

Relazione degli amministratori

Il contenuto per la norma civilistica e per i principi contabili

a cura di Piero Mella

La relazione degli amministratori rappresenta il fondamentale documento a corredo del bilancio d'esercizio.

Le informazioni presentate dagli amministratori nella relazione integrano i dati del bilancio contabile al fine di verificare il rispetto dei principi di chiarezza e di precisione posti dall'art. 2423 C.C.

Il contenuto della relazione è disciplinato fondamentalmente dall'art. 2429 bis C.C., ma tale articolo risulta in più punti integrato da altre disposizioni.

Anche i principi contabili, sia del CNDC sia dell'IASC, pongono precise regole per la menzione degli elementi fondamentali delle valutazioni.

In questo Speciale si tenta di presentare un quadro organico del contenuto della relazione degli amministratori, ricostruendolo sulla base delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili.

1. Il contenuto della relazione degli amministratori per le società di capitali nella vigente normativa

La norma principale che disciplina il contenuto della relazione degli amministratori al bilancio delle società per azioni (e, per estensione, al bilancio delle società di capitali in generale) è rappresentata, come osservato in precedenza, dall'art. 2429-bis del C.C., integrato, per società svolgenti particolari attività, degli artt. 2, 4 e 6 del D.P.R. n. 137/75. Altre disposizioni si ritrovano, perciò, in altre norme, sia in articoli del Codice civile sia in altre leggi.

Nel seguito, tenteremo di offrire un quadro sistematico del contenuto della relazione degli amministratori integrando l'art. 2429-bis, primo e secondo comma, con altre disposizioni ritenute strettamente complementari.

Si ricordano in particolare:

- a) l'ultimo comma dell'art. 2425 C.C. (deroghe per speciali ragioni);
- b) gli artt. 9 e 10 della l. 19/3/83 n. 71, nota come «Visentini bis» (speciali ragioni e quadro fedele);
- c) l'art. 2, 6° c. della l. 25/11/83 n. 649 (classificazione delle riserve e dei fondi);

d) l'art. 18 del D.P.R. 10/2/86 n. 30 che aggiunge 2 punti alle informazioni rilevanti, relativi alle azioni proprie.

Nel raggruppamento delle norme circa la relazione degli amministratori si è proceduto riportando totalmente il dettato dell'art. 2429-bis C.C., integrandolo, in più punti, con altri articoli, disposti secondo un ordine ritenuto opportuno. Sono possibili, naturalmente, disposizioni alternative delle norme integrative; l'ordine prescelto non vuole imporsi quale vincolante pur essendo coerente (1).

2. Il contenuto complessivo derivante dall'art. 2429 bis ed sue integrazioni e specificazioni

Indichiamo in neretto le disposizioni fondamentali dell'art. 2429 bis ed in corsivo corpo minore le integrazioni riprese da altre disposizioni.

Art. 2429-bis, primo comma

La relazione degli amministratori, prescritta dal terzo comma dell'art. 2423, deve illustrare l'andamento della gestione nei vari settori in cui la società ha operato, anche attraverso altre società da essa controllate, con particolare riguardo agli investimenti, ai costi ed ai prezzi.

Devono essere anche indicati i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio.

Art. 2429-bis, secondo comma

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

Art. 2429-bis, secondo comma, n. 1:

1) I criteri nella valutazione delle varie categorie di beni e le loro eventuali modifiche rispetto al bilancio del precedente esercizio.

Integrazione 1: criteri di valutazione

L'art. 2425 così dispone:

«Nella valutazione degli elementi dell'attivo devono essere osservati i seguenti criteri:

1) gli immobili, gli impianti, il macchinario e i mo-

(1) Si veda lo Speciale pubblicato sul n. 2 di questa rivista dal titolo *Relazione degli amministratori*.

bili non possono essere iscritti per un valore superiore al prezzo di costo, e la valutazione deve essere in ogni esercizio ridotta in proporzione del loro deperimento e del consumo per la quota corrispondente all'esercizio stesso, mediante l'iscrizione al passivo di un fondo di ammortamento;

2) le materie prime e le merci non possono essere iscritte per un valore superiore al minor prezzo tra quello di acquisto o di costo e quello desunto dall'andamento del mercato alla chiusura dell'esercizio.

3) i diritti di brevetto industriale, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione e i marchi di fabbrica non possono essere iscritti per un valore superiore al prezzo di acquisto o di costo, e questo prezzo deve essere in ogni esercizio ridotto in proporzione della loro durata o della perdita o della diminuzione della loro utilizzazione;

4) il valore delle azioni e dei titoli a reddito fisso deve essere determinato dagli amministratori, secondo il loro prudente apprezzamento, tenendo presente, per i titoli quotati in borsa, l'andamento delle quotazioni. I criteri seguiti in tale determinazione devono essere comunicati al collegio sindacale, che deve tenerne conto nella relazione all'assemblea;

5) le partecipazioni non azionarie devono essere valutate per un importo non superiore a quello risultato dall'ultimo bilancio delle imprese alle quali si riferiscono;

6) i crediti devono essere valutati secondo il presumibile valore di realizzazione;

7) l'eventuale differenza in più tra le somme dovute alla scadenza delle obbligazioni emesse a quelle ricavate al momento dell'emissione può essere iscritta in un'apposita posta dell'attivo. In tal caso deve essere in ogni esercizio ammortizzata una parte della differenza, in conformità dei piani di ammortamento.

(omissis).

L'art. 2426 così recita:

«Le spese d'impianto e di ampliamento, che non trovano contropartita nella parte attiva indicata nell'articolo 2427, possono estinguersi, con il consenso del collegio sindacale, mediante ammortamenti annuali, entro un periodo non superiore a cinque anni.

Salve le disposizioni delle leggi speciali, i criteri per l'iscrizione nel bilancio dei ratei attivi e passivi e dei sconti contabili attivi e passivi devono essere concordati con il collegio sindacale, il quale ne deve dare notizia nella sua relazione all'assemblea».

L'art. 2427 dispone:

«L'avviamento può essere iscritto nell'attivo del bilancio soltanto quando è stata pagata una somma a tale titolo nell'acquisto dell'azienda alla quale si riferisce, e per un importo non superiore al prezzo pagato.

Il valore di avviamento deve essere ammortizzato nei successivi esercizi secondo il prudente apprezzamento degli amministratori e dei sindaci».

Integrazione 2: deroga per speciali ragioni

L'art. 2425, ultimo comma, così dispone:

«Se speciali ragioni richiedono una deroga alle norme di questo articolo, gli amministratori e il Collegio

sindacale devono indicare e giustificare le singole deroghe nelle loro relazioni all'assemblea».

L'art. 9 della legge 19 marzo 1983, n. 72, specifica che:

«L'art. 2425, terzo comma, del C.C. è da intendersi nel senso che può derogarsi ai criteri di valutazione dettati dalla legge, quando l'applicazione di tali criteri contrasta con l'esigenza che il bilancio e la relazione diano un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società. Gli amministratori e il Collegio sindacale devono indicare e giustificare le singole deroghe nelle loro relazioni all'assemblea.

Le norme contenute nel presente articolo si applicano a partire dal bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 1983».

Integrazione 3: menzione dei beni rivalutati

L'art. 10 della legge 19/3/83, n. 72, così recita:

«Nella relazione al bilancio di esercizio gli amministratori debbono annualmente indicare per quali beni tuttora in patrimonio è stata eseguita in passato rivalutazione monetaria, in base alla presente o a precedenti leggi, e per quale ammontare, e partimenti per quali beni tuttora in patrimonio è stato derogato in passato ai criteri legali di valutazione in base all'art. 2425, terzo comma, del C.C. e per quale ammontare.

In caso di violazione, gli amministratori sono puniti con le pene previste dall'art. 7. Le norme contenute nel presente articolo si applicano a partire dal bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 1983».

Integrazione 4: revisione della stima per i conferimenti in natura

L'art. 2343 così recita:

«Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti.

Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, il valore a ciascuno di essi attribuito, i criteri di valutazione seguiti, nonché l'attestazione che il valore attribuito non è inferiore al valore nominale, aumentato dell'eventuale sopraprezzo, delle azioni emesse a fronte del conferimento. La relazione deve essere allegata all'atto costitutivo.

All'esperto nominato dal presidente del tribunale si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile.

Gli amministratori e i sindaci devono, nel termine di sei mesi dalla costituzione della società, controllare le valutazioni contenute nella relazione indicata nel primo comma e, se sussistano fondati motivi, devono procedere alla revisione della stima. Fino a quando le valutazioni non sono state controllate, le azioni corrispondenti ai conferimenti sono inalienabili e devono restare depositate presso la società.

Se risulta che il valore dei beni o dei crediti conferiti era inferiore di oltre un quinto a quello per cui avvenne il conferimento, la società deve proporzionalmente ridurre il capitale sociale, annullando le azioni che risultano scoperte. Tuttavia il socio conferente può versare la differenza in danaro o recedere dalla società».

Art. 2429-bis, secondo comma, da n. 2 a n. 7:

2) i criteri seguiti negli ammortamenti e negli accantonamenti e le loro eventuali modifiche rispetto al bilancio del precedente esercizio;

3) le variazioni intervenute nella consistenza delle partite dell'attivo e del passivo;

4) i dati relativi al personale dipendente e gli accantonamenti per indennità di anzianità e trattamento di quiescenza.

Integrazione 5: il trattamento di fine rapporto

L'art. 2120 del C.C. così dispone:

«Disciplina del trattamento di fine rapporto.

In ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato, il prestatore di lavoro ha diritto ad un trattamento di fine rapporto. Tale trattamento si calcola sommando per ciascun anno di servizio una quota pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni.

Salvo diversa previsione dei contratti collettivi la retribuzione annua, ai fini del comma precedente, comprende tutte le somme, compreso l'equivalente delle prestazioni in natura, corrisposte in dipendenza del rapporto di lavoro, a titolo non occasionale e con esclusione di quanto è corrisposto a titolo di rimborso spese.

In caso di sospensione della prestazione di lavoro nel corso dell'anno per una delle cause di cui all'articolo 2110, nonché in caso di sospensione totale o parziale per la quale sia prevista l'integrazione salariale, deve essere computato nella retribuzione di cui al primo comma l'equivalente della retribuzione a cui il lavoratore avrebbe avuto diritto in caso di normale svolgimento del rapporto di lavoro.

Il trattamento di cui al precedente primo comma, con esclusione della quota maturata nell'anno, è incrementato, su base composta, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5 per cento in misura fissa e dal 75 per cento dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Ai fini della applicazione del tasso di rivalutazione di cui al comma precedente per frazioni di anno, l'incremento dell'indice ISTAT è quello risultante nel mese di cessazione del rapporto di lavoro rispetto a quello di dicembre dell'anno precedente. Le frazioni di mese uguali o superiori a quindici giorni si computano come mese intero.

Il prestatore di lavoro, con almeno otto anni di servizio presso lo stesso datore di lavoro, può chiedere, in costanza di rapporto di lavoro, una anticipazione non superiore al 70 per cento sul trattamento cui avrebbe diritto nel caso di cessazione del rapporto alla data della richiesta.

Le richieste sono soddisfatte annualmente entro i limiti del 10 per cento degli aventi titolo, di cui al precedente comma, e comunque del 4 per cento del numero totale dei dipendenti.

La richiesta deve essere giustificata dalla necessità di:

a) eventuali spese sanitarie per terapie e interventi

straordinari riconosciuti dalle competenti strutture pubbliche;

b) acquisto della prima casa di abitazione per sé o per i figli, documentato con atto notarile.

L'anticipazione può essere ottenuta una sola volta nel corso del rapporto di lavoro e viene detratta, a tutti gli effetti, dal trattamento di fine rapporto.

Nell'ipotesi di cui all'articolo 2122 la stessa anticipazione è detratta dall'indennità prevista dalla norma medesima.

Condizioni di miglior favore possono essere previste dai contratti collettivi o dai patti individuali. I contratti collettivi possono altresì stabilire criteri di priorità per l'accoglimento delle richieste di anticipazione».

Art. 2429-bis — seguito.

5) Gli interessi passivi, ripartiti tra prestiti a lungo e medio termine e prestiti a breve termine, con separata indicazione di quelli compresi nelle poste dell'attivo;

6) Le spese di studio, ricerca e progettazione, le spese di pubblicità e propaganda e le spese di avviamento di impianti o di produzione, iscritte nell'attivo del bilancio, con distinta indicazione del relativo ammontare;

7) I rapporti con le società controllanti, controllate e collegate e le variazioni intervenute nelle partecipazioni e nei crediti e debiti;

Integrazione 6: società controllate e collegate

L'art. 2359 così statuisce:

«Società controllate e società collegate. — Sono considerate società controllate:

1) le società in cui un'altra società, in virtù delle azioni o quote possedute, dispone della maggioranza richiesta per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria;

2) le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù delle azioni o quote da questa possedute o di particolari vincoli contrattuali con essa;

3) le società controllate da un'altra società mediante le azioni o quote possedute da società controllate da questa.

Sono considerate collegate le società nelle quali si partecipa in misura superiore al decimo del loro capitale, ovvero in misura superiore al ventesimo se si tratta di società con azioni quotate in borsa».

L'art. 2359-bis così dispone:

«Acquisto di azioni da parte di società controllate.

La società controllata non può acquistare né sottoscrivere azioni o quote della società controllante se non nei limiti degli utili distribuibili e delle riserve disponibili risultanti dall'ultimo bilancio regolarmente approvato. Possono essere acquistate soltanto azioni interamente liberate.

La società controllata da altra società non può esercitare il diritto di voto nelle assemblee di questa.

Le azioni o quote acquistate, sottoscritte o possedute in violazione del primo comma devono essere alienate entro sei mesi dall'approvazione del bilancio dal quale risultano. Qualora ciò non sia avvenuto, il tribunale, su

richiesta del collegio sindacale, ordina la vendita delle azioni o quote a mezzo di un agente di cambio o di un'azienda o istituto di credito.

Le disposizioni di questo articolo si applicano anche agli acquisti fatti per tramite di società fiduciaria o per interposta persona».

Integrazione 7: elenco partecipazioni

L'art. 2424, ultimo comma, così statuisce:

«In allegato al bilancio devono essere elencate le partecipazioni in società controllate o collegate, indicando per ciascuna il valore nominale e il valore attribuito in bilancio. Devono essere inoltre allegate le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate».

Art. 2429-bis — seguito

8) il numero e il valore nominale delle azioni proprie possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della quota di capitale corrispondente;

9) il numero e il valore nominale delle azioni proprie acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della quota di capitale corrispondente, dei corrispettivi riscossi o pagati e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Integrazione 8: acquisto azioni proprie

L'art. 2357 così recita:

«Acquisto delle proprie azioni.

La società non può acquistare azioni proprie se non nei limiti degli utili distribuibili e delle riserve disponibili risultanti dall'ultimo bilancio regolarmente approvato. Possono essere acquistate soltanto azioni interamente liberate.

L'acquisto deve essere autorizzato dall'assemblea, la quale ne fissa le modalità, indicando in particolare il numero massimo di azioni da acquistare, la durata, non superiore ai diciotto mesi, per la quale l'autorizzazione è accordata, il corrispettivo minimo ed il corrispettivo massimo.

In nessun caso il valore nominale delle azioni acquistate a norma dei commi precedenti può eccedere la decima parte del capitale sociale.

Le azioni acquistate in violazione dei commi precedenti debbono essere alienate secondo modalità da determinarsi dall'assemblea, entro un anno dal loro acquisto. In mancanza, deve procedersi senza indugio al loro annullamento e alla corrispondente riduzione del capitale. Qualora l'assemblea non provveda, gli amministratori e i sindaci devono chiedere che la riduzione sia disposta dal tribunale secondo il procedimento previsto dall'art. 2446, secondo comma.

Le disposizioni del presente articolo si applicano anche agli acquisti fatti per tramite di società fiduciaria o per interposta persona.

L'art. 2357-bis così dispone:

«Casi speciali di acquisto delle proprie azioni.

Le limitazioni contenute nell'articolo precedente non si applicano quando l'acquisto di azioni proprie avvenga:

1) in esecuzione di una deliberazione dell'assemblea di riduzione del capitale, da attuarsi mediante riscatto e annullamento di azioni;

2) a titolo gratuito, sempre che si tratti di azioni interamente liberate;

3) per effetto di successione universale o di fusione;

4) in occasione di esecuzione forzata per il soddisfacimento di un credito della società, sempre che si tratti di azioni interamente liberate.

Se il valore nominale delle azioni proprie supera il limite della decima parte del capitale per effetto di acquisti avvenuti a norma dei numeri 2), 3) e 4) del primo comma del presente articolo, si applica per l'eccedenza il penultimo comma dell'articolo precedente, ma il termine entro il quale deve avvenire l'alienazione è di tre anni».

L'art. 2357-ter così statuisce.

«Disciplina delle proprie azioni.

Gli amministratori non possono disporre delle azioni acquistate a norma dei due articoli precedenti se non previa autorizzazione dell'assemblea, la quale deve stabilire le relative modalità.

Finché le azioni restano in proprietà della società, il diritto agli utili e il diritto di opzione sono attribuiti proporzionalmente alle altre azioni. Il diritto di voto è sospeso, ma le azioni proprie sono tuttavia computate nel capitale ai fini del calcolo delle quote richieste per la costituzione e per le deliberazioni dell'assemblea.

Una riserva indisponibile pari all'importo delle azioni proprie iscritte all'attivo del bilancio deve essere costituita o mantenuta finché le azioni non siano trasferite o annullate».

L'art. 2357-quater così recita:

«Divieto di sottoscrizione delle proprie azioni.

In nessun caso la società può sottoscrivere azioni proprie.

Le azioni sottoscritte in violazione del divieto stabilito nel precedente comma si intendono sottoscritte e devono essere liberate dai promotori e dai soci fondatori o, in caso di aumento del capitale sociale, dagli amministratori. La presente disposizione non si applica a chi dimostri di essere esente da colpa.

Chiunque abbia sottoscritto in nome proprio, ma per conto della società, azioni di quest'ultima è considerato a tutti gli effetti sottoscrittore per conto proprio. Della liberazione delle azioni rispondono solidalmente, salvo che non dimostrino di essere esenti da colpa, i promotori, i soci fondatori e, nel caso di aumento del capitale sociale, gli amministratori».

L'art. 2358 così stabilisce:

«Altre operazioni sulle proprie azioni.

La società non può accordare prestiti, né fornire garanzie per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni proprie.

La società non può, neppure per tramite di società fiduciaria, o per interposta persona, accettare azioni proprie in garanzia.

Le disposizioni dei due commi precedenti non si ap-

pliano alle operazioni effettuate per favorire l'acquisto di azioni da parte di dipendenti della società o di quelli di società controllanti o controllate. In questi casi tuttavia le somme impiegate e le garanzie prestate debbono essere contenute nei limiti degli utili distribuibili regolarmente accertati e delle riserve disponibili risultanti dall'ultimo bilancio regolarmente approvato».

Art. 2429-bis, terzo comma

Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società con azioni quotate in borsa devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con apposito regolamento da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto. (2).

Addenda n. 1 art. 2433 C.C., primo e secondo comma:

«L'assemblea che approva il bilancio delibera sulla distribuzione degli utili ai soci. Non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato».

Addenda n. 2 art. 2359-bis C.C., primo comma:

«La società controllata non può acquistare né sottoscrivere azioni o quote della società controllante se non con somme prelevate dalla riserve, esclusa la riserva legale».

(2) Riportiamo il regolamento CONSOB concernente i criteri provvisori per la redazione della relazione semestrale da parte delle società quotate in Borsa e degli altri soggetti obbligati, le modalità e i termini della sua pubblicazione.

Delibera

È approvato l'unito regolamento, che consta di due articoli, concernente i criteri provvisori per la redazione della relazione semestrale e le modalità e termini della sua pubblicazione. La presente delibera e l'unito regolamento saranno pubblicati nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica e nel Bollettino della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa.

Regolamento

Art. 1 (Criteri provvisori per la redazione della relazione semestrale):

1) Le società con azioni quotate in borsa e gli altri soggetti tenuti agli obblighi di cui all'art. 4, primo comma, punto 4, sub art. 1, della legge 7 giugno 1974, n. 216, debbono provvedere, limitatamente all'esercizio in corso, alla redazione della relazione semestrale sull'andamento della gestione del primo semestre secondo quanto previsto dalla previgente normativa.

Art. 2 (Modalità e termini per la pubblicazione della relazione semestrale):

*1) La relazione semestrale delle società con azioni quotate in borsa deve essere resa pubblica entro quattro mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio, nei seguenti modi:
— deposito presso la sede sociale per la durata di tre mesi con l'obbligo di consegna di copia a chiunque ne faccia richiesta;
— invio di copie ai comitati direttivi degli agenti di cambio o alle commissioni per il listino di tutte le borse valori per la consegna a chiunque ne faccia richiesta.*

2) Dell'avvenuto adempimento di tali modalità deve essere data immediata notizia mediante avviso da pubblicarsi su almeno due quotidiani, di cui uno economico, a diffusione nazionale.

Possono essere acquistate soltanto azioni interamente liberate.

Addenda n. 3 art. 2446 C.C., primo comma:

«Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti. All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del Collegio Sindacale».

Addenda n. 4 art. 2401 C.C., primo comma:

«In caso di morte, di rinuncia o di decadenza di un sindaco scelto nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti o negli albi professionali a norma del secondo e del terzo comma dell'art. 2397, subentra il supplente iscritto nel ruolo o negli albi suddetti. Se si tratta di un altro sindaco, subentrano i supplenti in ordine di età.

I nuovi sindaci restano in carica fino alla prossima assemblea, la quale deve provvedere alla nomina dei sindaci effettivi e supplenti necessari per l'integrazione del Collegio. I nuovi nominati scadono insieme con quelli in carica».

Addenda n. 5 art. 2, sesto comma della legge 25 novembre 1983 n. 649:

«Nella relazione degli amministratori delle società soggette all'Imposta sul reddito delle persone giuridiche e in allegato alla dichiarazione dei redditi delle società stesse devono essere distintamente indicati:

- 1) l'ammontare complessivo delle riserve o altri fondi formati a decorrere dall'esercizio in corso all'entrata in vigore della presente legge con utili o proventi assoggettati all'Imposta sul reddito delle persone giuridiche;*
- 2) l'ammontare complessivo delle riserve o altri fondi di cui al terzo comma (3);*
- 3) l'ammontare complessivo delle riserve o altri fondi di cui al quarto comma (4);*
- 4) l'ammontare complessivo delle riserve o altri fondi di cui alla lett. a) del terzo comma;*
- 5) l'ammontare complessivo delle riserve e degli altri fondi di cui alla lett. b) del terzo comma».*

(3) Il terzo comma dell'art. 2 così recita:

«Se vengono distribuite somme prelevate da riserve o altri fondi formati "a decorrere" dall'esercizio in corso all'entrata in vigore della presente legge con utili o proventi non assoggettati all'Imposta sul reddito delle persone giuridiche, eccettuati: a) quelli che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito imponibile della società e b) quelli che in caso di distribuzione non concorrono a formare il reddito imponibile dei soci, l'Imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dalla società per l'esercizio nel quale ne è stata deliberata la distribuzione è aumentata, a titolo di conguaglio di un importo pari a nove sedicesimi del relativo ammontare diminuito della parte assegnata alle azioni di risparmio al portatore (omissis)».

(4) Il quarto comma dell'art. 2 così recita:

«Se vengono distribuite somme prelevate da riserve o altri fondi, diversi da quelli indicati alle lett. a) e b) del comma precedente, già esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso prima dell'entrata in vigore della presente legge o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso, l'Imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dalla società per l'esercizio nel quale ne è stata deliberata la distribuzione è aumentata, a titolo di conguaglio, di un importo pari al 15 per cento del relativo ammontare, diminuito della parte assegnata alle azioni di risparmio al portatore».

3. Il D.P.R. 31/3/75 n. 137

L'art. 2429-bis C.C. costituisce la base anche del contenuto della relazione per le società svolgenti particolari attività; il D.P.R. 137, però, stabilisce integrazioni specifiche per la relazione degli amministratori di alcune di tali società; in particolare:

1) l'art. 2 disciplina la relazione degli amministratori per le società di assicurazione con azioni quotate in borsa;

2) l'art. 6 integra il contenuto della relazione per le aziende e gli istituti di credito.

4. Contenuto della relazione degli amministratori per le società finanziarie

Le società denominate comunemente finanziarie, i cui titoli siano quotati in Borsa, devono in-

tegrare il contenuto della relazione degli amministratori di cui all'art. 2429-bis del C.C. con le specifiche indicazioni richieste dall'art. 2 del D.P.R. 31 marzo 1975 n. 137 che così dispone:

«Il bilancio delle società e degli enti di cui all'articolo 1 deve essere corredato da una relazione degli amministratori redatta ai sensi dell'articolo 2429-bis del codice civile. La relazione, oltre a quanto stabilito nell'articolo 2429-bis del codice civile, deve contenere (5):

a) l'elenco analitico delle partecipazioni, con l'indicazione per ciascuna, delle misura e del prezzo di carico delle operazioni effettuate e delle variazioni per quantità e valori intervenute rispetto al bilancio del precedente esercizio;

b) l'indicazione, per valori nominali complessivi, dei titoli di Stato o garantiti dallo Stato, dei titoli di istituti di credito speciali o a medio termine, dei titoli di altri enti pubblici e delle obbligazioni emesse da società private, suddividendo ogni categoria tra i titoli in fase di ammortamento o comunque con rimborso entro il quinquennio ed altri titoli. Le obbligazioni convertibili in

(5) L'art. 1 richiamato così statuisce:

«Conto dei profitti e delle perdite.

Il conto dei profitti e delle perdite delle società con azioni quotate in borsa e degli enti i cui titoli sono quotati in borsa, aventi per oggetto statutario esclusivo o principale o che abbiano svolto quali attività esclusiva o principali l'assunzione di partecipazioni in altre società, la compravendita, il possesso, la gestione o il collocamento di titoli pubblici o privati, deve indicare distintamente nel loro importo complessivo:

Nei profitti:

- 1) i dividendi delle partecipazioni in società controllate;
- 2) i dividendi delle partecipazioni in società collegate;
- 3) i dividendi delle altre partecipazioni;
- 4) gli interessi e gli altri proventi dei titoli a reddito fisso;
- 5) i proventi degli altri titoli;
- 6) gli interessi dei crediti verso società controllate;
- 7) gli interessi dei crediti verso società collegate;
- 8) gli interessi dei crediti verso banche;
- 9) gli interessi degli atti crediti;
- 10) i profitti derivanti da negoziazioni di titoli azionari in borsa, distinguendo tra le operazioni relative ad azioni di società controllate, ad azioni di società collegate e ad altre azioni nonché tra le operazioni per contanti e quelle a termine o di riporto e indicando separatamente i profitti derivanti dall'alienazione di titoli azionari figuranti in bilancio nei due esercizi precedenti;
- 11) i profitti derivanti da negoziazioni di titoli azionari non quotati in borsa, distinte come al numero precedente;
- 12) i profitti derivanti da negoziazioni di titoli a reddito fisso distinte come ai nn. 10 e 11;
- 13) i profitti derivanti da negoziazioni di altri titoli;
- 14) i profitti derivanti da negoziazioni di valute estere;
- 15) i profitti derivanti dall'alienazione di partecipazioni non rappresentate da titoli;
- 16) i profitti derivanti dall'alienazione di beni diversi dalle partecipazioni e dai titoli;
- 17) le commissioni per intermediazione in operazioni su titoli;
- 18) le commissioni per il collocamento di titoli per le eventuali garanzie relative;
- 19) le commissioni, sconti e compensi di ogni genere per altri servizi di carattere finanziario;
- 20) le sopravvenienze attive e i proventi diversi da quelli indicati nei numeri precedenti, da indicare distintamente in separato elenco.

Nelle perdite:

- 1) gli interessi e gli altri oneri su debiti obbligazionari;

2) le quote di ammortamento del disagio su emissione di obbligazioni;

3) gli interessi su debiti verso banche;

4) gli interessi su debiti verso società controllate;

5) gli interessi su debiti verso società collegate;

6) gli interessi su altri debiti;

7) le perdite derivanti da negoziazioni di titoli azionari quotati in borsa, distinguendo tra le operazioni relative ad azioni di società controllate, ad azioni di società collegate e ad altre azioni nonché tra le operazioni per contanti e quelle a termine o di riporto;

8) le perdite derivanti da negoziazioni di titoli non quotati in borsa, distinte come al numero precedente;

9) le perdite derivanti da negoziazioni di titoli a reddito fisso, distinte come ai nn. 7 e 8;

10) le perdite derivanti da negoziazioni di altri titoli;

11) le perdite derivanti da negoziazioni di divise estere;

12) le perdite su crediti, distinguendo tra crediti relativi a società controllate, crediti relativi a società collegate e altri crediti;

13) le minusvalenze risultanti da valutazioni di bilancio; relative a titoli, distinguendo tra titoli azionari, titoli obbligazionari e similari ed altri;

14) le minusvalenze risultanti da valutazioni di bilancio relative a beni diversi dai titoli;

15) gli accantonamenti al fondo di copertura del rischio di svalutazione dei titoli;

16) gli accantonamenti al fondo di copertura del rischio di svalutazione dei crediti;

17) le spese per prestazioni di servizi di carattere finanziario;

18) gli sconti e gli altri oneri finanziari;

19) le spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi;

20) le spese per prestazioni di altri servizi;

21) gli accantonamenti ai fondi di liquidazione e di previdenza;

22) le imposte con separata indicazione di quelle relative ai precedenti esercizi;

23) gli accantonamenti per oneri fiscali e altri oneri specifici;

24) gli ammortamenti per gruppi omogenei di beni;

25) le spese e le perdite diverse da quelle indicate nei numeri precedenti e le sopravvenienze passive.

Sono vietati i compensi di partite.

Se la società o l'ente svolge le attività indicate nel primo comma, quali attività principali ma non esclusive, il conto deve contenere anche le altre indicazioni previste nell'art. 2425-bis del C.C.».

S
P
E
C
I
A
L
E

azioni devono essere elencate analiticamente con le indicazioni di cui alla lettera a);

c) un prospetto di raffronto, per i titoli quotati, tra i valori di libro e i prezzi di compenso dell'ultimo trimestre dell'esercizio;

d) l'indicazione dei criteri adottati nel valutare i titoli non quotati e le partecipazioni in società controllate e collegate;

e) notizie sull'andamento delle partecipazioni più importanti e in particolare di quelle non quotate in borsa e di quelle acquistate nel corso dell'esercizio, fornendo nel caso di società controllate, italiane o estere, che svolgono l'attività del primo comma dell'articolo 1, le indicazioni di cui al presente decreto;

f) ragguagli sull'attività mobiliare, sull'attività di finanziamento e su quella valutaria, con specifica indicazione delle operazioni di maggiore interesse;

g) notizie sugli impegni registrati nel bilancio per operazioni su titoli e divise, stipulate nel corso dell'esercizio con scadenza successiva alla chiusura di esso;

h) chiarimenti in merito all'utilizzo dei fondi rischi per svalutazione di titoli, crediti e altri beni».

5. Contenuto della relazione degli amministratori per le società di assicurazione

Le società di assicurazione con azioni quotate in borsa devono predisporre la relazione degli amministratori al bilancio tenendo conto dei vincoli posti dall'art. 4 del D.P.R. 31 marzo 1975 n. 137 che così dispone:

«Relazione degli amministratori per le società di assicurazione.

La relazione degli amministratori per le società di assicurazione le cui azioni sono quotate in borsa deve contenere, oltre a quanto stabilito nell'art. 2429-bis del C.C. e nel precedente art. 2, in quanto applicabili, specifiche indicazioni relative ai singoli rami nei quali è esercitata l'attività assicurativa, alle operazioni di capitalizzazione e alla determinazione delle riserve tecniche nei rami vita e capitalizzazione (riserve matematiche) e rami danni (riserve premi e sinistri)».

6. Contenuto della relazione degli amministratori per le aziende di credito

Il contenuto per le aziende in oggetto i cui titoli sono quotati in borsa è disciplinato dall'art. 6 del D.P.R. 31 marzo 1975 n. 137 che così recita:

«Relazione degli amministratori per le aziende ed Istituti di credito.

La relazione degli amministratori per le aziende e gli Istituti di credito di cui al precedente art. 5 deve contenere, oltre a quanto stabilito nell'art. 2429-bis del C.C. e nel presente art. 2 in quanto applicabili, specifiche indicazioni relative ai singoli rami nei quali è esercitata l'attività aziendale, ai criteri seguiti per la valutazione del portafoglio dei titoli e alle operazioni di riporto su titoli (6)».

7. La IV direttiva CEE

Come abbiamo osservato, la IV Direttiva CEE, nello stabilire la disciplina dei conti annuali delle società di capitali, all'art. 2, par. 1, statuisce che «I conti annuali comprendono lo stato patrimoniale, il conto profitti e perdite e l'allegato. Questi documenti formano un tutto inscindibile».

La Direttiva prevede, oltre all'allegato, una relazione sulla gestione. Il contenuto dell'allegato è indicato, di massima, all'art. 43, integrato da numerosi altri richiami in altri articoli della Direttiva; quello della relazione sulla gestione è stabilito, invece, all'art. 46.

L'art. 43 così recita:

«1. L'allegato deve contenere, oltre alle indicazioni prescritte dalle altre disposizioni della presente direttiva, le indicazioni concernenti:

1) i metodi di valutazione applicati alle diverse voci dei conti annuali nonché i metodi di calcolo delle rettifiche di valore utilizzati. Per gli elementi contenuti nei conti annuali che sono o che erano all'origine espressi in valuta straniera devono essere indicate le basi di conversione utilizzate per la loro espressione in moneta locale;

2) il nome e la sede delle imprese nelle quali la società possiede, direttamente o tramite una persona che agisce a suo nome, ma per conto della società, almeno una percentuale del capitale che non può essere fissata dagli Stati membri a più del 20 per cento, con indicazione della frazione del capitale posseduto nonché dell'importo del patrimonio netto e di quello dell'utile o della perdita dell'ultimo esercizio dell'impresa interessata per la quale i conti siano stati chiusi. Tali informazioni possono essere omesse se sono soltanto di interesse trascurabile rispetto all'obiettivo dell'art. 2, paragrafo 3. L'indicazione del patrimonio netto e dell'utile o della perdita può anche essere omessa qualora l'impresa interessata non pubblici il suo stato patrimoniale e se la società possiede direttamente o indirettamente meno del 50 per cento del capitale di tale impresa;

3) il numero e il valore nominale o, in mancanza di valore nominale, la parità delle azioni sottoscritte durante l'esercizio, entro i limiti di un capitale autorizzato, salvo le disposizioni relative all'importo di tale capitale di cui all'art. 2, paragrafo 1 lettera e), della direttiva 68/151/CEE, e all'art. 2, lettera c), della direttiva 77/91/CEE;

4) quando esistono più categorie di azioni, il numero e il valore nominale o, in mancanza di valore nominale, la parità contabile di ciascuna di esse;

(6) L'art. 5 così recita:

«Conto dei profitti e delle perdite delle aziende ed Istituti di credito.

Le forme tecniche dei bilanci delle aziende e degli Istituti di credito, relativamente ai quali ricorrono le condizioni previste dall'art. 3, lett. a) sub art. 1 della legge 7 giugno 1974, n. 216, debbono essere stabilite, a norma dell'art. 32 del R.D.L. 12 marzo 1936, n. 375, tenendo conto delle disposizioni di cui all'art. 2425-bis del C.C. ed all'art. 1 del presente decreto.

Le deliberazioni del Comitato interministeriale per il credito ed il risparmio in applicazione della disposizione del comma precedente e le relative istruzioni della Banca d'Italia debbono essere adottate entro sei mesi dall'entrata in vigore del presente decreto».

5) l'esistenza di azioni di godimento, di obbligazioni convertibili in azioni e di titoli o diritti analoghi, con indicazione del loro numero e dei diritti che essi conferiscono;

6) l'importo dei debiti della società la cui durata residua è superiore a cinque anni, nonché l'importo di tutti i debiti della società coperti da garanzie reali costituite dalla società, con l'indicazione della loro natura e forma. Queste indicazioni devono essere specificate separatamente per ciascuna voce relativa ai debiti, come previsto negli schemi degli artt. 9 e 10;

7) l'importo complessivo degli impegni finanziari che non figurano nello stato patrimoniale se la relativa indicazione è utile per valutare la situazione finanziaria. Gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza, nonché gli impegni nei riguardi di imprese collegate devono essere menzionate in modo distinto;

8) la ripartizione dell'importo netto del volume d'affari ai sensi dell'art. 28 secondo categorie di attività e secondo i mercati geografici, qualora, in base all'organizzazione di vendita dei prodotti e di prestazione di servizi corrispondenti all'attività ordinaria della società, tali categorie e mercati presentino tra loro differenze notevoli;

9) il numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio, ripartito per categorie, nonché le spese per il personale che si riferiscono all'esercizio — se non sono iscritte separatamente nel conto profitti e perdite — ripartite secondo quanto è previsto dall'art. 23, punto 6;

10) la proporzione in cui il calcolo dell'utile o della perdita di esercizio è stato influenzato da una valutazione delle voci effettuata, in deroga ai principi degli artt. 31 e da 34 a 42, durante l'esercizio o un esercizio precedente per poter ottenere sgravi fiscali. Qualora tale valutazione incida in modo apprezzabile sul futuro onere fiscale, devono essere fornite indicazioni in merito;

11) la differenza fra l'onere fiscale imputato all'esercizio e agli esercizi precedenti e l'onere fiscale già pagato e da pagare per tali esercizi, nella misura in cui la differenza è apprezzabile in relazione al futuro onere fiscale. Tale importo può anche essere indicato in modo cumulato nello stato patrimoniale, in una voce specifica dal titolo corrispondente;

12) l'importo delle retribuzioni corrisposte per l'esercizio, a motivo delle loro funzioni, ai membri degli organi di amministrazione, direzione o vigilanza, nonché gli impegni sorti o assunti in materia di trattamento di quiescenza nei confronti dei membri degli organi summenzionati che abbiano cessato le loro funzioni. Tali informazioni devono essere fornite globalmente per ciascuna categoria;

13) l'importo delle anticipazioni e dei crediti concessi ai membri di organi di amministrazione, direzione o vigilanza, precisando il saggio d'interesse, le condizioni essenziali e gli importi eventualmente rimborsati, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie prestate.

Tali informazioni devono essere fornite globalmente per ciascuna categoria.

2. Fino ad ulteriore coordinamento, gli Stati membri possono non applicare il paragrafo 2, punto 2 alle società di partecipazione finanziaria ai sensi dell'art. 5, paragrafo 5.

L'art. 46 così dispone:

«1. La relazione sulla gestione deve contenere alme-

no un fedele resoconto dell'andamento degli affari e della situazione della società.

2. Tale relazione deve anche contenere indicazioni concernenti:

a) i fatti di rilievo sopravvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

b) l'evoluzione prevedibile della società;

c) le attività in materia di ricerca e di sviluppo;

d) per quanto riguarda gli acquisti di azioni proprie, le indicazioni di cui all'art. 22, paragrafo 2, della direttiva 77/91/CEE».

L'articolo 51 menziona la relazione delle persone incaricate del controllo dei costi annuali e così recita:

«1.a) Le società devono far controllare i loro conti annuali da una o più persone abilitate ai sensi della legge nazionale alla revisione dei conti.

b) La persona o le persone incaricate della revisione dei conti devono altresì controllare che la relazione sulla gestione concordi con i conti annuali di esercizio.

2. Gli Stati membri possono esentare dall'obbligo previsto al paragrafo 1 le società di cui all'art. 11. L'art. 12 è applicabile.

3. Nell'ipotesi di cui al paragrafo 2 gli Stati membri introducono nella loro legislazione adeguate sanzioni nel caso in cui i conti annuali o la relazione sulla gestione delle società in questione non siano redatti conformemente alla presente direttiva.

8. La nota integrativa e la relazione sulla gestione nello Schema di legge per l'armonizzazione del C.C. alla IV Direttiva

Il contenuto della nota integrativa, previsto al nuovo articolo 2427 del C.C., proposto dalla Commissione per l'attuazione delle Direttive, risulta così specificato:

«Contenuto della nota integrativa.

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

1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;

2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni esistenti all'inizio dell'esercizio; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;

3) la composizione delle voci costi di impianto e ampliamento e costi di ricerca, di sviluppo e propaganda;

4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, le utilizzazioni e gli accantonamenti;

5) l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interpo-

sta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;

6) separatamente per ciascuna voce l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specificazione della natura delle garanzie;

7) la composizione delle voci ratei e risconti attivi e ratei e risconti passivi e della voce altri accantonamenti dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;

8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;

9) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale; le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria della società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche qualora tale ripartizione sia significativa;

11) l'ammontare dei proventi da partecipazioni, di cui all'articolo 2425 n. 15, diversi dai dividendi;

12) la suddivisione degli interessi e altri oneri finanziari di cui all'articolo 2425 n. 17, relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;

13) la composizione delle voci proventi straordinari e oneri straordinari del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile;

14) la composizione delle voci nn. 24 e 25 dell'art. 2425 indicando le ragioni della scelta effettuata;

15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categorie;

16) l'ammontare dei compensi degli amministratori e dei sindaci relativi all'esercizio, cumulativamente per ciascuna categoria;

17) il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio;

18) le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono».

Il proposto art. 2428 indica, invece, il contenuto della relazione sulla gestione e così dispone:

«Relazione sulla gestione.

1. Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori sulla situazione della società e sull'andamento della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti.

2. Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

1) le attività di ricerca e di sviluppo;

2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti, e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fidu-

ciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;

4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;

5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

6) l'evoluzione prevedibile della gestione.

3. Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori della società con azioni quotate in borsa devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con apposito regolamento da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto».

9. Il contenuto della relazione per i principali contabili

Come è noto, i principi contabili pongono vincoli al redattore del bilancio, pur non essendo imposto da una specifica norma, il rispetto dei principi contabili è reso cogente dalla CONSOB per la formazione e la certificazione dei bilanci delle società quotate in Borsa.

Poiché i principi contabili pongono regole tanto per la rilevazione e la valutazione delle voci di bilancio, quanto per la «menzione» delle principali informazioni relative a tali voci, informazioni che devono essere fornite nella relazione degli amministratori o nelle note al bilancio, è utile riportare i contenuti di tali menzioni.

Ci riferiamo ai fondamentali documenti emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dell'IASC (7).

Nell'espone le indicazioni contenute nei principi contabili si è seguito un ordine logico semplice: dopo avere indicato i contenuti generali delle menzioni che i bilanci devono offrire, si sono analizzate quelle relative a singoli beni ed a singoli problemi, presentando vicini i principi che si riferiscono agli stessi beni o problemi.

10. CNDC - Documento n. 2 - Il contenuto generale delle note al bilancio

Dopo aver affermato che:

«L'attendibilità del bilancio d'esercizio non dipende soltanto dalla determinazione degli ammontari (dei

(7) I principi del CNDC sono pubblicati dall'Editore Giuffrè di Milano, quelli dell'IASC dall'IREO di Venezia (pubblicazione curata da G. TOMASIN).

valori) in esso esposti secondo i corretti principi applicati con costanza nel tempo e pertanto dalla qualità dei medesimi; essa dipende anche da un'adeguata informativa, essenziale per comprendere e valutare sia la situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa in funzionamento che il risultato economico conseguito, determinati in conformità e con i limiti dei predetti principi contabili. Tale informativa riguarda principalmente sia i criteri in base ai quali sono determinati, classificati ed in generale esposti gli ammontari (i valori) di bilancio che i fatti ed eventi significativi ai fini del bilancio stesso. Dell'informativa tramite lo schema del bilancio e delle classificazioni generali si è detto nelle apposite sezioni di questo documento.

In questa sezione ci si riferisce all'informativa fornita principalmente tramite le note esplicative del bilancio e/o (in minor misura) in conti d'ordine e sottoconti, che trova sempre il limite nel concetto di significatività o rilevanza. Va ribadito in questa sede che i conti d'ordine non sono spesso da sé intelleggibili e richiedono ulteriori informazioni nelle note esplicative».

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti indica come segue il generale contenuto delle note al bilancio:

«Le informazioni che devono essere poste in evidenza in bilancio, soprattutto nelle note esplicative e/o (in minor misura) in conti d'ordine e sottoconti ove applicabile, verranno trattate nei documenti relativi alle singole poste di bilancio. Qui di seguito vengono riportate a titolo esemplificativo alcune principali informazioni:

- la natura dell'attività dell'impresa;
- i criteri di valutazione ed in genere i principi contabili a cui il bilancio d'esercizio è informato ed il loro eventuale cambiamento. Il bilancio di esercizio deve indicare in note separate collegate alle singole poste di bilancio o in una nota riassuntiva i principi contabili, ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione, che hanno un effetto significativo nella determinazione della situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa, sul risultato economico conseguito, sui suoi componenti positivi e negativi e sui risultati intermedi. L'informazione deve chiarire i principi (8) relativi al riconoscimento del profitto ed alla imputazione di costi nell'esercizio corrente oppure la sospensione a quelli futuri. In particolare, l'informazione si riferisce alla scelta tra corretti principi alternativi esistenti, ovvero ai corretti principi peculiari del settore in cui l'impresa opera. Esempi di principi contabili che debbono essere posti in evidenza sono: i criteri di valutazione delle immobilizzazioni tecniche ed immateriali ed il metodo del loro ammortamento, i criteri di valutazione delle giacenze di magazzino, il principio di riconoscimento del profitto nel caso di commesse a lungo termine, il trattamento contabile delle spese di manutenzione e riparazione, le procedure di consolidamento, la determinazione dello stanziamento per imposte dell'esercizio e del fondo, ecc.

L'evidenziazione dei principi contabili non deve duplicare informazioni già fornite in altre parti del bilancio tramite sottoconti, ecc., sempreché essa sia da sola intelleggibile.

La natura, le ragioni e gli effetti del cambiamento dei principi contabili devono anch'essi essere evidenziati.

(8) I principi contabili includono anche i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione.

Sul cambiamento dei principi contabili verrà predisposto un apposito documento:

- i vincoli e le restrizioni esistenti nella disponibilità delle attività sociali (conti bancari vincolati, crediti dati a garanzia, ipoteche su immobili, privilegi sul macchinario, ecc.) o nella disponibilità dei conti di capitale (riserve statutarie, ecc.);

- le garanzie prestate e ricevute;
- informazioni sui debiti a lungo termine (interesse, durata, piano di rimborso, garanzie fornite, ecc.);
- le attività e passività potenziali. Ci si riferisce ad attività e passività connesse ad eventi il cui concretizzarsi o meno non può essere ragionevolmente previsto per la registrazione nei conti di bilancio, ma il cui eventuale concretizzarsi potrebbe comportare un effetto significativo sulla situazione patrimoniale-finanziaria dell'impresa o sul risultato economico conseguito (cause in corso, ecc.);

- rapporti con controllate, collegate ed altre consociate (come definite in precedenza);

- l'eventuale gruppo aziendale di appartenenza;
- le operazioni ed i conti con consociate e collegate (acquisti, vendite, prestiti, servizi resi e ricevuti, garanzie, ecc.). Anche nel caso in cui non vi siano operazioni specifiche, o esse siano di ammontare poco rilevante, potrebbe rendersi necessario porre in evidenza significativi legami con consociate, quale ad esempio quelli tramite comune proprietà o direzione. Ciò potrebbe essere importante ad esempio per la comprensibilità del bilancio di un'impresa nel caso in cui chi esercita il controllo sulla medesima sia nella posizione di determinare non solo i volumi ed i termini delle operazioni, ma anche di non effettuarle. La problematica relativa ai rapporti con consociate verrà trattata in un documento successivo;

- le operazioni con dirigenti, amministratori e soci;
- elementi di rischio potenziale come le attività e passività in moneta estera, una rilevante quantità di crediti dovuti da pochi clienti (elevata concentrazione dei crediti), ecc.;

- l'andamento stagionale delle vendite nel caso in cui il conto economico sia relativo ad un periodo inferiore all'anno;

- gli impegni rilevanti assunti dall'impresa, rispetto alla sua situazione patrimoniale-finanziaria (impegni rilevanti per acquisto di immobilizzazioni tecniche che richiederanno nuovi finanziamenti o che hanno effetto significativo sulla liquidità dell'impresa, ecc.);

- gli eventi (fatti di gestione) significativi verificatisi successivamente alla data di riferimento dello stato patrimoniale, come verranno definiti dall'apposito documento. Tali eventi si possono distinguere in due grandi categorie:

a) eventi che forniscono ulteriore evidenza di condizioni che

- 1) esistevano alla data di riferimento del bilancio e
- 2) hanno effetto sul procedimento di stima che coinvolge la preparazione del bilancio d'esercizio.

Tali informazioni disponibili prima del completamento del bilancio d'esercizio devono essere considerate dai loro compilatori nella determinazione dei valori esposti nel bilancio stesso;

b) eventi che forniscono evidenza di condizioni che non esistevano alla data di riferimento del bilancio. I più significativi di tali eventi devono essere esposti nelle note al bilancio:

- spiegazione dei componenti straordinari;
- descrizione della situazione fiscale dell'impresa;
- dettagli che non vengono forniti in sottoconti, come ad esempio i fondi ammortamento;
- spiegazione delle ragioni che determinano la classificazione di una posta in modo atipico per il settore con cui l'impresa opera;
- spiegazione dei conti d'ordine.

Nel caso vengano presentati i bilanci di due esercizi, le note esplicative debbono riferirsi ad entrambi».

Il CNDC precisa infine che, mentre le note al bilancio, delle quali si è appena indicato il contenuto, formano parte integrante del bilancio:

«2) La relazione degli amministratori accompagna il bilancio d'esercizio ed è parte del rapporto annuale agli azionisti ma non costituisce parte integrante del bilancio d'esercizio. La relazione degli amministratori può includere infatti anche valutazioni prospettiche o la gestione del passato, che sono al di fuori delle finalità del bilancio d'esercizio».

11. IASC - Principio n. 5 - Le indicazioni circa «le informazioni che i bilanci devono fornire»

In questo Principio l'IASC indica il contenuto minimale del contenuto economico e dello stato patrimoniale. Specifica inoltre che:

«6. Devono essere fornite tutte le informazioni di rilievo che sono necessarie per rendere i bilanci chiari e comprensibili.

7. Devono essere indicati la denominazione dell'impresa, lo Stato nel quale è iscritta, la data alla quale lo stato patrimoniale e l'esercizio al quale il conto economico si riferiscono. Una breve descrizione della natura e delle attività dell'impresa, la forma legale della stessa e la moneta di conto usata nei bilanci devono essere indicate se non risultano già evidenziate.

8. I valori e le classificazioni delle voci devono essere integrati da informazioni aggiuntive se ciò è necessario al fine di rendere chiaro il loro significato. Gli elementi significativi non possono essere né raggruppati né compensati con altri, senza che ciò formi oggetto di una separata identificazione.

9. I bilanci devono indicare i corrispondenti importi del precedente esercizio».

12. IASC - Principio n. 1 - Le menzioni relative alle «politiche contabili»

Si denominano convenzioni, o postulati, contabili le condizioni necessitanti per la preparazione del bilancio d'esercizio. Non sono oggetto di dimostrazione in quanto autoevidenti.

Nell'IAS n. 1 ad esempio sono indicate tre convenzioni:

«Le seguenti sono riconosciute dall'IASC come convenzioni contabili fondamentali.

a) *Continuità della gestione* ("going concern"). L'impresa è di norma considerata come una enti-

tà destinata a perdurare, cioè destinata a continuare la propria attività nel futuro prevedibile. Si suppone che l'impresa non abbia né l'intenzione né la necessità di essere messa in liquidazione o di ridurre sensibilmente le dimensioni dell'attività.

b) *Costanza*. Si suppone che le politiche contabili non vengano modificate da un esercizio all'altro.

c) *Competenza*. I ricavi ed i costi sono contabilizzati secondo il principio di competenza e cioè considerati nel periodo in cui sono prodotti o sostenuti (a prescindere dal fatto che somme di danaro siano incassate o pagate) e comprese nel bilancio dell'esercizio al quale si riferiscono. (I problemi concernenti il collegamento dei costi con i ricavi secondo il principio di competenza non sono trattati nel presente documento)».

Le politiche contabili, invece, comprendono le fondamentali decisioni e procedure assunte ed applicate nella formazione del bilancio. Sempre l'IAS n. 1 individua tre scelte preliminari alla formazione di politiche contabili.

«Tre considerazioni debbono presiedere alla scelta ed all'applicazione da parte degli amministratori delle politiche contabili adatte ed alla preparazione del bilancio:

a) *Prudenza*. Molte operazioni comportano necessariamente delle incertezze. Di questo deve essere tenuto conto esercitando la prudenza nella preparazione del bilancio. La prudenza non giustifica comunque la creazione di riserve latenti ed occulte.

b) *Preminenza della sostanza sulla forma*. Le operazioni e gli altri accadimenti devono essere contabilizzati e presentati tenendo conto della loro natura sostanziale e non soltanto della loro forma giuridica.

c) *Rilevanza*. Il bilancio deve rendere palesi tutte le voci la cui importanza è tale da influenzare le valutazioni o le decisioni».

Dopo aver analizzato il contenuto delle convenzioni e delle politiche contabili, l'IASC evidenzia le menzioni che di esse occorre offrire affinché il bilancio possa essere correttamente interpretato:

«18. Il bilancio deve contenere una chiara e concisa indicazione di tutte le importanti politiche contabili che sono state applicate.

19. L'indicazione delle importanti politiche contabili applicate deve costituire parte integrante del bilancio. L'indicazione di tali politiche deve di massima essere raggruppata in un unico luogo.

20. Il trattamento erroneo o inadeguato delle voci nello stato patrimoniale, nel conto economico o conto dei profitti e delle perdite o in altri documenti, non è sanato né dall'indicazione delle politiche contabili applicate né dalle note o da altre indicazioni esplicative.

21. Il bilancio deve mostrare anche i corrispondenti importi del precedente esercizio.

22. Una variazione di una politica contabile che ab-

bia un effetto rilevante nell'esercizio in esame ovvero possa avere un effetto rilevante in esercizi futuri deve essere indicato, assieme ai motivi adottati. Gli effetti della variazione, se rilevanti, devono essere indicati e quantificati (ved. Princ. Cont. Intern. n. 8)».

13. I principi direttivi dell'OCSE in materia di pubblicazione di informazioni

L'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha così sintetizzato i principi che dovrebbero orientare l'amministratore nella pubblicazione del bilancio di esercizio:

«Le imprese dovranno, tenuto conto della loro natura, della loro dimensione relativa nel contesto economico delle operazioni effettuate, delle esigenze del segreto degli affari, come pure degli oneri, pubblicare, in una forma adatta a meglio informare il pubblico, un insieme sufficiente di dati sulla struttura, le attività e le politiche dell'impresa nel suo insieme al fine di completare, nella misura in cui ciò sia necessario a tale effetto, le informazioni che devono essere divulgate in conformità alla legislazione nazionale dei diversi paesi ove esse operano. A tale fine esse dovranno pubblicare periodicamente in un lasso di tempo ragionevole, ed almeno una volta l'anno, bilanci ed altre informazioni pertinenti sull'insieme dell'impresa, concernenti in particolare:

i) la struttura dell'impresa, con l'indicazione della denominazione e della localizzazione della società controllante, delle principali società controllate, dell'importanza delle sue partecipazioni, dirette o indirette in queste società controllate, comprese le partecipazioni incrociate fra di loro;

ii) le zone geografiche ove esse operano e le principali attività che la società controllante e le principali società controllate esercitano;

iii) i risultati della gestione e le vendite suddivisi per zone geografiche come pure le vendite nei principali settori di attività per l'insieme dell'impresa;

iv) i nuovi investimenti importanti, suddivisi per zone geografiche e, se ciò è realizzabile, per principali settori di attività per l'insieme dell'impresa;

v) un prospetto delle fonti e degli usi dei fondi per l'impresa nel suo insieme;

vi) il numero medio di dipendenti in ciascuna zona geografica;

vii) le spese di ricerca e di sviluppo per l'insieme dell'impresa;

viii) le politiche seguite in materia di prezzi di cessione interna;

ix) i metodi contabili, compresi i metodi usati in materia di consolidamento, applicati nella predisposizione delle informazioni pubblicate».

14. IASC - Principio n. 8 - Le menzioni relative alle «variazioni delle politiche contabili»

Mentre le menzioni relative alle politiche contabili adottate sono indicate nel Principio n. 1, nel Principio n. 8 si specifica che:

«2. Se si verifica che la variazione di una politica contabile ha un effetto di rilievo nell'esercizio in esame, ovvero può avere un effetto di rilievo in esercizi successivi

vi, l'effetto della variazione deve essere menzionato e quantificato e devono altresì essere indicati i motivi della variazione (ved. il Principio Contabile Internazionale n. 1: Pubblicità delle politiche contabili).

22. La variazione di una stima contabile può essere considerata come componente dell'utile attribuibile all'attività ordinaria dell'impresa:

a) nell'esercizio in cui la variazione viene applicata, se la variazione riguarda solo questo esercizio, o

b) nell'esercizio in cui la variazione viene applicata e negli esercizi successivi se la variazione ha effetti anche in questi ultimi.

La revisione di una stima riguardante un elemento che è stato considerato come straordinario deve essere considerata essa stessa come elemento straordinario.

23. Se si è verificata una variazione di una stima contabile che ha un effetto di rilievo nell'esercizio in esame, o che può avere un effetto di rilievo in esercizi successivi, l'effetto di tale variazione deve essere menzionato e quantificato».

15. CNDC - Documento n. 5 - Le menzioni relative ai «fondi liquidi e scoperti bancari»

I principi di rilevazione e di valutazione dei valori esprimibili fondi liquidi e scoperti bancari sono così indicati nel Documento n. 5 del CNDC:

«Principi di rilevazione.

1. I fondi e gli scoperti bancari devono essere costituiti rispettivamente da fondi realmente esistenti e da ammontari realmente dovuti alle banche.

Pertanto, il sistema contabile-amministrativo, ivi compreso il sistema di controllo interno, deve essere affidabile e necessita di appositi strumenti amministrativi atti a far rilevare al compilatore del bilancio i saldi reali (B.I.).

2. I saldi dei conti bancari devono tener conto di tutti gli assegni e bonifici emessi alla data di chiusura dell'esercizio e, se di ammontare significativo, degli incassi effettuati dalle banche ed accreditati nei conti prima della chiusura dell'esercizio anche se le contabili bancarie sono pervenute nell'esercizio successivo (B.II.).».

«Principi di valutazione.

1. Le giacenze o conti di cassa in lire vanno valutati al valore nominale (E).

2. I conti bancari attivi costituiscono crediti verso banche e vanno valutati secondo il principio generale di valutazione dei crediti che è il valore netto di realizzo presunto cioè stimato (E).

3. I debiti verso banche a breve (scoperti bancari) vanno esposti in bilancio al valore nominale (E)».

Così sono indicate le informazioni da esporre nelle note al bilancio:

«6. Le principali informazioni da fornire nelle note al bilancio sono (F):

a) natura dei fondi liquidi vincolati e durata del vincolo;

b) eventuali garanzie (garanzie di firma e/o beni) fornite o ricevute da terzi per i fidi bancari ottenuti;

c) conti cassa o conti bancari attivi all'estero che non

possono essere trasferiti in Italia a causa di restrizioni valutarie del paese estero o per altre cause;

d) preferibilmente l'ammontare dei fidi disponibili ed il tasso medio dell'interesse passivo sostenuto nell'esercizio per scoperti bancari, come definiti in questo documento;

e) ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del valore dei conti cassa e conti bancari attivi e passivi».

16. CNDC - Documento n. 6 - Le menzioni relative ai «crediti»

Nel Documento n. 6, il CNDC pone i principi di classificazione, rilevazione e valutazione dei crediti, specificando altresì il problema dell'attualizzazione dei crediti di natura commerciale con scadenza oltre i 12 mesi per i quali è necessario evidenziare l'interesse finanziario incluso nel credito.

Il contenuto delle indicazioni che l'amministratore deve offrire nelle note al bilancio sono così compendiate:

«Le note al bilancio devono fornire, quando applicabili, le seguenti informazioni sui crediti:

a) Crediti verso consociate, soci ed altre parti correlate all'impresa: informazioni su tali conti.

b) Il principio di valutazione dei crediti ed i criteri di determinazione del fondo svalutazione crediti.

c) I crediti relativi a commesse a lungo termine ed il loro modo di determinazione.

d) Per i crediti incassabili oltre l'anno, se di ammontare rilevante, il tasso d'interesse e le scadenze.

e) Per i crediti infruttiferi attualizzati, se di ammontare significativo, il tasso di attualizzazione e l'ammontare nominale del credito.

f) Per i crediti per i quali permane un'obbligazione di regresso: 1) l'importo dei crediti ceduti e non ancora incassati alla data di bilancio, se rilevante, anche se già indicato nei conti d'ordine; 2) la natura dell'operazione; 3) il metodo di riconoscimento degli interessi attivi e passivi relativi.

g) Importi rilevanti di crediti che soggiacciono a forme di vincolo (ad esempio a garanzia di propri creditori), se il fatto non trova già indicazione nei prospetti di bilancio.

h) Il metodo con cui viene accreditato al conto economico l'interesse non maturato esposto a riduzione del valore nominale dei crediti.

i) La concentrazione di crediti in uno o pochi clienti ed ogni alta posizione di rischio significativa.

l) Ammontari di crediti per i quali sono state modificate le condizioni di pagamento ed il relativo effetto sul conto economico, se significativo.

m) Ammontari significativi di crediti in moneta estera.

n) Ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del valore dei crediti in bilancio».

17. CNDC - Documento n. 3 - Le menzioni relative alle «giacenze di magazzino»

Il Documento n. 3 del CNDC specifica i princi-

pi ed i criteri di classificazione, valutazione ed esposizione in bilancio delle giacenze di magazzino.

«Principi di valutazione - Principio generale.

Le giacenze di magazzino devono essere valutate al minore tra costo storico e mercato. Tale principio si applica a tutte le voci di magazzino (D. II b).

Definizioni di costo e metodi di determinazione:

1) Il costo è di acquisto per i prodotti acquistati per la rivendita e per i materiali diretti e indiretti — essi pure acquistati — da destinare successivamente alla trasformazione ovvero di fabbricazione per i prodotti trasformati ed i prodotti in corso di trasformazione industriale (D. III b).

2) Per costo di acquisto si intende il prezzo effettivo d'acquisto più gli oneri accessori al netto degli sconti commerciali. Per costo di fabbricazione si intende il costo di acquisto, come precedentemente definito, più le pure spese industriali di produzione o di trasformazione. Esso include tutti i costi diretti (materiale e mano d'opera) ed i costi indiretti (spese generali di produzione) (D. III c).

...(omissis)...

«Definizione di mercato e metodi di determinazione.

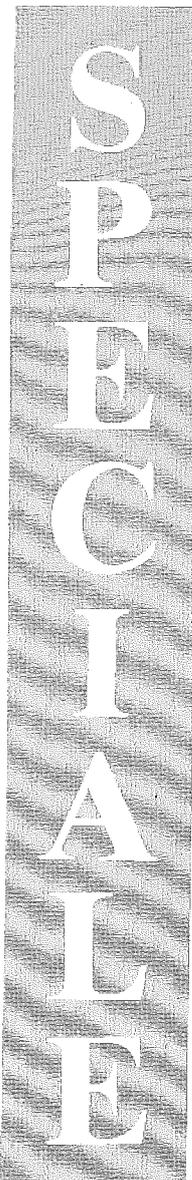
1) Il valore di mercato da applicarsi alle varie classi di giacenze di magazzino è come regola generale il seguente (D. VI b 7):

Classi di giacenze	Regola generale del concetto di mercato
Materie prime, sussidiarie e semilavorati (parti o componenti) d'acquisto e che partecipano alla fabbricazione dei prodotti finiti	Costo di sostituzione
Semilavorati (parti o componenti di produzione)	Valore netto di realizzo (come definito per tali materiali)
Prodotti in corso di lavorazione Prodotti finiti	Valore netto di realizzo
Merci ed altre giacenze destinate alla vendita	
Salvo le deroghe indicate nei successivi punti 4, 5, 6 e 7	

La nozione di valore di mercato è così specificata:

«b.2. Il valore netto di realizzo rappresenta il prezzo di vendita nel corso della normale gestione (ossia di un'impresa in funzionamento), al netto dei costi di completamento e delle spese dirette di vendita che possono ragionevolmente prevedersi. I costi di completamento e le spese dirette di vendita, quali le provvigioni, trasporto, imballaggio ecc. si deducono ai fini della determinazione del valore netto di realizzo. Le altre spese di vendita, le spese di pubblicità, le spese generali e amministrative non si deducono in quanto esse non sono direttamente attribuibili alla vendita di specifici prodotti o merci e sono sostenute per lo svolgimento della normale attività dell'impresa; pertanto, esse rappresentano spese di periodo da addebitare direttamente a conto economico.

A chiarimento di quanto detto nel paragrafo precedente, il valore netto di realizzo di materie prime e sussidiarie, di semilavorati acquistati o fabbricati destinati alla produzione e dei prodotti in corso di lavorazione



è rappresentato dal valore netto di realizzo del relativo prodotto finito dopo aver dedotto i costi di completamento.

b.3. Il costo di sostituzione rappresenta il costo con il quale in normali condizioni di gestione una determinata voce in magazzino può essere riacquistata o riprodotta.

Il costo di sostituzione dei materiali e dei prodotti acquistati si determina sulla base dell'acquisto di quantità normali effettuato in normali circostanze. Nel caso di prodotti manifatturati, il costo di sostituzione rappresenta il costo di riproduzione e si determina assumendo che il prodotto venga ottenuto con un simile processo produttivo in quantità normali».

Relativamente ai criteri di valutazione e di rappresentazione, il Documento n. 3 così indica le «principali informazioni» da fornire nelle note al bilancio:

«E. III. a) Il principio generale di valutazione (minore tra costo e mercato).

E. III. b) Il metodo di costo adottato (medio ponderato, FIFO, LIFO). Nel caso il metodo di costo adottato sia il LIFO, anche la metodologia seguita per valutare gli incrementi ed i decrementi di quantità verificatisi nell'esercizio.

E. III. c) L'eventuale cambiamento dei metodi, le ragioni del medesimo ed il relativo effetto sul conto economico nonché il metodo di contabilizzazione. Inoltre, gli eventuali rilevanti cambiamenti nella classificazione delle voci.

E. III. d) Qualsiasi gravame (ad esempio, pegno, patto di riservato dominio, ecc.) relativo alle giacenze di magazzino.

E. III. e) Le seguenti ulteriori informazioni nel caso venga adottato il costo LIFO:

— il valore delle giacenze di magazzino al minore tra costi correnti (o ad essi similari tipo costi FIFO) alla data di bilancio e mercato (D. IV. d 2).

— L'effetto, se significativo sul risultato dell'esercizio, conseguente all'esistenza alla fine dell'esercizio di quantità inferiori a quelle dell'inizio dell'esercizio. Tali riduzioni di quantità, infatti, in fase di prezzi crescenti si concretizzano nell'accredito al conto economico di costi molto anziani (D. IV. d 3).

E. III. f) Gli eventuali interessi inclusi nei costi di voci che richiedono un processo d'invecchiamento pluriennale in quanto relativi a finanziamenti chiaramente assunti a fronte di tali voci (Nota 28 del D. III. m).

E. III. g) Le perdite di ammontare rilevante derivanti da ordini confermati di acquisto o di vendita che devono essere riconosciute nell'esercizio in cui sono note. Tale nota non è necessaria se le perdite sono identificate chiaramente nel corpo del conto economico.

E. III. h) Informazione facoltativa.

L'ammontare, se rilevante, della svalutazione apportata per effetto del mercato».

18. IASC - Principio n. 2 - Le menzioni relative alle «rimanenze»

Dopo avere specificato i criteri di valutazione delle rimanenze di magazzino, che sostanzialmente corrispondono a quelli evidenziati dal CNDC nel

Documento n. 3, l'IASC così esplicita le menzioni che l'amministratore deve attuare:

«Presentazione in bilancio.

32. Nel calcolo dell'utile o della perdita dell'esercizio deve tenersi conto dell'importo dei beni venduti o utilizzati (a meno che non siano imputati ad altre voci dell'attivo) e della differenza risultante dalla riduzione al valore netto realizzabile.

33. Le rimanenze devono essere ulteriormente classificate nello stato patrimoniale o nelle note al bilancio in un modo che sia appropriato per il tipo di impresa e tale da indicare gli importi di rimanenze per ciascuna delle principali categorie.

34. Le politiche contabili adottate al fine della valutazione delle rimanenze, compresa la formula di costo utilizzata, devono essere indicate. Ogni variazione di politica contabile riguardante le rimanenze che abbia un effetto rilevante nel corrente esercizio o che possa avere effetti rilevanti in esercizi successivi deve essere indicata e motivata. L'effetto della variazione, se rilevante, deve essere indicato e quantificato (ved. Principio Contabile Internazionale n. 1 "Pubblicità delle politiche contabili").

35. Se sotto la voce "Rimanenze" appaiono articoli diversi da quelli inclusi nella definizione di cui al paragrafo 4, la loro natura, il valore e la base di valutazione devono essere indicati».

19. CNDC - Documento n. 4 - Le menzioni relative alla valutazione ed all'ammortamento delle «immobilizzazioni tecniche»

I principi di valutazione delle immobilizzazioni tecniche poste nel Documento n. 4 riguardano sia le valutazioni in fase di acquisizione dei fattori pluriennali, sia gli ammortamenti, sia le svalutazioni.

Al termine dell'articolata analisi si specifica che, relativamente alle immobilizzazioni ed agli ammortamenti:

«5. Le principali informazioni da fornire nelle note sono (E.IV):

a) Il principio con cui sono stati determinati i valori dei cespiti (il costo).

b) Il metodo ed i tassi d'ammortamento usati per le varie categorie o classi di cespiti e per la quota d'ammortamento dell'esercizio.

c) L'inclusione o meno della quota di spese industriali in caso di beni costruiti in economia.

d) L'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare capitalizzato.

e) I gravami esistenti sulle immobilizzazioni tecniche (ipoteche, privilegi, pegni, ecc.).

f) I cambiamenti dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti ed i relativi effetti.

g) Eventuali impegni significativi assunti con fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni tecniche.

h) I criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione o ad usi futuri.

i) Le ragioni e l'ammontare dell'eventuale svalutazione apportata.

S
P
E
C
I
A
L
E

l) L'ammontare delle immobilizzazioni tecniche acquistate durante l'esercizio o in esercizi precedenti da controllate, collegate, ed altre consociate, se di ammontare significativo.

Inoltre, va ricordato che nei casi in cui l'impresa, in contrasto con i principi enunciati in questo documento, sia costretta a trattare in bilancio poste di natura fiscale (segnatamente gli ammortamenti anticipati e le plusvalenze da reinvestire) in quanto la legislazione fiscale non ne consente il trattamento in dichiarazione, l'impresa dovrà evidenziare in nota la problematica e gli effetti».

20. IASC - Principio n. 16 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione degli immobili, degli impianti e delle attrezzature»

Nel Principio n. 16 vengono presentate le regole per la contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali, con esclusione degli ammortamenti, trattati, invece, nel Principio n. 4. Si considerano le operazioni di acquisizione, di rivalutazione e di dismissione dei fattori pluriennali e si precisa, infine, che in tema di informazione complementare:

«34. Ulteriori menzioni talvolta inserite nel bilancio sono:

a) un raccordo degli importi degli immobili, degli impianti e delle attrezzature all'inizio ed alla fine dell'esercizio, che mostri gli incrementi, i realizzi, le acquisizioni conseguenti a combinazioni di affari e gli altri movimenti;

b) l'importo dei pagamenti relativi agli immobili, agli impianti ed alle attrezzature in corso di costruzione o di acquisizione; e

c) il valore contabile degli immobili, degli impianti e delle attrezzature temporaneamente inutilizzati».

Statuisce, da ultimo che:

«50. In aggiunta alle menzioni richieste dal Principio Contabile Internazionale n. 4: La contabilizzazione degli ammortamenti, e dal Principio Contabile Internazionale n. 5: Le informazioni che i bilanci devono fornire, le seguenti menzioni devono essere fatte:

a) le basi usate per determinare i valori contabili lordi degli immobili, degli impianti e delle attrezzature. Quando è stata usata più di una base, deve essere indicato il valore contabile lordo per ciascuna base in ciascuna categoria; e

b) nei casi in cui gli immobili, gli impianti e le attrezzature siano indicati ad importi rivalutati, deve essere menzionato il metodo adottato per determinare tali importi, compresa la politica riguardante la frequenza delle rivalutazioni. Deve essere altresì indicata la natura di eventuali indici usati, l'anno di eventuali stime effettuate, e se è stato utilizzato uno stimatore esterno».

21. IASC - Principio n. 4 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione degli ammortamenti»

Dopo avere indicato le più rilevanti fasi del processo di ammortamento, l'IASC così statuisce:

«18. Le seguenti informazioni devono essere fornite per ogni categoria principale di cespiti ammortizzabili:

a) il metodo di ammortamento usato;

b) le vite utili ovvero i coefficienti di ammortamento applicati;

c) l'ammortamento totale effettuato nell'esercizio;

d) il valore lordo dei cespiti ammortizzabili e il relativo fondo ammortamento».

22. IASC - Principio n. 17 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione delle locazioni»

Le locazioni finanziarie, secondo l'IASC, dovrebbero essere contabilizzate con il «metodo finanziario» secondo il quale, contrariamente al «metodo patrimoniale» seguito nel nostro Paese:

a) il valore del bene locato deve essere iscritto nel bilancio del locatario quale attività;

b) l'importo attualizzato dei canoni previsti deve essere iscritto nel bilancio del locatario quale debito nei confronti del locatore;

c) dal canone devono essere scorporate una quota capitale, che viene portata a riduzione del debito sub b) ed una quota interesse, che viene iscritta quale costo finanziario;

d) il locatario deve effettuare l'ammortamento del bene avuto in locazione finanziaria.

Il locatore, invece:

a) deve iscrivere nel DARE dello Stato Patrimoniale l'importo del credito nei confronti del locatario, determinato quale somma (eventualmente attualizzata) dei canoni da percepire in base a contratto;

b) deve considerare i canoni quale rata di rimborso del credito sub a) e scorporare in essi la quota capitale — da portare a riduzione del credito — e la quota interessi, da iscrivere nel conto economico.

Quando si segue in «metodo finanziario» di contabilizzazione delle locazioni finanziarie, risultano necessarie numerose informazioni che così vengono indicate dall'IASC:

«Menzioni nei bilanci dei locatari.

38. È appropriato che l'importo dei beni usati dal locatario che sono oggetto di locazioni finanziarie sia identificato separatamente nel bilancio. È spesso utile che tale indicazione sia effettuata in relazione ad ogni importante categoria di beni. L'importo aggregato dei debiti correlativi è esposto o come totale dei pagamenti minimi della locazione, con gli oneri finanziari futuri dedotti separatamente, o come valore attuale netto delle passività connesse, con la menzione in forma sommaria dei tassi di interesse usati come fattori di sconto. Non è appropriato che le passività per i cespiti in locazione siano presentate nei bilanci come deduzioni dai beni in locazione.

39. Gli oneri per canoni da locazioni operative sono talvolta indicati per ogni esercizio in relazione al quale

il conto economico viene presentato. Questo al fine di indicare in che misura l'impresa dipende da beni in locazione piuttosto che da beni di proprietà.

40. Il Principio Contabile Internazionale n. 5: Le informazioni che i bilanci devono fornire, richiede l'indicazione delle date di rimborso e dei tassi di interesse per i debiti che scadono dopo un periodo di tempo superiore ad un anno. Nel caso di locazione finanziaria, potrebbe essere più conveniente indicare in forma sommaria gli importi dei pagamenti futuri e gli esercizi nei quali risulteranno dovuti (ad esempio ciascuno dei 5 anni seguenti ed ogni successivo periodo di 5 anni). Analogamente, al fine di mostrare gli impegni dell'impresa è appropriato indicare in forma sommaria i pagamenti futuri di canoni conseguenti a locazioni operative non risolvibili di durata superiore all'anno e gli esercizi nei quali risulteranno dovuti (ad esempio ciascuno dei 5 successivi esercizi e ogni successivo periodo di 5 anni).

41. Altre menzioni rilevanti sia per le locazioni finanziarie che per le locazioni operative possono essere appropriate; esempi di queste sono:

a) natura di eventuali opzioni di rinnovo, opzioni di acquisto o clausole di adeguamento prezzi;

b) vincoli di natura patrimoniale imposti dal contratto di locazione come limitazione alla stipula di nuovi prestiti o ulteriori locazioni;

c) natura di eventuali canoni variabili come quelli basati sull'uso o sulle vendite;

d) natura di ogni debito condizionato rispetto ai costi previsti alla fine della durata della locazione.

Menzioni nei bilanci dei locatori

42. L'investimento lordo del locatore nelle locazioni finanziarie e l'importo dei redditi finanziari non di competenza (risconti passivi) vanno menzionati. Come indicatore di crescita è spesso ritenuto utile menzionare anche l'investimento lordo meno il reddito non di competenza (risconto passivo) per nuove attività aggiunte nel corso dell'esercizio, dopo aver dedotto gli importi relativi alle locazioni terminate. Talvolta viene fatta menzione delle condizioni generali di locazione applicate dal locatore e dei pagamenti minimi futuri da ricevere per specifici futuri esercizi.

43. I beni destinati a locazioni operative sono di solito inclusi come immobili, impianti e attrezzature nello stato patrimoniale. L'importo di questi beni locati alla data di chiusura dell'esercizio è spesso indicato, suddiviso per le principali categorie di attività. Talvolta vengono fornite indicazioni sulle condizioni generali di locazione per il locatore, sull'ammontare dei ricavi da canoni per locazioni operative e sull'ammontare dei canoni minimi futuri relativi a locazioni non risolvibili sia in forma aggregata che suddivisi per singoli esercizi futuri».

23. IASC - Principio n. 9 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione delle attività di ricerca e sviluppo»

I costi di ricerca e sviluppo (R&S), per l'ottenimento di nuovi prodotti o processi di fabbricazione, costituiscono una specifica funzionale di altri costi causalmente riclassificati: devono, infatti,

comprendere i costi di lavoro, i servizi e le quote imputate di ammortamento dei macchinari utilizzati per la ricerca, nonché le spese generali per la quota imputabile alla ricerca.

Per l'IASC i costi di ricerca e sviluppo devono, normalmente, essere esposti nel conto economico; possono essere capitalizzati e differiti per i futuri esercizi se si verificano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

«a) il prodotto o processo è chiaramente definito ed i costi imputabili al prodotto o processo possono essere identificati separatamente;

b) la fattibilità tecnica del prodotto o processo è stata dimostrata;

c) gli amministratori dell'impresa hanno manifestato l'intenzione della stessa a produrre e commercializzare, ovvero usare, il prodotto o processo;

d) è chiaramente manifestata l'esistenza di un futuro mercato per il prodotto o processo, ovvero se questo è destinato ad essere usato all'interno dell'impresa anziché essere venduto, può esserne dimostrata l'utilità per l'impresa;

e) esistono, ovvero è ragionevole attendersi che siano disponibili, adeguate risorse per completare il progetto e commercializzare il prodotto o processo».

La capitalizzazione può avvenire per un ammontare non superiore alla quota dei costi che si stima recuperabile con i ricavi di vendita del prodotto ottenuto con ricerche andate a buon fine.

I costi capitalizzati devono, in ogni caso, essere ammortizzati gradualmente con riferimento al periodo delle vendite o all'uso del prodotto o del processo.

Le procedure di rilevazione e di valutazione seguite devono così essere menzionate:

«23. Deve essere indicato il totale dei costi di ricerca e sviluppo portati a spese, incluso l'ammortamento dei costi di sviluppo patrimonializzati.

24. Devono essere indicati i movimenti delle voci relative ai costi di sviluppo e il saldo dei costi non ancora ammortizzati. Deve essere altresì indicata la base, proposta o adottata, per l'ammortamento del saldo non ancora ammortizzato».

24. CNDC - Documento n. 4 - Le menzioni relative ai «contributi in conto capitale»

Il CNDC considera il problema della rilevazione dei contributi in conto capitale nell'ambito dei principi di rilevazione delle immobilizzazioni tecniche.

Dopo avere concluso specificando che:

«3. L'accredito in unica soluzione al conto economico di contributi in conto capitale è in contrasto con le finalità ed i postulati del bilancio d'esercizio e con le teorie che ne determinano la contabilizzazione (F.II.d)».

Il CNDC lascia all'amministratore le seguenti opzioni di rilevazione:

1) contabilizzazione dei contributi quale riduzione del costo dell'immobilizzazione, il cui ammortamento va calcolato sul valore residuo;

2) contabilizzazione quale voce del patrimonio netto, spiegando le relative imposte, a meno che non siano iscrिवibili in condizioni di sospensione d'imposta.

Viene, infine, specificato che:

«2. Le informazioni da fornire nelle note sono (F. III. b):

— l'ammontare delle richieste di contributo in corso, se di ammontare significativo.

— I contributi ricevuti ed il metodo di contabilizzazione. Se contabilizzati come riduzione del costo vanno evidenziati il costo lordo ed il contributo finché il valore netto contabile è significativo per il bilancio dell'impresa.

— Le restrizioni o indisponibilità dei cespiti che tali contributi comportano. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole relative alle restrizioni o indisponibilità comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato nelle note al bilancio.

— Il trattamento contabile delle imposte dovute sul contributo, anche in presenza di condizione sospensiva.

— Nel caso in cui il contributo venga iscritto tra le voci di patrimonio netto è necessario indicare l'ammontare del contributo che è corrispondente all'ammontare dei cespiti non ancora ammortizzati alla data di bilancio».

25. IASC - Principio n. 20 - Le menzioni relative alla contabilizzazione dei «contributi pubblici» ed agli «aiuti pubblici»

Il Principio n. 20 considera i principi di rilevazione dei contributi sia in conto esercizio sia in conto capitale. Per questi ultimi si statuisce che:

«39. I contributi pubblici in conto capitale, compresi quelli in natura, da valutare al valore normale, devono essere presentati nei bilanci o considerando il contributo come reddito differito (risconto passivo) ovvero deducendo il contributo nella determinazione del valore contabile del bene».

Le menzioni necessarie per un'adeguata informativa sono così indicate:

«42. I seguenti punti devono essere menzionati:

a) le politiche contabili adottate per i contributi pubblici, compreso il metodo di presentazione adottato nei bilanci;

b) la natura e la misura dei contributi pubblici riconosciuti nei bilanci, e l'indicazione delle altre forme di aiuti pubblici di cui l'impresa ha direttamente beneficiato;

c) le condizioni non soddisfatte e gli altri eventi casuali connessi agli aiuti pubblici che sono stati riconosciuti».

26. IASC - Principio n. 11 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione dei contratti di appalto»

L'IAS n. 11 disciplina le forme di contabilizzazione e di esposizione in bilancio dei contratti di appalto.

Nella rilevazione dei ricavi relativi a contratti di appalto — ed, in genere, ai contratti per la costruzione di opere unitarie, con ciclo di produzione ultrannuale — possono essere seguiti due metodi:

1) il metodo della percentuale di completamento: il ricavo globale è riconosciuto all'impresa gradualmente, con il procedere dell'attività di fabbricazione, proporzionalmente alla percentuale di avanzamento dei lavori;

2) il metodo del contratto completo: il ricavo è contabilizzato solo alla ultimazione del contratto; gli eventuali acconti periodici sono accumulati quali anticipi ma non contabilizzati, durante la vita del contratto, quali ricavi.

Qualunque sia la forma del contratto di appalto:

a) a prezzi determinati;

b) «in economia» (o «a consuntivo», o «al costo più»), lo IAS n. 11 concede la possibilità di utilizzare entrambi i metodi; il metodo della percentuale di completamento può, però, essere adottato solo se il risultato economico del contratto (ricavi predeterminati meno costi programmati) possa essere attendibilmente stimato.

L'appaltatore deve contabilizzare con lo stesso metodo tutti i contratti d'appalto che rispondono ad analoghi requisiti.

Conclude, infine l'IAS n. 11, affermando che:

«47. Nei bilanci deve essere fatta menzione dei seguenti elementi:

a) l'ammontare dei lavori di appalto in corso, e

b) le somme ricevute o da ricevere a titolo di acconti, anticipi e ritenute in corso d'opera in riferimento a contratti di appalto in corso, e

c) l'ammontare del credito in base a contratti di appalto "in economia" (o "a consuntivo" o "al costo più") non incluso nei lavori di appalto in corso.

Se tanto il metodo della percentuale di completamento che il metodo del contratto completo sono usati simultaneamente da parte dell'appaltatore, l'ammontare del lavoro di appalto descritto sopra alla lettera a) deve essere analizzato per indicare separatamente gli importi attribuibili ai contratti di appalto contabilizzati secondo ciascuno dei due metodi.

48. Deve essere fatta menzione delle variazioni di una politica contabile usata per i contratti di appalto, nel rispetto del Principio Contabile Internazionale n. 8: Elementi straordinari e relativi ad esercizi precedenti e variazioni delle politiche contabili. In ogni caso se un appaltatore passa dal metodo della percentuale di completamento al metodo del contratto completo in relazione a contratti in corso all'inizio dell'esercizio, può non es-

sere possibile rispettare tale principio e quantificare l'effetto della variazione. In tali casi deve essere fatta menzione dell'ammontare degli utili contabilizzati negli esercizi precedenti in relazione ai contratti in corso all'inizio dell'esercizio».

27. CNDC - Documento n. 8 - Le menzioni relative ai «Titoli e Partecipazioni»

Il Documento n. 8 tratta dei titoli, delle partecipazioni e del bilancio consolidato.

Dopo aver trattato della valutazione dei titoli e delle partecipazioni, disciplinando, per queste ultime, le modalità di applicazione del metodo del patrimonio netto e del costo, il CNDC così indica il contenuto delle menzioni nelle note al bilancio:

«F.I.a Per i titoli:

Le note al bilancio devono fornire le seguenti principali informazioni:

— Il principio di valutazione adottato (minore tra costo e mercato, minore tra costo e prezzo di presunto realizzo, ecc.). Il metodo seguito per la determinazione del prezzo di presunto realizzo per i titoli non quotati.

— Il metodo di costo adottato (costo medio, FIFO o LIFO). Nel caso venga adottato il LIFO, va indicato anche il valore di mercato alla chiusura dell'esercizio (come definito in questo documento).

— Il metodo di valutazione adottato per i titoli a reddito fisso che vengono mantenuti fino alla scadenza.

— L'indicazione se il principio del minore tra costo e mercato è stato applicato titolo per titolo o su base aggregata, nei casi previsti da questo documento.

— Per i titoli che vengono valutati al costo, il valore globale dei titoli a prezzo di mercato per i titoli quotati ed il valore globale dei titoli a prezzo di presunto realizzo per i titoli non quotati.

— Nel caso di ammontari molto rilevanti di titoli, un'analisi dei titoli raggruppati per tipo e, per quelli che vengono valutati al costo, l'indicazione del valore di mercato per tipo di titolo.

— Gli ammontari significativi di titoli non quotati o di partecipazioni in società non quotate se non indicati separatamente nello stato patrimoniale.

— I titoli emessi da consociate (9).

— Il trattamento contabile dei premi di emissione per l'acquirente e dei disaggi relativi ai titoli a reddito fisso.

— Ammontari significativi di utili e perdite su titoli rilevati nell'esercizio se non classificati separatamente nel conto economico.

— Restrizioni alla disponibilità dei titoli.

— Cambiamenti significativi del valore di mercato dei titoli verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio.

— Qualsiasi altra informazione necessaria per mettere in evidenza i principi contabili adottati.

Nei casi in cui la parte della relazione degli amministratori relativa al bilancio viene organizzata in modo da rappresentare le note esplicative del bilancio, come indicato dal Documento Principi Contabili n. 2, è necessario aggiungere tutte le altre informazioni relative ai titoli richieste dalle norme di legge per la relazione degli amministratori.

(9) Il termine «consociata» è definito nel Documento Principi Contabili n. 2.

F.I.b. Per le partecipazioni:

Le note al bilancio della partecipante devono fornire le informazioni necessarie per la comprensibilità della voce partecipazioni. Nel caso i principi di questo documento richiedano di integrare il bilancio della partecipante con il bilancio consolidato, le cui note sono trattate in apposita sezione, le note dei due bilanci possono eventualmente essere unificate. Le principali informazioni da fornire nelle note al bilancio sono di seguito riportate.

1. Il valore delle singole partecipazioni iscritte in bilancio.

2. Il nome, il tipo di società, l'attività della partecipata e la percentuale di proprietà.

3. Il metodo utilizzato per la valutazione della partecipazione (metodo del costo, metodo del patrimonio netto, ecc.). Il metodo del patrimonio netto va brevemente descritto e va indicata la data di riferimento del bilancio utilizzato per il calcolo.

4. Metodo di determinazione del valore delle partecipazioni in moneta estera.

5. Gli ammontari significativi dei saldi e delle operazioni con consociate (vedasi definizione nel Documento Principi Contabili n. 2). Inoltre, nei casi in cui la partecipante ha crediti e debiti con partecipate in dissesto, vanno indicati i criteri di valutazione di tali crediti e debiti.

6.a. Per le partecipazioni che nel loro aggregato sono significative rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria o al risultato economico della partecipante, salvo in presenza del bilancio consolidato, come indicato nel punto 6.b., vanno indicate le principali voci dello stato patrimoniale e del conto economico di ogni singola partecipata significativa (indicativamente: totale attività a breve, totale attività immobilizzate, totale passività a breve, totale passività a lungo termine, totale patrimonio netto, l'ammontare delle riserve di utili o di capitale soggette a restrizioni o vincoli od in sospensione d'imposta, ricavi, utile o perdita operativi e risultato economico dell'esercizio e possibilmente un rendiconto finanziario sintetico) od i bilanci completi delle singole partecipate (10) o i relativi bilanci aggregati.

Le informazioni predette per le partecipazioni sia in società italiane che estere devono essere quelle del bilancio a fini legali; nel caso la partecipata possieda significative partecipazioni per le quali esistono le condizioni per il consolidamento, le informazioni saranno quelle del bilancio consolidato.

Nel caso di partecipazioni significative in società estere, qualora vengano utilizzati ai fini della loro valutazione con il metodo del costo bilanci rettificati secondo corretti principi contabili, in quanto quelli adottati per la preparazione dei bilanci nei loro paesi, si discostano significativamente da tali principi, vanno indicati, oltre ai dati del bilancio a fini legali, l'utile dell'esercizio ed il patrimonio netto contabile del bilancio rettificato e le ragioni delle principali differenze.

(10) Del resto tali bilanci sono richiesti dall'ultimo comma dell'art. 2424 del Codice Civile. Pertanto, la presentazione di tali bilanci rende superflua l'indicazione delle principali voci. Tuttavia nel caso in cui il numero dei bilanci è rilevante la presentazione di tali informazioni può fornire un quadro d'insieme più esauriente.

6.b. Nel caso i principi di questo documento richiedano l'integrazione del bilancio della società madre o capogruppo con il bilancio consolidato, le informazioni di cui al punto 6.a. sulle partecipate possono essere omesse, in quanto sostituite dal bilancio consolidato per le partecipazioni consolidate e dalle informazioni da includere nelle note a detto bilancio per quanto concerne le partecipazioni non consolidate (Vedasi Sezione P di questo documento).

7. L'ammontare delle riserve di utili o di capitale soggette a restrizioni o vincoli o in sospensione d'imposta.

8. Altre informazioni da fornire quando è richiesta l'applicazione del metodo del patrimonio netto:

— L'esplicita indicazione dell'eliminazione dei profitti interni non realizzati, ossia dei profitti non realizzati connessi alle operazioni con le partecipate.

— Il trattamento contabile dell'eventuale differenza tra costo d'acquisto della partecipazione e valore netto contabile della partecipata alla data dell'acquisto, incluso il trattamento degli effetti fiscali. (Vedasi anche E.IV.b.5 e E.IV.b.8).

— Metodi di conversione dei bilanci in moneta estera e trattamento contabile dell'utile e della perdita relativi.

— Nel caso vengano utilizzati bilanci a data diversa, le date di tali bilanci e le variazioni di tali date, nonché l'effetto di eventi significativi verificatisi tra le date diverse.

— Gli utili da società estere e gli ammontari significativi delle loro attività e passività. Restrizioni valutarie sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul rimpatrio di capitali ed utili delle società estere.

— Il trattamento contabile delle imposte sui maggiori valori risultanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto e l'ammontare cumulativo degli utili per i quali esistono le condizioni per non stanziare le imposte. (Vedasi paragrafo M.VII).

— I bilanci utilizzati per le varie partecipate per il calcolo del valore delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (bilanci a fini legali, bilanci rettificati per riflettere i principi della società madre o capogruppo o partecipante).

— L'informazione se sono state apportate ai bilanci delle partecipate rettifiche per stornare eventuali poste fiscali, con la descrizione delle medesime ed il trattamento contabile delle connesse imposte differite.

— Le rettifiche per riflettere gli effetti di operazioni ed eventi significativi verificatisi tra la data di bilancio della partecipante e quella della partecipata nei casi previsti dal documento.

— L'ammontare delle riserve di utili e di capitale che derivano dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, distinguendo per le riserve di utili quelle relative a partecipazioni di maggioranza da quelle relative alle altre partecipazioni. Inoltre, l'ammontare degli utili delle partecipate rilevate nel-conto economico della partecipante per effetto dell'applicazione del metodo del patrimonio netto va distinto tra partecipazioni di maggioranza ed altre partecipazioni.

— Il metodo di rilevazione seguito per l'iscrizione nel conto dei profitti e delle perdite della quota di pertinenza degli utili della partecipata secondo il metodo del patrimonio netto e l'ammontare di tale quota se non risultasse chiaramente dal conto dei profitti e delle perdite. (Vedasi paragrafo C.IV.).

— Se le partecipazioni vengono valutate nel bilancio della partecipante o nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto bisognerà aggiungere alle informazioni del paragrafo 6.a. anche l'indicazione dell'utile dell'esercizio e del patrimonio netto della partecipata, rettificati per applicare il metodo del patrimonio netto.

9. L'esistenza di diritti di opzione, privilegi, ecc.

10. Per le partecipazioni sia italiane che estere, possedute sia direttamente che indirettamente, che non hanno le caratteristiche per il consolidamento, per le quali la partecipante è costretta a seguire il metodo del costo per evitare la doppia tassazione cui sarebbe di fatto soggetta nel caso di applicazione del metodo del patrimonio netto (Vedasi "Raffronto con la legislazione fiscale"), il valore di ogni singola partecipazione e gli effetti complessivi sul patrimonio netto e sull'utile d'esercizio della partecipante che deriverebbe dall'applicazione del metodo del patrimonio netto tenendo conto dei dividendi ricevuti. Per la determinazione del patrimonio netto e del risultato d'esercizio risultanti dalla valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto è necessario considerare gli effetti fiscali ed indicare le modalità di determinazione (Vedasi paragrafo M.VII.). Vanno ovviamente fornite per tali partecipazioni almeno le informazioni di cui al precedente paragrafo 6.a.

11. Informazioni sui conti nei quali sono stati rilevati gli utili e le perdite derivanti da alienazione di azioni proprie.

12. Nel caso di rivalutazione delle partecipazioni:

— Il fatto e l'ammontare della rivalutazione.

— Le cause: ristrutturazione comportante profondo cambiamento nella struttura produttiva, commerciale ed amministrativa della partecipata ovvero leggi speciali per conguaglio monetario.

— Conseguenze fiscali e trattamento contabile delle relative imposte.

— Trattamento contabile della riserva di rivalutazione e suoi utilizzi e restrizioni.

— Se la tassazione della riserva di rivalutazione è soggetta a condizione sospensiva, nei casi in cui essa non viene distribuita, e la tassazione di tale riserva è indipendente dall'alienazione dei cespiti cui la rivalutazione si riferisce, quando non vengono stanziati le imposte, va indicata la dichiarazione che gli amministratori ritengono che la tassazione verrà differita indefinitamente.

13. Per le partecipazioni azionarie che hanno le caratteristiche per il consolidamento e che dovrebbero essere valutate nel bilancio della società madre o capogruppo o partecipante con il metodo del patrimonio netto, ma che sono valutate con il metodo del costo a causa dell'interferenza fiscale e per le quali viene allegato il bilancio consolidato, va indicato in una nota o prospetto l'informazione di raccordo costituita dalla natura e preferibilmente anche dall'ammontare delle principali differenze tra il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto del bilancio della società madre ed il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto esposti nel bilancio consolidato. (E.VI.a.1).

14. Qualsiasi altra informazione necessaria per mettere in evidenza i principi contabili adottati.

Nei casi in cui la parte della relazione degli ammini-

stratori relativa al bilancio viene organizzata in modo da rappresentare le note esplicative del bilancio, come indicato dal Documento Principi Contabili n. 2, è necessario aggiungere tutte le altre informazioni relative alle partecipazioni richieste dalle norme di legge per la relazione degli amministratori».

28. CNDC - Documento n. 7 - Le menzioni relative ai «debiti ed altre passività»

Nel Documento n. 7 si offrono i principi di rappresentazione e di «valutazione» delle passività dell'impresa. Il CNDC distingue tra «debiti» e «passività potenziali» e, per i debiti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi, viene proposta l'attualizzazione, onde evidenziare in bilancio l'interesse finanziario incluso nel debito.

Il contenuto delle informazioni che devono essere offerte nelle note al bilancio risulta così specificato:

«Per facilità, le informazioni da indicare nelle note al bilancio sono state elencate per tipo di passività. Le note relative ad un tipo di passività devono anche essere estese agli altri tipi di passività, ove applicabili. Alcune di tali informazioni possono essere fornite anche nei prospetti di bilancio. Ciò premesso, le note al bilancio devono fornire le seguenti informazioni:

1. Debiti ed altre passività verso consociate, soci ed altre parti correlate all'impresa (E.I.).

Evidenza ed informazioni su tali debiti (11).

2. Debiti (E.II).

— Il principio di valutazione dei debiti, quando non si desume dalla descrizione delle poste di bilancio.

— Per i debiti scaduti oltre l'anno, informazioni sul piano di rimborso ed altri accordi.

— Eventuali garanzie fornite.

— Nel caso di scorporo di interessi passivi dal valore nominale del debito l'evidenza di tale operazione, il metodo di contabilizzazione di tali interessi, il periodo ed il relativo tasso.

— Cambiamenti significativi dei termini di pagamento dei debiti.

3. Mutui passivi (E.III.).

Il tipo di mutuo, la scadenza, le modalità di rimborso, le informazioni sui piani di ammortamento, il tasso di interesse e le garanzie prestate per i contratti di mutuo ed ogni altra informazione significativa. Il conto economico o le relative note devono indicare l'ammontare totale di tutti gli interessi passivi sostenuti durante l'esercizio, distinguendo tra interessi su finanziamenti a medio e lungo termine ed a breve (mutui, prestiti obbligazionari, scoperti bancari, ecc.).

Particolari clausole contrattuali o condizioni di mutuo (mantenimento di uno specifico livello di capitale circolante, limitazioni all'assunzione di ulteriori passività, restrizioni sul pagamento di dividendi, ecc.) e le violazioni di tali clausole contrattuali, con le connesse conseguenze, incluse le penalità.

Per i mutui non ancora erogati il diritto al finanziamento, l'ammontare, il tasso di interesse, e le garanzie fornite nonché eventuali condizioni sospensive.

4. Prestiti obbligazionari (E.IV.).

a) Il numero ed il valore unitario delle obbligazioni in circolazione suddivise per tipo di prestito distinguendo quelle convertibili ed il relativo rapporto di cambio;

b) la scadenza, le modalità di rimborso, il tasso di interesse esplicito ed effettivo per tipo di prestito e le scadenze dei diritti di opzione per le obbligazioni convertibili;

c) il numero, il valore nominale ed il costo sostenuto per il riacquisto sul mercato delle obbligazioni proprie iscritte in bilancio;

d) i disaggi di emissione di entità rilevante, con indicazione del periodo in cui sono stati iscritti in bilancio, della quota dell'esercizio e del metodo di ammortamento;

e) gli aggi di emissione di entità rilevante, con indicazione del periodo in cui sono stati iscritti in bilancio, della quota dell'esercizio e del metodo adottato per l'accredito periodico sul conto economico;

f) gli ammontari significativi degli utili su riacquisto di obbligazioni proprie, delle plusvalenze su conversione di obbligazioni in azioni e della quota degli aggi accreditati al conto economico;

g) gli ammontari significativi delle spese di emissione e delle relative quote di ammortamento.

5. Altri debiti (E.V.).

Rilevanti ammontari verso creditori che hanno peculiari caratteristiche di cui è importante che il lettore del bilancio abbia conoscenza (per esempio: debiti verso dipendenti, depositi per imballaggi a rendere, fondi trattenuti per conto di terzi, ecc.).

6. Fondo indennità di anzianità (E.VI.).

a) La metodologia di stanziamento;

b) le quote pagate e lo stanziamento dell'anno in corso, evidenziando gli ammontari rilevanti dovuti all'effetto dell'anzianità pregressa per rinnovo di contratti di lavoro;

c) l'eventuale ammontare rimborsabile da società assicuratrici e l'indicazione di dove tale ultimo ammontare è iscritto.

7. Fondi accessi a costi, spese e perdite di competenza stimati (E.VII.).

Per gli ammontari significativi l'indicazione della loro natura ed i criteri della stima. In particolare:

Per le garanzie prodotti va indicata una breve descrizione del tipo di garanzia prestata sulle vendite di prodotti e del metodo adottato per determinare la congruità del fondo e dei relativi stanziamenti.

Per le manutenzioni cicliche vanno indicati:

a) il metodo adottato per determinare la congruità del fondo ed i relativi stanziamenti ed il tipo di beni cui la manutenzione si riferisce;

b) la durata del ciclo di manutenzione periodica suddivisa fra le principali categorie di beni;

c) ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione delle congruità del fondo manutenzioni cicliche.

Per i buoni sconto e concorsi a premio: va indicata una breve descrizione del tipo di beni cui tali fondi si riferiscono ed il metodo adottato per determinare la congruità del fondo e relativi stanziamenti.

(11) Le operazioni con consociate, soci ed altre parti correlate all'impresa, costituiranno oggetto di un documento separato.

8. Debiti in moneta estera (E.VIII.).

Ammontari significativi di debiti in moneta estera.

9. Debiti scaduti (E.IX.)

Ammontari significativi di debiti scaduti e non pagati dall'impresa a causa delle difficoltà finanziarie dell'impresa stessa.

10. Cambiali passive (E.X.)

L'ammontare delle cambiali nel caso in cui la descrizione della voce di bilancio dei debiti indichi che tale voce è comprensiva di cambiali passive essendo detto ammontare rilevante (C.II.c.).

11. Prefinanziamenti (E.XI)

Assunzione del prefinanziamento e del connesso debito a medio e lungo termine (C.II.c.).

12. Passività potenziali (E.XII)

— Il rischio di ulteriori perdite se vi è la possibilità di sostenere perdite addizionali rispetto agli ammontari stanziati (D.XIV. e 1).

— La descrizione della situazione d'incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento relativi ad una perdita connessa ad una potenzialità stanziata in bilancio in quanto l'evento futuro è da considerarsi probabile, quando tali informazioni sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio (D.XIV. f 1).

— Nel caso di evento probabile la cui stima dell'ammontare non può essere effettuata, l'indicazione che l'evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di evento possibile (D.XIV. f 2).

— Nel caso di evento possibile le seguenti informazioni utili per la comprensione della situazione:

- la situazione d'incertezza che potrebbe procurare la perdita;
- l'ammontare stimato della possibile perdita o l'indicazione che la stessa non può essere effettuata;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- preferibilmente l'indicazione del parere della direzione dell'impresa e dei suoi consulenti legali ed altri esperti.

— Quando gli ammontari richiesti in una causa o in una controversia sono esagerati rispetto alla reale situazione non è necessario, anzi può essere fuorviante, mettere in evidenza l'ammontare dei danni richiesti.

— L'esistenza e l'ammontare di garanzie, le obbligazioni che derivano dallo sconto di cambiali ed obbligazioni simili anche se la perdita sia improbabile (D.XIV. f 4) (12).

— Probabili contestazioni da parte di terzi da cui possa derivare una perdita "possibile" (D.XIV. f 5).

— Possibilità di sostenere perdite dalla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati (D.XIV. f 7).

— Indisponibilità di assicurazione (D.XIV. f 7).

13. Attività potenziali (E.XIII).

La natura, la stima dell'ammontare se attuabile e gli effetti sul bilancio tenendo conto delle conseguenze fiscali ed altri fatti pertinenti sempre che l'evento sia probabile. Vi sono tuttavia dei casi in cui l'evidenza è opportuna anche in caso di eventi possibili sempre che tale evidenza venga effettuata senza condurre il lettore ad errate conclusioni.

**14. Ricavi fatturati ma non maturati (E.XIV).
I criteri di riconoscimento dei ricavi (13)».****29. IASC - Principio n. 18 - Menzioni relative al «riconoscimento dei ricavi»**

Il Principio n. 18 indica i criteri per la competenza temporale e contabile dei ricavi, vale a dire per il loro riconoscimento a reddito, salve le rettifiche necessarie per la competenza economica.

Dopo l'esame della competenza temporale dei ricavi derivati da cessione di beni o da prestazione di servizi, l'IASC conclude affermando che:

«26. In aggiunta alle menzioni richieste dal Principio Contabile Internazionale n. 1: Pubblicità delle politiche contabili, e dal Principio Contabile Internazionale n. 5: Le informazioni che i bilanci devono fornire, l'impresa deve fare menzione dei casi in cui il riconoscimento dei ricavi è stato rinviato in attesa che vengano risolte incertezze rilevanti».

30. IASC - Principio n. 12 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione delle imposte sul reddito»

Il Principio n. 12 tratta delle procedure per contabilizzare correttamente, secondo competenza economica, le imposte sul reddito.

Il reddito economicamente prodotto dall'impresa prima del calcolo del carico tributario può divergere anche sensibilmente dal reddito imponibile fiscale, base per il computo delle imposte dirette, a motivo di «differenze fiscali» che possono essere permanenti o temporanee.

L'IAS n. 12 propone due metodi per la contabilizzazione dell'«effetto imposte»:

- il metodo del differimento: le imposte liquidate si iscrivono interamente nel DARE del Conto Economico ma si rettificano indirettamente riscrivendo nell'AVERE l'ammontare delle imposte differite;
- il metodo del debito fiscale: le imposte di competenza di prossimi esercizi vengono evidenziate quale imposte anticipate con contropartita di un debito per imposte non di competenza.

Qualunque sia il metodo seguito:

«53. I seguenti elementi devono essere menzionati separatamente:

- l'onere fiscale relativo al reddito derivante dalla gestione ordinaria dell'impresa,
- l'onere fiscale relativo agli elementi straordinari, agli elementi riguardanti esercizi precedenti, ed a variazioni di politiche contabili (Ved. il Principio Contabile Internazionale n. 8: Elementi straordinari e relativi ad

(12) Le obbligazioni che derivano dallo sconto di cambiali ed obbligazioni simili vanno altresì indicate nei conti d'ordine.

(13) La problematica dei ricavi costituirà oggetto di un documento successivo.

esercizi precedenti e variazioni delle politiche contabili);
c) gli eventuali effetti fiscali relativi a cespiti che sono stati rivalutati a valori eccedenti il costo storico o precedenti rivalutazioni, e

d) una spiegazione della relazione fra l'onere fiscale e l'utile di bilancio se non corrisponde all'aliquota in vigore nel paese in cui si trova l'impresa».

Eventi casuali in materia d'imposte

«54. Ogni evento casuale relativo alle imposte sul reddito non esaminato nei paragrafi 40-53 deve essere trattato secondo il Principio Contabile Internazionale n. 10: *Eventi casuali ed eventi che si verificano dopo la chiusura dell'esercizio*».

31. IASC - Principio n. 15 - Le informazioni concernenti «gli effetti delle variazioni dei prezzi»

In periodi caratterizzati da variazioni accentuate nei prezzi, i bilanci redatti seguendo, per la rilevazione dei costi e per la valutazione delle attività, il principio del costo, possono non risultare significativi in quanto espongono dati eterogenei di costo e di ricavo. Accanto al valore delle attività correnti, che normalmente segue la dinamica dei prezzi, le attività fisse — e, in particolare, le immobilizzazioni tecniche — risultano contabilizzate a valori storici non più omogenei con i valori correnti; anche le quote di ammortamento, in un contesto di generale aumento dei prezzi, non sono più espressive del consumo e del deperimento dei fattori pluriennali.

Per tenere conto dell'effetto della dinamica dei prezzi sono state ideate alcune tecniche contabili che, nel loro complesso, sono denominate «contabilità per l'inflazione».

L'IASC non indica alcuna specifica tecnica di contabilità per l'inflazione ma si limita a specificare quanto segue:

«23. Le imprese alle quali il presente Principio si applica devono presentare una informazione contabile che indichi gli elementi trattati nei paragrafi da 24 a 26 usando un metodo contabile che tenga conto degli effetti delle variazioni dei prezzi.

24. Gli elementi da presentare sono:

a) l'importo delle rettifiche o degli importi rettificati dell'ammortamento degli immobili, degli impianti e delle attrezzature;

b) l'importo delle rettifiche o degli importi rettificati del costo delle vendite;

c) le rettifiche relative agli elementi monetari, all'effetto dei prestiti ovvero al patrimonio netto, quando tali rettifiche sono state prese in considerazione nella determinazione del reddito secondo il metodo contabile adottato; e

d) l'effetto generale sui risultati delle rettifiche descritte ai punti a) e b) e, ove appropriato, c), come pure qualsiasi altro elemento che tenga conto degli effetti delle variazioni sui prezzi che sono contabilizzate secondo il metodo contabile adottato.

25. Quando viene adottato un metodo al costo cor-

rente, il costo corrente degli immobili, degli impianti e delle attrezzature, e delle rimanenze, deve essere indicato.

26. Le imprese devono descrivere i metodi adottati per calcolare le informazioni richieste ai paragrafi 24 e 25, compresa la natura degli eventuali indici usati.

27. Le informazioni richieste ai paragrafi da 24 a 26 devono essere fornite su base supplementare a meno che tale informazione non sia presentata nel bilancio primario».

32. IASC - Principio n. 21 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione degli effetti delle variazioni dei cambi»

L'IAS n. 21 tratta sia della rilevazione delle operazioni in valuta estera, e del conseguente trattamento delle differenze di cambio, sia della traduzione dei bilanci di entità estere o di gestioni estere che devono essere consolidati insieme con i bilanci della casa madre. Vengono, infine, indicate le seguenti menzioni obbligatorie:

«35. Se gli utili o le perdite sugli elementi monetari a lungo termine derivanti da operazioni in valuta estera o dalla conversione di bilanci di entità estere che sono integrative delle operazioni della controllante sono rinviate, gli importi cumulativi differiti ancora da accreditare o da addebitare al risultato dell'esercizio devono essere menzionati.

36. Se le differenze di cambio derivanti da passività connesse con l'acquisizione di attività sono state incluse nel valore contabile dell'attività connessa secondo quanto previsto al paragrafo 31, l'importo risultante durante l'esercizio deve essere menzionato.

37. Le seguenti menzioni devono essere fatte con riguardo alla conversione dei bilanci delle aziende estere per l'incorporazione nel bilancio dell'impresa:

a) i metodi usati;

b) la differenza netta di cambio per il periodo portata al patrimonio netto, come risultato dell'applicazione delle procedure esposte nei paragrafi 32 e 33;

c) la differenza netta di cambio per il periodo portata al risultato dell'esercizio, come risultato dell'applicazione delle procedure esposte nel paragrafo 34; e

d) le procedure scelte (cambio di chiusura ovvero cambi medi) per convertire i conti economici dell'entità estera».

33. IASC - Principio n. 10 - Le menzioni relative agli «eventi casuali che si verificano dopo la data di chiusura dell'esercizio»

Il principio tratta sia delle perdite casuali sia degli eventi che si verificano dopo la data di chiusura dell'esercizio, prima che il progetto di bilancio sia approvato.

Relativamente alle perdite casuali ed agli eventuali profitti casuali, così dispone:

«27. L'importo di una perdita casuale deve essere

contabilizzato mediante imputazione fra gli elementi negativi del conto economico se:

a) è probabile che futuri eventi confermeranno che, pur tenuto conto di qualsiasi correlativo probabile recupero, un cespite dell'attivo è stato in tutto o in parte perduto ovvero una passività esisteva alla data di chiusura dell'esercizio, e

b) è possibile fare una stima ragionevole della perdita che ne consegue.

28. L'esistenza di una perdita casuale deve essere menzionata nel bilancio se una delle condizioni indicate al paragrafo 27 non si verifica, a meno che la possibilità di perdita non sia remota.

29. I profitti casuali non devono essere contabilizzati nei bilanci. L'esistenza di profitti casuali deve essere menzionata nelle note se è possibile che il profitto si realizzerà».

Gli eventi casuali che si verificano dopo la data di chiusura dell'esercizio saranno analizzati al successivo paragrafo 34.

Si riportano le menzioni previste dall'IASC:

33. Se la menzione degli eventi casuali è richiesta dai paragrafi 28 o 29 del presente documento, (relativi alle perdite casuali) le seguenti informazioni devono essere fornite:

a) la natura dell'evento casuale;

b) i fattori incerti che possono compromettere i risultati futuri;

c) una stima dell'effetto economico-patrimoniale, ovvero la dichiarazione che una tale stima non può essere fatta.

34. Se la menzione di eventi che si sono verificati dopo la data di chiusura dell'esercizio è richiesta dal paragrafo 32 del presente documento (relativo agli eventi verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio) le seguenti informazioni devono essere fornite:

a) la natura dell'evento;

b) una stima dell'effetto economico-patrimoniale, ovvero la dichiarazione che una tale stima non può essere fatta».

34. IASC - Principio n. 8 - Le menzioni relative agli «elementi straordinari relativi ad esercizi precedenti»

L'IASC prescrive che:

«18. Il reddito attribuibile all'attività ordinaria dell'impresa nell'esercizio deve essere indicato nel conto economico come componente dell'utile netto (14). Gli elementi straordinari devono essere inclusi nell'utile netto; la natura e l'importo di ciascuno di tali elementi devono essere indicati separatamente.

19. Gli elementi relativi ad esercizi precedenti e le eventuali rettifiche derivanti da variazioni nelle politiche contabili devono risultare, alternativamente:

a) o mediante rettifiche degli utili non distribuiti in-

dicati in bilancio come esistenti all'inizio dell'esercizio in esame e mediante la conseguente modifica degli elementi di raffronto relativi agli esercizi precedenti contenuti nel bilancio;

b) o mediante l'indicazione separata nel conto economico dell'esercizio in esame, come componenti dell'utile netto.

In entrambi i casi le informazioni relative a questi elementi devono essere idonee a facilitare il raffronto con gli importi relativi agli esercizi presentati».

35. IASC - Principi n. 19 - Le menzioni relative alla «contabilizzazione delle pensioni nei bilanci dei datori di lavoro»

Il documento analizza il problema del riconoscimento del costo e della valutazione delle spese per l'attuazione di programmi pensionistici a favore dei dipendenti.

L'IASC specifica come segue le menzioni che devono essere fornite:

«50. Le seguenti informazioni (15) devono essere fornite nel bilancio del datore di lavoro:

a) le politiche contabili adottate per i costi del programma pensionistico, compresa una descrizione generale del metodo o dei metodi di valutazione usati (Vedasi il Principio Contabile Internazionale n. 1: Pubblicità delle politiche contabili);

b) ogni altro elemento di rilievo in materia di pensioni che riguardi la comparabilità con il precedente esercizio;

c) se gli importi utilizzati per l'accantonamento di attività all'inizio del programma differiscono dagli importi imputati al reddito (o agli utili non distribuiti dovuti a variazioni delle politiche contabili) nello stesso periodo, l'importo delle passività conseguente ovvero l'onere differito e l'impostazione seguita in materia di accantonamento di attività, qualora non venga adottata una politica sistematica in proposito. (Quando un datore di lavoro ha più di un programma pensionistico e questo fa sì che sussistano sia un risconto attivo che una passività, non è corretto compensare i due elementi tra loro, deducendo l'uno dall'altro);

d) nel caso di un programma di pensioni determinate:

(i) l'importo dell'eventuale deficienza del valore netto realizzabile delle attività accantonate, insieme all'eventuale passività o risconto attivo indicati sopra sub (c), rispetto al valore calcolato su base attuariale dei diritti acquisiti; e

(ii) una relazione sull'impostazione seguita in materia di accantonamento di attività. (Quando il datore di lavoro ha più di un programma pensionistico, la deficienza delle attività programmate rispetto alle passività riguardanti i diritti acquisiti di uno dei programmi deve essere menzionata, senza compensare con essa l'eventuale eccedenza delle attività sulle passività per diritti acquisiti di un altro programma);

e) nel caso di un programma di pensioni determinato, la data della valutazione attuariale più recente».

(15) Quando un'impresa ha più di un programma pensionistico, questa informazione deve essere riportata in tutti i programmi, separatamente per ciascun programma, adottando i raggruppamenti che risultano più opportuni.