

I principi di redazione del bilancio

FINALITA' DEL BILANCIO = QUADRO FEDELE



La continuità e la competenza economica (Art. 2423 bis, co. 1, punti 1 e 3)

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

1) La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;

[....]

3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento

- La prospettiva di continuazione dell'attività è l'ipotesi che sta a fondamento delle valutazioni di bilancio.
- Se viene meno, siamo in presenza di un'azienda in liquidazione.
- Il legislatore specifica solamente che l'attribuzione a CE dei ricavi/costi prescinde dalla manifestazione monetaria, ma non chiarisce quando ricavi/costi si possono considerare di competenza (economica) dell'esercizio.

IL PRINCIPIO DELLA PRUDENZA

La prudenza (Art.2423 bis, co. 1, punti 1, 2,4)

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

*1) La valutazione delle voci deve essere fatta **secondo prudenza** e nella prospettiva della continuazione dell'attività;*

*2) si possono indicare esclusivamente gli **utili realizzati** alla data di chiusura dell'esercizio;*

[....]

*4) Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se **conosciuti dopo la chiusura di questo***

La prudenza (Art.2423 bis, co. 1, punti 1, 2,4)

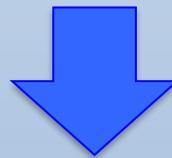
Significato:

Il principio della prudenza si traduce, dunque, nella necessità di tenere conto delle perdite, anche solo presunte, e di non rilevare gli utili sperati sulle operazioni in corso, finché questi ultimi non siano effettivamente realizzati.

Gli effetti della prudenza sul reddito

Quali sono gli effetti sul reddito di una prudente valutazione?

- Solo ricavi realizzati
- Solo costi sostenuti
- + altre due categorie di costi di competenza:
 - ✓ Costi presunti
 - ✓ Costi per non utilizzati



Rilevazione del **reddito prodotto** dalla gestione

Gli effetti della prudenza sul capitale

Quali sono gli effetti sul capitale netto di una prudente valutazione?

- **Scarsa prudenza:** annacquamento
- **Eccesso di prudenza:** riserve occulte

**IL PRINCIPIO DELLA PREVALENZA
DELLA SOSTANZA SULLA FORMA**

Prevalenza della sostanza sulla forma (1)

ART. 2423 bis: PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, ~~nonché della funzione economica dell'elemento dell'attivo e del passivo considerato;~~

1) bis la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;

[.....]

Quest'ultima formulazione, esprime il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, specificando che essa fa riferimento alla **rilevazione e presentazione delle voci.**

Prevalenza della sostanza sulla forma (2)

Tuttavia, alcune problematiche di applicazione di detto principio rimangono ancora irrisolte ed a maggior ragione alla luce della sua nuova formulazione.

Infatti, il nuovo dettato normativo chiaramente prevede che il suo rispetto non possa/debba essere limitato alla «presentazione», ma anche alla «rilevazione» (contabile) dei fatti amministrativi.

Si pensi ai temi **del leasing finanziario**, della scomposizione dei ricavi per natura sostanziale sottesa al contratto («revenue recognition»), ecc..

Prevalenza della sostanza sulla forma (3)

Come precisato nella Relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo «la declinazione pratica del principio di sostanza economica è effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali».

Tuttavia, è ragionevole ritenere che ciò non voglia dire che in assenza di specifica indicazione della legge o dei principi contabili per (ulteriori) specifiche fattispecie detto principio di redazione non debba essere applicato

Prevalenza della sostanza sulla forma (4)

Tenuto conto della gerarchia delle fonti e del fatto che trattasi di un **principio di redazione**, si deve fare il possibile per rispettarlo per il raggiungimento di una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.

Norme di legge e principi contabili nazionali, nel tempo, se ritenuto necessario e di interesse generale, provvederanno a disciplinare (ulteriori) specifiche fattispecie dapprima affrontate nella pratica e risolte dalla prassi

Prevalenza della sostanza sulla forma (5)

Con riferimento in particolare al tema del leasing si osserva che il D.Lgs. n. 139/2015 ha lasciato immutata la previsione di cui al n. 22 dell'art. 2427 c.c.:

«La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

...

22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio.... »

Conseguentemente, allo stato, al principio della prevalenza della sostanza sulla forma continuerebbe a fare eccezione la contabilizzazione delle operazioni di leasing finanziario.

Prevalenza della sostanza sulla forma (6)

Gli OIC precisano chiaramente che «con riferimento alla locazione finanziaria, va osservato come il legislatore non abbia introdotto una nuova specifica disciplina contabile sul tema. La relazione al D.lgs. 139 precisa sul punto che *“si è ritenuto ... preferibile mantenere l’attuale impianto normativo in attesa che si definisca il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si possa, quindi, riorganizzare la materia in modo complessivo”*. Lo IASB ha infatti emanato un nuovo principio contabile in tema di locazione finanziaria, l’IFRS 16, che ha sostituito lo IAS 17. Alla luce di tale scelta legislativa si è pertanto mantenuta nell’appendice D la disciplina contabile prevista nella precedente versione dell’OIC 12». (OIC 12, par. «Motivazioni alla base delle decisioni assunte», p.to 11)

Valutazione separata

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:

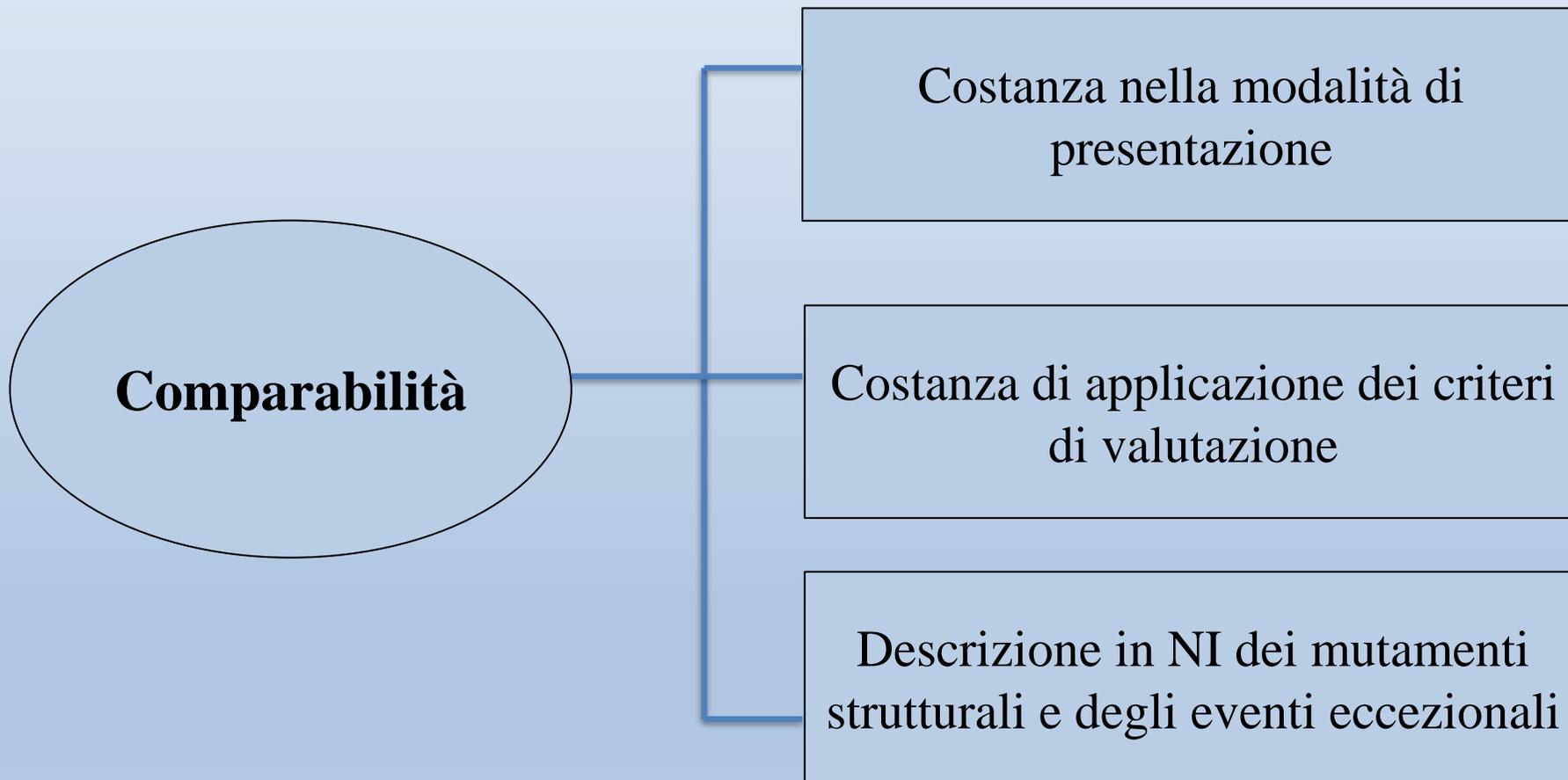
5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;



Si traduce nel divieto di compensare perdite previste con utili previsti per elementi patrimoniali contenuti in una stessa voce dello stato patrimoniale.

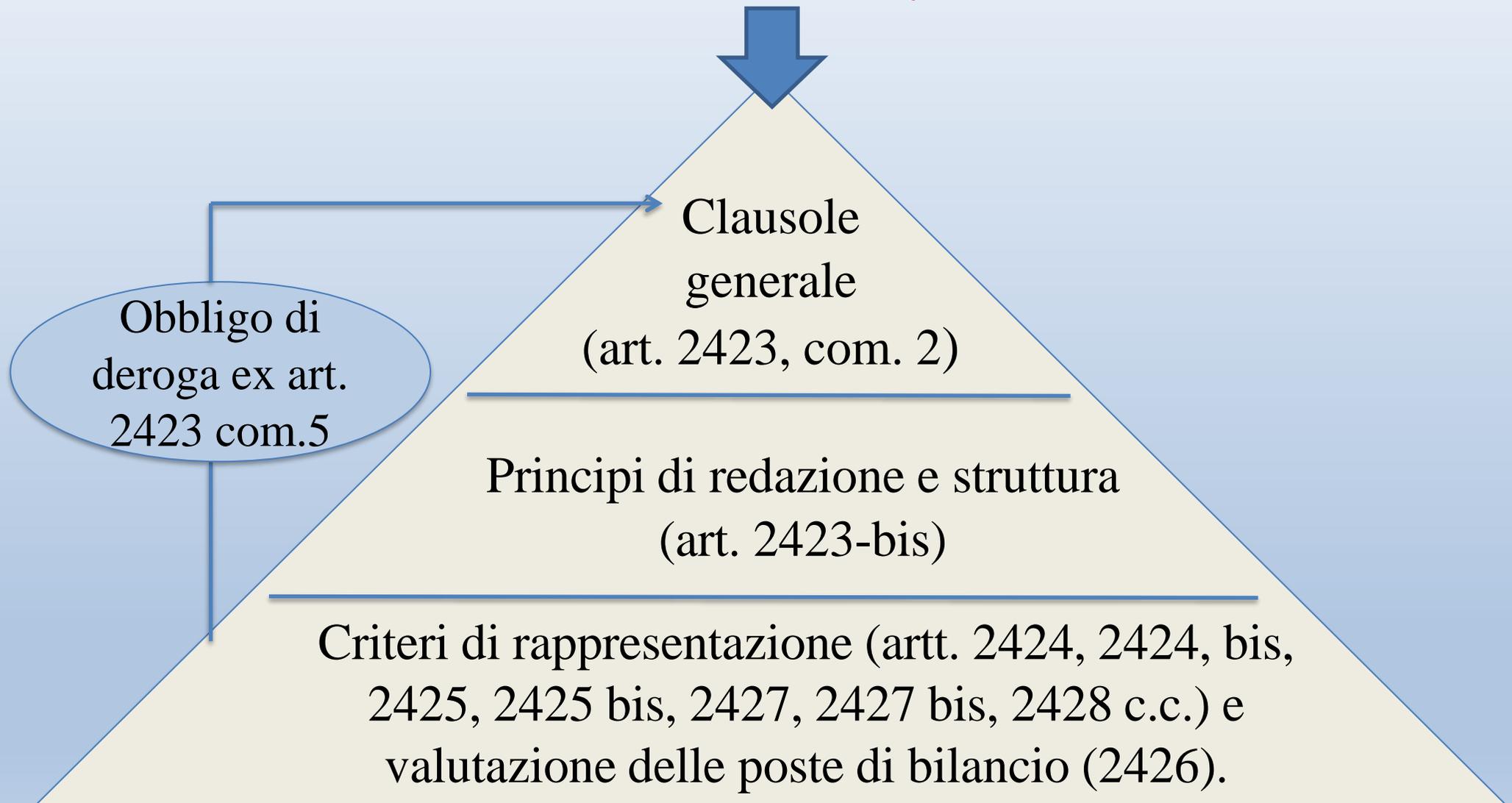
La comparabilità

Richiede che operazioni simili siano registrate, valutate e rappresentate in bilancio in modo costante nel tempo.



La disciplina del c.c. (2)

FINALITA' DEL BILANCIO = QUADRO FEDELE



La composizione del bilancio d'esercizio

Art 2423 comma 1, *Il bilancio d'esercizio è composto da:*

- Stato Patrimoniale
- Conto economico
- Rendiconto finanziario
- Nota integrativa.

La relazione sulla gestione è invece un documento di **corredo** al bilancio.

Esercizio: periodo amministrativo di riferimento (e.g. anno solare)

La disciplina del c.c. (2)

- Art 2423 comma 1 – Composizione del bilancio d'esercizio
- Art 2423 ter – Struttura dello SP e del CE
- Art. 2424 - Contenuto dello stato patrimoniale
- Art. 2424 bis - Disposizioni relative a singole voci dello S.P.
- Art. 2425 - Contenuto del Conto economico
- Art. 2425 bis - Iscrizione dei ricavi proventi costi ed oneri