

cui prestano l'attività		
Spese di vitto e alloggio sostenute per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale	Deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a € 180,76 (€ 258,23 per trasferte all'estero)	Come dipendenti
Rimborso chilometrico auto di proprietà o noleggiata per una specifica trasferta	Deducibile nei limiti del costo di percorrenza o delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se diesel	Come dipendenti

## BENI IMMATERIALI

Vedi: Immobilizzazioni Immateriali

## BENI MATERIALI

Vedi: Immobilizzazioni materiali

## BILANCIO

**Art. 2423.2.** Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

**Art. 2423.5.** Il bilancio è redatto in unità di euro; la n.i. può essere redatta in migliaia di euro.

**Art. 2423-bis.** Principi di redazione del bilancio (Oic n. 1; Oic n. 11).

**Valutazione.** La valutazione deve essere fatta secondo prudenza nella prospettiva della continuazione della attività aziendale (impresa in funzionamento), tenendo conto della funzione economica dell'elemento considerato (privilegiando la sostanza sulla forma; attenzione alle operazioni di pronti contro termine).

**Utili.** Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio. Gli utili attesi ma non ancora realizzati non devono essere contabilizzati, mentre le perdite (costi) anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio.

**Rischi e perdite.** Si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo. Devono però essere evitati gli eccessi di prudenza perché pregiudizievole agli interessi degli azionisti e rendono il bilancio inattendibile e non corretto.

**Comparabilità.** La forma di presentazione deve essere costante (le voci devono essere comparabili) ed i criteri di valutazione devono essere mantenuti costanti.

**Continuità dei criteri di valutazione.** E' una condizione essenziale per la comparabilità dei bilanci. I criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvo deroghe in casi eccezionali; la n.i. dovrà darne adeguata informazione con l'indicazione dell'effetto prodotto sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica.

**Competenza.** Costi e ricavi vanno attribuiti all'esercizio al quale si riferiscono (anche se conosciuti dopo la chiusura) e non a quello dei movimenti numerari. Ne discende la correlazione costi-ricavi.

**Elementi eterogenei.** Gli elementi eterogenei imputati alle singole voci devono essere valutati separatamente.

**Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:** vedi § Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

### DEROGHE

**Art. 2423.4.** Sancisce l'obbligo di derogare alle singole disposizioni di legge se "in casi eccezionali" l'applicazione di una di esse è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta.

**Art. 2423-bis.2.** Deroga, in "casi eccezionali", al principio di continuità dei criteri di valutazione.

In entrambi i casi in nota integrativa si deve motivare la deroga e indicare l'influenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico.

### COMPENSAZIONE DI PARTITE

**L'art. 2423-ter.6** Vieta espressamente i compensi di partita, cioè la compensazione di valori:

- **di segno opposto** (es. Crediti diversi e Debiti diversi; Banche attive con Banche passive; Interessi attivi con Interessi passivi), o

- **di opposto significato** (es. Ricavi di vendita con Perdite su crediti).

Le compensazioni vietate sono quelle che eliminano voci per le quali è prevista obbligatoriamente l'esposizione negli schemi di bilancio, mentre le compensazioni di carattere meramente contabile o finanziario sono ammesse e anzi, a volte, imposte dall'art. 2425-bis, che richiede l'iscrizione di ricavi e costi al netto resi, sconti, abbuoni e premi.

Diversa cosa è la compensazione legale, giudiziale o volontaria di crediti e debiti (artt. 1241 – 1252).

## CORREZIONE DI ERRORI IN BILANCIO - OIC n. 29

Nel corso dell'esercizio o durante la predisposizione del bilancio possono essere rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti. Possono verificarsi errori per impropria od errata applicazione di principi contabili, errori matematici, per erronee interpretazioni di fatti, per negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

In base al loro effetto sui bilanci si distinguono in due gruppi:

**Errori determinanti** - quegli errori che abbiano un effetto talmente rilevante che i bilanci non possono più essere considerati attendibili. Esistono (teoricamente) tre possibili modalità di correzione:

1. imputare la correzione al c.e. dell'esercizio in cui si rileva l'errore con rettifica della posta patrimoniale e contropartita nel c.e. alla voce Proventi e oneri straordinari (consigliata da Oic);
2. rettificare l'importo delle riserve esistenti (prevista dagli IAS; non compatibile con gli Oic);
3. correggere i bilanci degli esercizi precedenti (lo IAS n. 8 richiede l'approvazione assembleare; non sembra applicabile alla legislazione italiana).

**Errori non determinanti** - gli altri. Per questi errori è consigliabile il passaggio attraverso Proventi e oneri straordinari di c.e..

**Nota integrativa** - Per gli **errori determinanti**, occorrerà evidenziare: la natura dell'errore commesso; l'ammontare della correzione; effetti e conseguenze.

Per gli errori **non determinanti** è facoltà del redattore fornire adeguate informazioni.

## TERMINI DI APPROVAZIONE

Artt. 2364 - 2366 - 2479-bis c.c. - L'assemblea dei soci deve essere convocata entro il termine previsto nello statuto e comunque entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio per l'approvazione del bilancio, salvo che lo statuto preveda la possibilità di un termine maggiore, massimo 180 giorni, possibile solo nel caso di società obbligate alla redazione del bilancio consolidato o quando lo richiedano *particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società* (lo slittamento deve essere previsto dallo statuto sociale!). Gli amministratori devono indicare nella Relazione sulla gestione le ragioni della dilazione.

Nel caso di mancata approvazione del bilancio entro il termine consentito, causa l'inattività dell'assemblea, gli amministratori dovranno convocare nel più breve tempo possibile una nuova assemblea per l'approvazione del bilancio. Qualora l'assemblea vada di nuovo deserta dovranno presentare istanza al Presidente del Tribunale per accertare lo scioglimento della società per inattività dell'assemblea dei soci.

**Spa** - L'assemblea è convocata dagli amministratori mediante avviso contenente giorno, ora, luogo e materie da trattare; l'avviso deve essere pubblicato:

1. sulla **G.U.** almeno **15** giorni prima dell'assemblea; *oppure*
2. su un **quotidiano** indicato sullo statuto almeno **15** giorni prima, *oppure*
3. lo statuto può consentire che la convocazione ai soci avvenga con **mezzi** tali che garantiscano l'avvenuto ricevimento almeno **8** giorni prima dell'assemblea, *ma solo per le società che non fanno ricorso al mercato del credito.*

In mancanza delle suddette formalità, l'assemblea della Spa (art. 2366) è regolarmente costituita in forma **totalitaria**, quando sono presenti:

- l'intero capitale sociale, in proprio o per delega;
- la maggioranza dei componenti degli organi amministrativi;
- la maggioranza dei componenti degli organo di controllo.

Non è obbligatorio avvertire tutti gli amministratori ed i sindaci; basta la presenza della maggioranza. Le deliberazioni assunte dovranno essere comunicate tempestivamente agli assenti.

Ciascuno dei partecipanti può opporsi alla discussione degli argomenti sui quali non si ritenga sufficientemente informato.

**Srl** - La convocazione dell'assemblea, salvo diversa previsione dell'atto costitutivo, è fatta mediante raccomandata spedita almeno 8 giorni prima dell'adunanza (si conta il giorno di invio e non quello dell'assemblea; se l'atto costitutivo dice "otto giorni liberi" non si conta né il giorno di spedizione né quello dell'assemblea). L'atto costitutivo può prevedere anche altre forme quali fax o posta elettronica (nota: richiedere avvenuta lettura da parte del destinatario).

Il potere di convocare l'assemblea, nel silenzio della legge, spetta alle persone indicate nell'atto costitutivo.

L'assemblea totalitaria nelle Srl (art. 2479-bis) si reputa regolarmente costituita, quando:

- partecipa l'intero capitale sociale, in proprio o per delega;
- tutti gli amministratori ed i sindaci sono presenti o informati della riunione e del suo oggetto.

Ciascuno dei partecipanti può opporsi alla discussione degli argomenti sui quali non si ritenga sufficientemente informato.

## Tempi e procedure

- **Artt. 2423 - 2428 c.c.** Il C.d.A. o l'Amministratore unico predispongono il Bilancio, redigono la Relazione sulla gestione e fissano la data della Assemblea dei soci (convocare riunione e redigere verbale).
- **30 giorni prima dell'assemblea** - Art. 2429 - Consegna di Bilancio e Relazione al Collegio Sindacale (se

- *15 giorni (almeno) prima dell'assemblea* - Art. 2429 - Deposito presso la sede sociale di Bilancio, Relazione sulla gestione e Relazione dei Sindaci, dell'ultimo bilancio approvato delle controllate (in presenza di consolidato basta un prospetto riepilogativo), di un prospetto dei dati di bilancio delle collegate, affinché i soci possano prenderne visione.
- *15 (o 8) giorni prima dell'assemblea* - Spa - Art. 2366 - Convocazione assemblea.
- *8 giorni (almeno) prima dell'assemblea* - Srl - Art. 2479-bis - Convocazione dell'assemblea.
- *Giorno dell'assemblea* - Il verbale delle delibere assembleari (art. 2375) *deve contenere*:
  - ♦ la data dell'assemblea;
  - ♦ l'identità dei partecipanti e il capitale rappresentato da ciascuno (anche in allegato, quindi meglio predisporre un prospetto);
  - ♦ le modalità ed il risultato della votazione;
  - ♦ l'indicazione dei soci favorevoli, astenuti o dissenzienti;
  - ♦ le dichiarazioni richieste espressamente dai soci;
  - ♦ la firma del presidente e del segretario.

Il verbale deve essere *redatto senza ritardo*, rispettando i termini di deposito e di iscrizione (di norma entro 30 giorni). Spa non quotate (art. 2372): ciascun mandatario non può rappresentare in assemblea più di 20 soci. Srl (art. 2479-bis): le deleghe possono essere conferite anche agli amministratori. Spa e Srl: le deleghe devono essere conservate secondo le norme dettate per il libro delle assemblee (artt. 2421 e 2478.1 n. 2).

La falsa attestazione della regolare convocazione dei soci e della presenza totalitaria del capitale sociale, rappresenta una grave irregolarità, che può essere denunciata all'autorità giudiziaria. E' quindi necessario che i verbali di assemblea (ma anche quelli del Consiglio di amministrazione) siano sempre sottoscritti dal Presidente e dal Segretario nonché da tutti i presenti o delegati (anche in apposito foglio presenze da conservare agli atti).

*Entro il giorno 16 del mese successivo* al trimestre di pagamento versare le ritenute (se dovute) su eventuale delibera di distribuzione dividendi. Registrazione dell'atto, a taxa fissa.

*Entro i 30 giorni successivi all'assemblea:*

**Artt. 2435 - 2478-bis.** Deposito presso il Registro delle imprese (sportello unificato CCIAA) di Bilancio, Relazione sulla gestione, Relazione del Collegio Sindacale, Verbale assemblea e dell'elenco dei soci riferito alla data di approvazione del bilancio (per Spa, Sapa, non quotate e solo se ci sono state variazioni - Con decorrenza 30/03/2009 le srl non depositano più l'elenco soci, ma sono obbligate ad aggiornare la sezione appositamente istituita presso il Registro imprese).

Entro il 16 giugno (16/7 con lo 0,40% di interessi): versamento delle imposte a saldo e del primo acconto.

*Entro 7 mesi dalla chiusura dell'esercizio (se il bilancio non è stato approvato, in base alla bozza presentata dagli amministratori all'assemblea) :*

- Presentazione dichiarazione dei redditi per via telematica;
- Aggiornamento libro beni ammortizzabili (art. 16/600).

*Entro 3 mesi dal termine di presentazione telematica della dichiarazione dei redditi* - Aggiornamento e sottoscrizione libro inventari e stampa dei registri contabili.

*Impugnativa delibera di approvazione del bilancio* da parte di amministratori, sindaci, soci assenti o dissenzienti e soci con diritto di voto limitato (spa: art. 2377; srl: art. 2479-ter). Può essere chiesta la nullità o l'annullamento del bilancio solo entro la data di approvazione del bilancio dell'esercizio successivo (art. 2434-bis ). Secondo parte della dottrina vale in ogni caso il minor termine di 90 giorni dal deposito, previsto in generale per le azioni di annullamento delle delibere assembleari.

### **CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI - OIC n. 29**

Per principi contabili si intendono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione, che stabiliscono criteri di individuazione dei fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio.

Un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se validamente motivato e se effettuato per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni d'impresa.

Il cambiamento di principio contabile può essere applicato retroattivamente o prospetticamente.

Si ha applicazione retroattiva quando il nuovo principio trova applicazione anche su fatti ed operazioni avvenuti negli esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato. Es.: impresa che ha valutato in passato le rimanenze col metodo LIFO e che a fine esercizio passi al metodo FIFO.

Si ha applicazione prospettica quando il nuovo principio è applicato solo ai fatti ed alle operazioni dell'esercizio in cui avviene il cambiamento. L'applicazione prospettica: - si rende necessaria quando non sia ragionevolmente possibile calcolare l'effetto pregresso del cambiamento del principio contabile; - è consentita nel solo caso in cui il nuovo principio preveda l'imputazione al c.e. di costi che precedentemente erano stati capitalizzati.

Gli effetti di un cambiamento di principi contabili vanno rilevati tra i proventi e oneri straordinari. Es. Se per il passaggio dal Lifo al Fifo vi è una rivalutazione retroattiva delle rimanenze iniziali:

Merci c/esistenze iniziali c.e.	B. 11	a	Proventi straordinari c.e.	E. 20
---------------------------------	-------	---	----------------------------	-------

In n.i. occorrerà dare adeguata informazione ai sensi dell'art. 2423-bis c.c. precisando:

- il motivo per cui si è cambiato il criterio contabile;
- l'effetto sulle componenti ordinarie e straordinarie dell'esercizio;
- gli effetti sui conti patrimoniali interessati, sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al lordo ed al netto dell'incidenza fiscale.

#### **CAMBIAMENTO DI STIME CONTABILI - OIC n. 29 (anche IAS n. 8)**

I cambiamenti di stima sono la necessaria conseguenza della incessante acquisizione di maggiori o ulteriori informazioni o di accresciuta esperienza in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria. Tali rettifiche rientrano nel normale procedimento di formazione di stima e non costituiscono correzioni di errori precedenti e neppure comportano l'evidenza di elementi straordinari di reddito.

I cambiamenti di stima hanno effetto:

- solo sull'esercizio in corso, se dovuti alla disponibilità di nuove informazioni o cognizioni (es. stime di diversa inesigibilità di un credito o di differente recuperabilità di imposte anticipate);
- anche sugli esercizi successivi, se dovuti a mutamenti strutturali dell'azienda (es. revisione della vita utile stimata di un impianto).

Contabilmente, se si aumenta l'irrecuperabilità di un credito:

Rettifiche di valore c.e.	B.10.d	a	Clienti	P.C.II.1
---------------------------	--------	---	---------	----------

**N.i.:** motivare le ragioni del cambiamento, fornire l'effetto su patrimonio e c.e., nonché l'incidenza fiscale

#### **FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO - OIC n. 29**

I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio sono quei fatti, sia positivi, sia negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio. Si possono identificare due tipologie di fatti:

**Fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio** - quelli che evidenziano *condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio*, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio. Alcuni esempi di questi fatti:

- deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso;
- definizione di una causa legale per un importo diverso da quello prevedibile in chiusura;
- vendita di prodotti giacenti a magazzino ad un prezzo inferiore alla valutazione;
- determinazione dopo la chiusura dell'esercizio di un premio da corrispondere a dipendenti per prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

Nel caso in cui il loro effetto (importo) non sia determinabile occorre darne comunicazione in n.i..

**Fatti successivi che non devono essere recepiti in bilancio** - quelli che modificano condizioni esistenti alla data di riferimento del bilancio e che sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione comprometterebbe la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate. Alcuni esempi di questi fatti:

- diminuzione del valore di mercato di taluni titoli o merci in periodo successivo alla chiusura dell'esercizio, per condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura;
- la distruzione di impianti, macchinari o merci causata da calamità;
- perdite derivanti da variazioni nei cambi (Oic n. 1);
- significativi contenziosi sorti dopo la chiusura dell'esercizio (contrattuali, legali o fiscali);
- fluttuazioni anomale dei valori di mercato;
- acquisti o cessioni di aziende o rami aziendali;
- operazioni di natura straordinaria deliberate dopo la chiusura dell'esercizio.

Non riflettendosi nei dati di bilancio dovranno essere adeguatamente illustrati nella **n.i.**

**Termine temporale** - Il termine entro il quale il fatto si deve verificare affinché se ne debba tener conto, è, nella generalità dei casi individuato con la data di redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori. Tuttavia, qualora tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'assemblea si verificassero eventi tali da pregiudicare l'attendibilità del bilancio nel suo complesso, gli amministratori dovranno opportunamente modificare il progetto di bilancio.