.3. Il rischio di inesigibilità	223
6.3. Lo smobilizzo di crediti e la loro cancellazione dal bilancio	226
6.4. Contenuto della Nota Integrativa	227
6.5. Le regole IAS	228
6.5.1. Riconoscimento dei ricavi e del relativo credito	229
6.5.2. Valutazione dei ricavi e dei crediti	231
7. Poste in valuta estera	233
7.1. La contabilizzazione iniziale delle operazioni in valuta	233
7.2. Le valutazioni di fine esercizio	234
7.2.1. La particolarità dei lavori in corso su ordinazione	236
7.2.2. La riserva utili su cambi	238
7.3. Le regole IASB	239
7.3.1. La scelta della valuta «funzionale»	239
7.3.2. La contabilizzazione iniziale (<i>recognition</i>) delle operazioni in valuta	240
7.3.3. La conversione in bilancio delle operazioni in valuta	240
7.3.4. La valuta di presentazione in bilancio	242
7.3.5. Informazioni da fornire in bilancio	243
8. Titoli di debito e partecipazione	245
8.1. Definizione e classificazione negli schemi di bilancio	245
8.1.1. Distinzione tra attività immobilizzate e attività circolanti	247
8.1.2. Cambio di destinazione tra attività immobilizzate e circolanti	247
8.2. Titoli obbligazionari: la contabilizzazione iniziale	248
8.3. Titoli obbligazionari: le valutazioni al costo ammortizzato	248
8.3.1. Le possibili esclusioni dal criterio del costo ammortizzato	252
8.4. Le svalutazioni dei titoli obbligazionari	254
8.4.1. I titoli obbligazionari immobilizzati: svalutazioni per perdite durevoli ed eventuali ripristini di valore	254

	<i>pag.</i>
8.4.2. La svalutazione dei titoli obbligazionari compresi nell'attivo circolante	255
8.5. Acquisto di obbligazioni proprie	257
8.6. Il contenuto della Nota Integrativa per i titoli obbligazionari	257
8.7. Le partecipazioni: contabilizzazione acquisto, cessione e dividendi	258
8.8. La valutazione delle partecipazioni a fine esercizio	259
8.8.1. La valutazione delle partecipazioni comprese nel circolante	260
8.8.2. La valutazione delle partecipazioni immobilizzate: il metodo del costo	260
8.8.3. Partecipazioni e Nota Integrativa	262
8.8.4. Il metodo del patrimonio netto: logica e applicazione iniziale	263
8.8.5. Il metodo del patrimonio netto: la considerazione del risultato di esercizio della partecipata	267
8.8.6. Il metodo del patrimonio netto: variazioni del patrimonio netto della partecipata che non hanno concorso alla formazione del risultato economico dell'esercizio	272
8.8.7. Il metodo del patrimonio netto: acquisti di ulteriori quote della partecipata e cessione della partecipazione	274
8.9. Cambiamento del criterio di valutazione tra metodo del costo e metodo del patrimonio netto	274
8.9.1. Passaggio dal metodo del patrimonio netto al metodo del costo	275
8.9.2. Passaggio dal metodo del costo al metodo del patrimonio netto	275
8.10. Le azioni proprie	277
8.11. Le attività finanziarie oggetto di compravendita con obbligo di retrocessione a termine	277
8.12. Le regole IASB	279
8.12.1. Le partecipazioni «strategiche»	280
8.12.2. Le attività finanziarie	284
9. Liquidità, ratei e risconti	291
9.1. Le disponibilità liquide	291
9.2. I ratei e i risconti	293
10. Il patrimonio netto	297
10.1. Definizione e classificazione negli schemi di bilancio	297
10.2. Il capitale sociale	301
10.3. Riserva sovrapprezzo azioni	302
10.4. Riserve di rivalutazione	303
10.5. Riserva legale	303
10.6. Riserve statutarie	303

	<i>pag.</i>
10.7. Altre riserve	303
10.7.1. Riserva straordinaria (facoltativa), riserva per rinnovamento impianti e macchinari	303
10.7.2. Riserva per acquisto azioni della società controllante	304
10.7.3. Riserva da conversione in euro	304
10.7.4. Riserva da riduzione capitale sociale	304
10.7.5. Riserva da deroghe ex art. 2423, 4° comma	304
10.7.6. Riserva non distribuibile da rivalutazione delle partecipazioni	304
10.7.7. Riserve per versamenti di soci	305
10.7.8. Riserva per utili da conversione cambi	305
10.7.9. Riserva per congruaggio utili in corso	305
10.7.10. Riserva per avanzo di fusione	306
10.7.11. Riserva per apporti ex art. 2436, 6° comma	306
10.8. Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi	307
10.9. Utili (perdite) portate a nuovo	307
10.10. Utile (perdita) dell'esercizio	307
10.11. Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	307
10.12. Le regole IASB	308
10.12.1. Il prospetto delle variazioni del patrimonio netto	309
10.12.2. La contabilizzazione delle <i>stock options</i>	310
10.12.3. L'utile per azione	317
10.12.4. Le «riserve IAS» nel D.Lgs. n. 38/2005	321
11. I fondi per rischi e oneri ed il TFR	331
11.1. Definizione e classificazione	331
11.1.1. Profili generali di contabilizzazione e valutazione	332
11.2. Fondi di quiescenza ed obblighi simili	334
11.3. Fondi per imposte	335
11.4. Passività potenziali e fondi rischi	336
11.4.1. Fondi rischi per contenziosi	337
11.4.2. Fondi rischi per garanzie prestate	337
11.4.3. Fondi rischi su crediti ceduti	338
11.5. Fondi per oneri (fondi spese)	338
11.5.1. Fondi garanzia prodotti	338
11.5.2. Fondi prepensionamenti e ristrutturazioni aziendali	339
11.5.3. Fondi spese manutenzione	339
11.5.4. Fondi operazioni e concorsi a premio	340
11.5.5. Fondi bonifiche e rischi ambientali	341
11.5.6. Fondi copertura perdite di società partecipate	341
11.5.7. Fondi manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto	341
11.6. Il trattamento di fine rapporto lavoro subordinato	342
11.7. Le informazioni in Nota Integrativa	343

	<i>pag.</i>
11.8. Le regole IASB	344
11.8.1. I fondi del passivo	344
11.8.2. Il trattamento del fondo TFR secondo le regole IASB	352
12. I debiti	357
12.1. Classificazione, rilevazione e valutazione dei debiti	357
12.1.1. Contenuto della Nota Integrativa	364
12.2. Obbligazioni e obbligazioni convertibili	365
12.3. Debiti verso soci per finanziamenti	366
12.4. Debiti verso banche	366
12.5. Debiti verso altri finanziatori	367
12.6. Acconti	367
12.7. Debiti verso fornitori	368
12.8. Debiti rappresentati da titoli di credito	368
12.9. Debiti verso controllate, collegate e controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti	368
12.10. Debiti tributari	368
12.11. Debiti verso istituti previdenziali	369
12.12. Altri debiti	369
12.13. La ristrutturazione dei debiti	369
12.13.1. Il concetto di ristrutturazione dei debiti	369
12.13.2. I riflessi contabili	372
12.13.3. Altre modalità di ristrutturazione dei debiti	377
12.13.4. I costi connessi alla ristrutturazione	377
12.13.5. Informazione integrativa sulle ristrutturazioni dei debiti	378
12.14. Le regole IASB	379
13. Imposte sul reddito e fiscalità differita	381
13.1. Variazioni al risultato di esercizio e imposizione differita	381
13.1.1. Differenze temporanee e differenze definitive	382
13.1.2. Differenze temporanee tassabili e imposte differite	383
13.1.3. Differenze temporanee deducibili e imposte anticipate	385
13.2. Il calcolo delle imposte differite/anticipate	386
13.2.1. Le imposte differite: condizioni per l'imputazione	387
13.2.2. Le imposte anticipate: condizioni per l'imputazione	390
13.2.3. Alcune considerazioni in merito all'iscrizione delle imposte anticipate	394
13.3. Gli adeguamenti delle imposte differite/anticipate, le imposte differite/anticipate potenziali e pregresse	395
13.4. Imposte differite che non transitano dal Conto Economico	395

	<i>pag.</i>
13.4.1. Imposte differite e leggi di rivalutazione	396
13.4.2. Imposte differite e operazioni straordinarie	397
13.5. I riflessi nelle voci di bilancio	399
13.6. Il consolidato fiscale	401
13.7. Contenuto della Nota Integrativa	402
13.8. Le regole IASB	405
13.8.1. I casi di insorgenza di imposte differite (attive e passive)	405
13.8.2. Requisiti per contabilizzare le imposte differite/anticipate e relativa valutazione	406
13.8.3. Stanziamento delle imposte differite a Conto Economico e relative eccezioni	407
13.8.4. Esposizione in bilancio	408
 14. Gli strumenti finanziari derivati	 409
14.1. I derivati e la riforma del D.Lgs. n. 139/2015	409
14.2. La definizione di strumento finanziario derivato e le principali tipologie	410
14.3. La copertura e la sua efficacia	416
14.4. Classificazione in bilancio	418
14.5. Contabilizzazione iniziale e valutazione a fine esercizio	420
14.5.1. La determinazione del <i>fair value</i>	421
14.6. I derivati di copertura	426
14.6.1. Coperture di <i>fair value</i>	432
14.6.2. Coperture di flussi finanziari	433
14.6.3. Contabilizzazione per relazioni di copertura semplici	437
14.7. Separazione dei derivati incorporati	438
14.8. Le informazioni in Nota Integrativa	441
14.9. Disposizioni di prima adozione	443
14.10. Società che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro-imprese	444
 Bibliografia	 445



Ecco qui l'ottava edizione di questo libro, dopo quindici anni dalla sua prima stesura e a due anni di distanza dalla settima edizione. Questa apparente frenesia editoriale dipende non dalla volontà del povero autore, che avrebbe volentieri lasciato le cose come erano, ma dal turbinio di cambiamenti delle regole contabili, derivanti sia da norme nazionali, sia da principi contabili professionali, tanto italiani quanto internazionali.

Il libro è basato sull'analisi della legge civile in materia di bilancio di esercizio e dei principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità, in qualità di regole interpretative e integrative delle norme del Codice Civile, applicabili alle imprese industriali, commerciali e di servizi. Non si affrontano infatti le questioni tipiche del bilancio consolidato, dei bilanci straordinari e intermedi, dei bilanci per settori di attività per i quali esistono norme specifiche (per es. bancari, assicurativi, agricoli), delle regole fiscali in materia di redditi imponibile e delle problematiche connesse ai controlli operati sul bilancio dai vari organi sociali.

Dopo i primi due capitoli, dedicati al ruolo e ai postulati del bilancio ed agli schemi formali dei prospetti previsti dalla legge, l'articolazione del volume è sostanzialmente basata sulle classi di voci dello schema di Stato Patrimoniale, discusse nella loro problematica di classificazione, valutazione ed esposizione in bilancio. In ogni capitolo è inizialmente descritta la classificazione delle voci di Stato Patrimoniale fornita dal Codice Civile e i connessi riflessi nel Conto Economico. Segue quindi l'esame delle problematiche valutative e di collocazione in bilancio delle voci scaturenti dai giudizi di fine periodo.

Per ogni capitolo, e quindi per ogni classe di bilancio, una parte finale prende sinteticamente in esame le relative regole IASB (*International Accounting Standards Board*), in quanto tali principi contabili internazionali sono ormai adottati dalle aziende italiane.

Rispetto alla precedente, questa edizione si caratterizza per l'aggiornamento riferito ai cambiamenti alle regole del Codice Civile in materia di bilancio introdotti con il D.Lgs. n. 138/2015 e alle conseguenti modifiche dei documenti dell'Organismo Italiano di Contabilità approvati a fine 2016. I riferimenti normativi sono aggiornati a dicembre 2016. È stato tolto invece il capitolo riferito al trattamento contabile dei certificati verdi e dei diritti di emissione dei gas a effetto serra (discussi negli OIC 7 e 8). Tale capitolo per quanto fosse un approfondimento interessante, è stato omesso dalla presente edizione per cercar di comprimere al massimo le dimensioni del testo.