

In ogni caso, le indicazioni dello IAS 1 non esauriscono tutte le regole da rispettare per una corretta rappresentazione in bilancio delle poste patrimoniali ed economiche. Altre importanti indicazioni possono essere rintracciate, anzitutto, nell'IFRS 5 (attività non correnti possedute per la vendita ed attività operative cessate) che richiede una separata indicazione in stato patrimoniale delle *attività non correnti destinate alla vendita* e dei *complessi produttivi* (gruppi di attività e passività) *destinati alla dismissione* [BS 1-4]. L'IFRS 5 interessa anche il conto economico. Il riferimento è alle *attività operative cessate* (ossia un insieme di operazioni che generano propri risultati economici e flussi di cassa e rappresentano un importante ramo autonomo di attività o area geografica di attività) che l'impresa intende abbandonare o dismettere [BS 8].

Altre specifiche indicazioni si ritrovano nello IAS 16 (immobili, impianti e macchinari), nello IAS 2 (rimanenze di magazzino), nello IAS 38 (attività immateriali), nello IAS 32 e 39 (strumenti finanziari).

ESERCIZI

2. Situazione patrimoniale-finanziaria, conto economico complessivo e prospetto delle variazioni del patrimonio netto

Oggetto e obiettivi: lo IAS 1 analizza la forma che deve avere il fascicolo di bilancio per essere conforme alle disposizioni di prassi contabile internazionale. Il bilancio è, quindi, composto da un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, da un prospetto di conto economico complessivo dell'esercizio, dal rendiconto finanziario, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto e dalle note al bilancio. Il principio contabile in esame indica le direttrici formali di predisposizione di detti documenti, eccetto che per il rendiconto finanziario. L'esercizio pone, quindi, l'attenzione sulle problematiche attinenti la forma del bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali.

Strumenti: per svolgere l'esercizio è necessario aver studiato il principio contabile IAS 1.

La società Alfa spa presenta la seguente situazione contabile al 31/12 dell'esercizio x.

SITUAZIONE PATRIMONIALE AL 31/12/x

Soci c/sottoscrizione	25.000	Capitale Sociale	120.000
Brevetto	20.000	Riserva Legale	24.000
Spese di sviluppo	25.000	Riserva rivalutazione imm. mat.	15.000
Rimanenze materie prime	10.000	Utili a nuovo	54.000
Rimanenze prodotti finiti	15.000	Riserva Statutaria	2.000
Rimanenze semilavorati	5.000	F.do sval.ne crediti	1.000
Impianti di allarme	20.000	F.do amm.to arredi	18.000
Arredi	20.000	F.do amm.to capannone ind.	5.000
Attrezzature	70.000	Debiti v/società leasing	30.000
Terreni	25.000	Obbligazioni	34.000
Immobili abitativi	35.000	TFR	11.000
Obbligazioni società J	13.000	Fondo imposte differite	8.000
Partecipazione X spa	42.000	Finanziamento medio termine	15.000
Capannone industriale	44.000	Mutuo passivo	70.000
Anticipi a fornitori	15.000	F.do per accertamenti tributari	12.000
Banca c/c	55.000	F.do contenzioni legali	5.000
Cassa	3.000	Cambiali passive	10.000
Clienti c/Ri.ba.	11.000	Debiti v/altri finanziatori	46.000
Crediti v/clienti	60.000	Debiti v/fornitori	50.000
Crediti commerciali vs. controllata	14.500	Debiti tributari	25.000
Risconti attivi	20.000	Altri debiti operativi	21.000
Beni destinati alla vendita	56.000	Debiti previdenziali	4.000
Acconti	15.000		
Totali	618.500		580.000
Bilancio	38.500		

SITUAZIONE ECONOMICA AL 31/12/x

Acquisto cancelleria	5.500	Ricavi	330.000
Acquisto di materie prime	50.000	Plusvalenza da cessione beni	30.000
Acquisto di merci	95.000	Abbuoni attivi su vendite	3.000
Materie prime c/rim. iniziali	37.000	Oneri sociali fiscalizzati	4.000
Prodotti Finiti c/rim. iniziali	25.000	Materie prime c/rimanenze finali	10.000
Spese di pubblicità	14.000	Prodotti finiti c/rimanenze finali	15.000
Pedaggi	3.500	Semilavorati c/rimanenze finali	5.000
Manutenzioni	6.000	Dividendi	3.000
Compensi amministratore	25.000	Interessi attivi	1.500
Spese telefoniche	5.000	Risarcimento danni	44.000
Oneri sociali	6.000	Plusvalenza OCI	12.000
Salari e Stipendi	23.000		
Imposta di registro	8.000		
Imposte sul reddito	25.000		
Accantonamenti	10.000		
Ammortamenti	20.000		
Affitti	12.000		
Spese postali	1.000		
Svalutazioni attività immateriali	30.000		
Interessi passivi	13.000		
Spese bancarie	3.000		
Imposte OCI	2.000		
Totali	419.000		457.500
Sbilancio			38.500

Al fine di redigere i prospetti di bilancio si tenga conto delle seguenti note:

- Soci c/sottoscrizioni: i crediti verso soci per capitale sottoscritto sono relativi a un aumento di capitale deliberato nell'esercizio in esame.
- Immobili abitativi: la società ha acquistato un immobile per investimento, non ancora affittato.
- Obbligazioni società J: le obbligazioni della società J sono state acquistate con l'intento di speculare sulle variazioni del corso di borsa.
- Partecipazione società X: la società possiede una partecipazione nella società X nella misura del 65%. La società controllata opera in un settore che si pone a monte del core business della società Alfa.

- Il ciclo operativo ha una durata di due anni.
- Crediti v/clienti: i crediti verso clienti verranno incassati per 8.000 euro oltre l'esercizio successivo.
- Crediti commerciali vs. controllate: i crediti sono nei confronti della controllata X e sono in scadenza entro l'esercizio successivo.
- Beni destinati alla vendita: la società ha predisposto un programma di dismissione di un ramo d'azienda da realizzare entro il successivo esercizio. Il valore dei beni da dismettere ammonta a 56.000 euro.
- Capitale sociale: la società nell'esercizio x ha aumentato il capitale sociale di 40.000 euro, non ancora versato per 25.000 euro.
- Utili a nuovo: la società ha cambiato il criterio di valutazione delle materie prime, correggendo i bilanci di precedenti esercizi. La variazione ha determinato un incremento della voce "utili a nuovo" di 25.000 euro. L'utile dell'esercizio precedente è stato pari a 20.000 euro, distribuito ai soci per 10.000 euro.
- Il fondo contenziosi legali è stato accantonato a fronte di una controversia che, a giudizio dei legali della società, dovrebbe chiudersi fra tre anni.
- Il fondo per accertamenti tributari è stato costituito a seguito di una verifica dell'Amministrazione Finanziaria. La controversia dovrebbe concludersi non prima di due anni.
- Debiti v/società di leasing: i debiti verso la società di leasing devono essere pagati, per 10.000 euro, entro l'esercizio successivo e per il residuo nei successivi anni.
- Obbligazioni: il prestito obbligazionario, di nuova emissione, prevede un piano di rimborso a partire dal secondo esercizio successivo a quello in esame.
- Finanziamento medio termine: il finanziamento prevede un pagamento in tre esercizi, con clausola di trasformazione in debito a vista qualora i pagamenti non siano regolari. La società non ha effettuato nell'anno gli ultimi due pagamenti.
- Mutuo passivo: il mutuo è interamente in scadenza l'esercizio successivo. La società ha però ricontrattato il debito residuo nel febbraio dell'anno x+1, prevedendo un piano di rimborso biennale; la metà da pagarsi nell'esercizio x+1 e il residuo nell'esercizio x+2.
- Cambiali passive: la parte in pagamento oltre l'esercizio successivo è pari a 4.000 euro.

- Debiti verso altri finanziatori: il debito è in scadenza interamente nel successivo esercizio.
- Debiti v/fornitori: i debiti verso i fornitori devono essere integralmente pagati nell'esercizio x+2.
- Plusvalenza da cessione di beni: tale provento è conseguito a seguito della cessione di un impianto nell'ordinario ricambio della struttura produttiva.
- Risarcimento danni: tale provento è relativo a un risarcimento pagato dalla società di assicurazione per il crollo di un immobile della società, evento verificatosi nell'esercizio precedente.
- Accantonamenti: la voce è relativa a un accantonamento stanziato a seguito di un accertamento fiscale effettuato dall'Amministrazione Finanziaria.
- Svalutazioni attività immateriali: la società ha svalutato le spese di sviluppo, ritenute non produttive di futuri benefici.
- Plusvalenza OCI: la società ha valutato nell'anno il capannone industriale al relativo *fair value*, incrementandone il valore di 12.000 euro. Le imposte differite OCI conteggiate su tale rivalutazione ammontano a 2.000 euro, rilevate in apposito conto.

Dopo aver esaminato la situazione contabile e le note descrittive, si redigano i seguenti documenti di bilancio:

- 1) *prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria;*
- 2) *prospetto di conto economico complessivo (classificazione dei costi per natura);*
- 3) *prospetto delle variazioni di patrimonio netto.*

SOLUZIONE

Il principio contabile IAS 1 stabilisce che il fascicolo di bilancio deve essere composto da quattro documenti, più uno eventuale (successiva lettera f). Viene infatti affermato che "un' informativa di bilancio completa include:

- (a) un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria alla fine dell'esercizio;
- (b) un prospetto di conto economico complessivo dell'esercizio;
- (c) un prospetto delle variazioni di patrimonio netto dell'esercizio;
- (d) un rendiconto finanziario dell'esercizio;
- (e) note, contenenti un elenco dei principi contabili rilevanti e altre informazioni esplicative; e
- (f) un prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria all'inizio del primo esercizio comparativo quando un'entità applica un principio contabile retroattivamente o ridetermina retroattivamente le voci nel proprio bilancio, o quando riclassifica le voci nel proprio bilancio.

vamente o ridetermina retroattivamente le voci nel proprio bilancio, o quando riclassifica le voci nel proprio bilancio.

Un'entità può utilizzare per i prospetti titoli diversi da quelli usati nel presente Principio" (§10).

Prima di entrare nel merito dei singoli documenti, lo stesso principio enuncia alcuni principi e regole generali di redazione del bilancio. Per quanto qui interessa è sufficiente mettere in evidenza i seguenti aspetti generali.

- "La presentazione e la classificazione delle voci nel bilancio devono essere mantenute da un esercizio all'altro a meno che:
 - (a) non sia evidente, a seguito di un cambiamento rilevante nella natura delle operazioni dell'entità o di un riesame del bilancio, che sarebbe più appropriata un'altra presentazione o classificazione, tenuto conto dei criteri per la selezione e applicazione dei principi contabili definiti nello IAS 8; o
 - (b) un Principio o una Interpretazione richiede un cambiamento nella presentazione" (§45). Il principio di coerenza di presentazione del bilancio, sopra enunciato, stempera la libertà concessa alle imprese nella libera definizione degli schemi di bilancio, come dopo descritta. Si vedrà infatti che le imprese devono rispettare indicazioni minimali nella forma del bilancio; ma una volta scelta la forma non potranno discostarsi se non in casi particolari.
- "Ogni classe rilevante di voci simili deve essere esposta distintamente nel bilancio. Le voci di natura o destinazione dissimile devono essere presentate distintamente a meno che queste siano irrilevanti" (§29).
- "Le attività e le passività, i proventi e i costi non devono essere compensati se non richiesto o consentito da un Principio o da una Interpretazione" (§32).
- "Ad eccezione di quando un Principio o una Interpretazione consenta o preveda diversamente, le informazioni comparative devono essere fornite per il periodo precedente per tutti gli ammontari esposti nel bilancio. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive, quando ciò sia significativo per la comprensione del bilancio dell'esercizio di riferimento" (§38).

Entrando nel merito dei prospetti di bilancio, il primo documento da analizzare è lo stato patrimoniale. In linea generale, il principio contabile IAS 1 offre indicazioni minimali in merito alla classificazione delle voci. Più che altro fissa una struttura generale la quale prevede la distinzione delle attività e delle passività in correnti e non correnti.

"Un'entità deve presentare distintamente le attività correnti e non correnti, e le passività correnti e non correnti, come classificazioni distinte nel prospetto di stato patrimoniale secondo quanto previsto dai paragrafi 66-76 ad eccezione del caso in cui una presentazione basata sulla liquidità fornisce informazioni che sono attendibili e più significative. Quando tale eccezione si applica, tutte le

attività e passività devono essere presentate genericamente nell'ordine della loro liquidità" (§60).

Centrale diventa quindi il concetto di "corrente". Il principio contabile stabilisce cosa deve essere considerato come corrente, definendo in modo complementare il concetto di non corrente.

"Un'entità deve classificare un'attività come corrente quando:

(a) si suppone realizzi l'attività, oppure la possiede per la vendita o il consumo, nel normale svolgimento del suo ciclo operativo;

(b) la possiede principalmente con la finalità di negoziarla;

(c) si suppone realizzi l'attività entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio; o

(d) l'attività è costituita da disponibilità liquide o mezzi equivalenti (come definiti nello IAS 7) a meno che non sia vietato scambiarla o utilizzarla per estinguere una passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.

Un'entità deve classificare tutte le altre attività come non correnti" (§66).

"Un'entità deve classificare una passività come corrente quando:

(a) è previsto che estingua la passività nel suo normale ciclo operativo;

(b) la possiede principalmente con la finalità di negoziarla;

(c) la passività deve essere estinta entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio; o

(d) l'entità non ha un diritto incondizionato a differire il regolamento della passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.

Un'entità deve classificare tutte le altre passività come non correnti" (§69).

È peraltro possibile che una voce, pur rientrando nella definizione di attivo o passivo corrente, presenti importi da incassare o pagare oltre l'esercizio successivo. Dovendo il prospetto offrire informazioni anche sulla condizione di solvibilità e liquidità dell'impresa, notizie sui tempi di esigibilità delle poste di bilancio risultano estremamente utili. A tale proposito il principio afferma che "qualunque sia il metodo di presentazione adottato, un'entità deve indicare l'importo che si prevede di realizzare o regolare dopo oltre dodici mesi per ciascuna voce di attività e passività che include gli importi che ci si aspetta di realizzare o estinguere:

(a) non oltre dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, e

(b) oltre dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio" (§61).

Di seguito a tale distinzione in macro classi, il principio dà indicazioni sul contenuto, ritenuto comunque minimale, che lo stato patrimoniale deve presentare. Nulla viene detto in merito all'ordine delle voci.

"Come minimo, il prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria deve includere le voci rappresentative dei seguenti valori:

(a) immobili, impianti e macchinari;

(b) investimenti immobiliari;

(c) attività immateriali;

(d) attività finanziarie [esclusi i valori esposti in (e), (h) e (i)];

(e) partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto;

(f) attività biologiche;

(g) rimanenze;

(h) crediti commerciali e altri crediti;

(i) disponibilità liquide e mezzi equivalenti;

(j) il totale delle attività classificate come possedute per la vendita e le attività incluse nei gruppi in dismissione classificati come posseduti per la vendita in conformità all'IFRS 5 *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*;

(k) debiti commerciali e altri debiti;

(l) accantonamenti;

(m) passività finanziarie [esclusi i valori esposti in (k), e (l)];

(n) passività e attività per imposte correnti, come definito nello IAS 12 *Imposte sul reddito*;

(o) passività e attività per imposte differite, come definito nello IAS 12;

(p) passività incluse nei gruppi in dismissione classificati come posseduti per la vendita, in conformità all'

(q) interessenze di pertinenza di terzi, presentate nel patrimonio netto; e

(r) capitale emesso e riserve attribuibili ai soci della controllante" (§54).

Ovviamente, le voci sopra indicate possono essere a loro volta dettagliate. Tale specifica informativa viene data direttamente nel prospetto patrimoniale o nelle note al bilancio (§77). Tale ulteriore scomposizione delle voci può essere effettuata sulla base dei seguenti criteri:

"(a) della natura e del grado di liquidità delle attività;

(b) della destinazione delle attività all'interno dell'entità; e

(c) degli importi, della natura e delle scadenze di passività" (§58).

A titolo di esempio e richiamando il paragrafo 78 del principio, si possono avere le seguenti scomposizioni di voci:

"(a) le voci di immobili, impianti e macchinari sono disaggregati in classi secondo quanto previsto dallo IAS 16;

(b) i crediti sono disaggregati tra crediti commerciali, crediti da parti correlate, anticipi e altri crediti;

(c) le rimanenze sono sotto-classificate, in conformità allo IAS 2 *Rimanenze*

in categorie quali merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti;

(d) gli accantonamenti sono disaggregati in accantonamenti per i benefici per i dipendenti e altre voci; e

(e) il capitale conferito e le riserve di patrimonio netto sono disaggregati in classi quali capitale sottoscritto, riserva sovrapprezzo azioni e riserve”.

Entrando nello specifico delle voci proposte nell'esercizio si rileva che:

- la voce “soci c/sottoscrizioni” deve essere portata a riduzione del patrimonio netto (§79);
- i crediti verso clienti, pur rientrando per l'intero importo nella definizione di attività correnti, necessitano di un ulteriore dettaglio informativo. Deve essere specificatamente indicato il valore esigibile oltre l'esercizio successivo;
- i fondi controversie legali e accertamenti tributari devono essere classificati fra le passività non correnti in quanto entrambi relativi a passività che si estingueranno non prima di due esercizi;
- i debiti verso la società di leasing e i debiti rappresentati da cambiali passive devono essere divisi tra le due macro classi, passività correnti e passività non correnti. Nella prima classe andranno classificati gli importi da pagare entro il prossimo esercizio, mentre nella seconda classe dovranno essere rilevati i debiti da pagare oltre l'esercizio successivo. Per tali voci non si può, infatti, applicare il criterio della durata del ciclo operativo, essendo passività finanziarie. Il criterio di riferimento diventa, quindi, la scadenza entro od oltre 12 mesi;
- il finanziamento a medio termine deve essere interamente collocato nelle passività correnti. Il principio contabile IAS 1 afferma infatti che “quando un'entità viola una clausola di un contratto di finanziamento a lungo termine alla data di chiusura o prima della data di chiusura dell'esercizio con l'effetto che la passività diventa un debito esigibile a richiesta, essa classifica la passività come corrente, anche se il finanziatore ha concordato, dopo la data di chiusura dell'esercizio e prima dell'autorizzazione alla pubblicazione del bilancio, di non richiedere il pagamento come conseguenza della violazione. Un'entità classifica la passività come corrente perché, alla data di chiusura dell'esercizio, essa non gode di un diritto incondizionato a differire il suo regolamento per almeno dodici mesi da quella data” (§74);
- il mutuo passivo viene classificato fra le passività correnti nel rispetto del paragrafo 72 del principio, il quale afferma che “un'entità classifica le sue passività finanziarie come correnti quando devono essere regolate entro dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio, anche se:
 - (a) il termine originale era per un periodo superiore a dodici mesi, e
 - (b) un accordo di rifinanziamento, o di rimodulazione dei pagamenti, a lungo termine viene concluso dopo la data di chiusura dell'esercizio e prima

che il bilancio sia autorizzato alla pubblicazione”.

- il fondo imposte differite è classificato nelle passività non correnti per esplicita indicazione del principio contabile (§56).

STATO PATRIMONIALE

31/12/x

ATTIVITÀ

ATTIVITÀ NON CORRENTI

Attività immateriali

Attività non in uso	25.000
Attività immateriali a vita definita	20.000

Attività materiali

Immobili e terreni	64.000
Impianti, macchinari e altri beni	92.000
Investimenti immobiliari	35.000

Altre attività non correnti

Partecipazioni	42.000
----------------	--------

TOTALE ATTIVITÀ NON CORRENTI (A)

278.000

ATTIVITÀ CORRENTI

Rimanenze di magazzino	30.000
Crediti commerciali, vari e altre attività correnti	134.500
<i>di cui oltre l'esercizio</i>	<i>8.000</i>
Titoli diversi dalle partecipazioni	13.000
Crediti finanziari e altre attività finanziarie correnti	-
Cassa e altre disponibilità liquide equivalenti	58.000

Sub totale Attività correnti

235.500

Attività cessate/destinate ad essere cedute

Beni destinati alla vendita	56.000
-----------------------------	--------

TOTALE ATTIVITÀ CORRENTI (B)

291.500

TOTALE ATTIVITÀ (A+B)

569.500

PATRIMONIO NETTO E PASSIVITÀ**PATRIMONIO NETTO**

Capitale emesso	120.000
- soci c/ sottoscrizioni	(25.000)
Capitale emesso al netto versamenti ancora dovuti	95.000
Riserve di rivalutazione OCI	15.000
Riserve	26.000
Utili (perdite) accumulati, incluso il risultato dell'esercizio	92.500
TOTALE PATRIMONIO NETTO (C)	228.500

PASSIVITÀ NON CORRENTI

Passività finanziarie non correnti	58.000
TFR e altri fondi relativi al personale	11.000
Fondo imposte differite	8.000
Fondi per rischi e oneri futuri	17.000
Debiti vari e altre passività non correnti	-
TOTALE PASSIVITÀ NON CORRENTI (D)	94.000

PASSIVITÀ CORRENTI

Passività finanziarie correnti	147.000
Debiti commerciali, per imposte, vari e altre passività correnti	100.000
<i>di cui oltre l'esercizio</i>	<i>50.000</i>

Sub totale Passività correnti **247.000**

Passività correlate ad attività cessate/destinate ad essere cedute -

TOTALE PASSIVITÀ CORRENTI (E) **247.000**

TOTALE PASSIVITÀ (F=D+E) **341.000**

TOTALE PATRIMONIO NETTO E PASSIVITÀ (C+F) **569.500**

Il conto economico previsto dallo IAS 1 è strutturato su un doppio livello, volto a cogliere l'intera e complessiva *performance* economica dell'impresa. Il