

BILANCIO

Conto economico – documento interpretativo 1 del Principio contabile 12 e bozza dell'Oic 12 (la parte)

di Luca Dal Prato

In fase di chiusura di bilancio 2013, il documento interpretativo n. 1 pubblicato il 13 luglio 2005 sul **Principio contabile 12 “Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi”** (di seguito “il documento”) può essere un utile strumento di lavoro per verificare la corretta composizione delle poste dello schema di Conto Economico, come prescritto dall'art. 2425 del codice civile. Occorre tuttavia tenere in considerazione che l'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha diffuso la **bozza del principio Oic 12** (in consultazione fino allo scorso **28 febbraio 2014**, di seguito anche il “nuovo documento”) che **incorpora** ora l'attuale documento **interpretativo n. 1**.

Si riporta di seguito un commento al **documento interpretativo n. 1**, tenendo però in considerazione alcune delle **novità pubblicate nella bozza** del nuovo documento.

Nel **numero odierno** concentreremo la nostra attenzione sugli **aggregati A e B**, mentre **domani** ci soffermeremo sulla parte “bassa” del conto economico.

Partendo dall'analisi dell'aggregato **A**, il documento illustra che i “**Ricavi delle vendite e delle prestazioni**” di **competenza** di cui alla voce **A1**) sono relativi esclusivamente alla gestione **caratteristica** dell'impresa e, ai sensi dall'art. **2425-bis**, 1° comma, Cod. civ., devono essere iscritti **al netto** di premi, abbuoni, resi e sconti di natura commerciale. **Non** sono quindi qualificabili nell'aggregato A gli **sconti** di natura **finanziaria**, come lo sconto di cassa per pagamento contanti, da indicare alla voce **C171**) in commento sotto.

Secondo il **nuovo documento**, i ricavi sono iscritti nella voce **A1** al netto delle rettifiche che, se relative a ricavi di precedenti esercizi, sono rilevate nelle voci **E20**) ed **E21**). I ricavi da indicare alla voce **A1**) sono **depurati degli elementi rettificativi**, anche se questi sono determinati in base a stime (cfr. OIC 29). Per quanto riguarda i lavori in corso su ordinazione (Oic 23) i ricavi di commessa acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce **A1**) mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce **A3**).

Le “**Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti**” di cui alla voce **A2**) e le “**Variazioni dei lavori in corso su ordinazione**” di cui alla voce **A3**) devono essere valutate con particolare attenzione al **segno** da attribuire alla valutazione: se le

rimanenze finali sono **maggiori** di quelle iniziali la variazione è positiva e, di conseguenza, **aumenta il valore della produzione**; se le **rimanenze iniziali** sono **maggiori** di quelle finali la variazione è negativa e, di conseguenza, **riduce il valore della produzione**.

La voce **A4)** relativa agli **“Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”** comprende invece costi capitalizzati che danno luogo ad **iscrizioni all’Attivo dello Stato Patrimoniale**, purché si tratti di **costi interni** o, eventualmente, esterni laddove sostenuti per realizzare i lavori interni, come l’acquisto di materiale vario per la realizzazione delle immobilizzazioni indicate nel documento.

Infine la voce **A5)** **“Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio”** considerata di natura residuale, include componenti positivi di reddito di natura ordinaria, **riguardanti le gestioni accessorie e non finanziarie**. Un esempio possono essere le plusvalenze da alienazione, per fisiologica sostituzione, di beni strumentali impiegati nella normale attività: **non** vanno invece considerate le **plusvalenze di natura straordinaria**, da rilevare alla voce **E20)** e le **plusvalenze** derivanti da alienazioni di titoli, **partecipazioni** o altre attività finanziarie che, se ordinarie, sono iscritte alle voci **C15** o **C16**. Sono inoltre **da includere** in questa voce i **ripristini** di valore (nei limiti del costo) a seguito di precedenti **svalutazioni** delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e dei crediti iscritti nell’attivo circolante e delle disponibilità liquide - se le precedenti svalutazioni sono state iscritte alla voce **B10)** - e i contributi in conto esercizio, da rilevare nell’esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirla.

Secondo il **nuovo documento**, in particolare, sono incluse in questa voce anche le componenti reddituali positive derivanti da **certificati ambientali**.

Per quanto riguarda l’**aggregato “Costi della produzione”** di cui alla voce **B)** il documento illustra che, anche in questo caso, gli importi sono da inserire al netto di resi, sconti, abbuoni e premi ma non degli sconti finanziari, da rilevare alla voce **C16** in commento sotto.

Nei costi **“Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci”** di cui alla voce **B6)** sono inclusi anche i **costi accessori** di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se **inclusi** dal **fornitore** nel prezzo di acquisto; diversamente, tali costi vanno iscritti in **B7**. Al costo possono essere aggiunte anche eventuali **imposte** di fabbricazione o l’IVA non recuperabile: l’Iva recuperabile va invece detratta dal costo.

La voce **B7)** **“Per servizi”** contiene costi - **certi o stimati** e al netto delle rettifiche sopra richiamate derivanti dall’acquisizione dei servizi dell’attività ordinaria dell’impresa, come trasporti non addebitati in fattura dai fornitori e utenze. La voce include **anche** costi per prestazioni di servizi riguardanti il **personale, non** rilevabili nella voce **B9)**, come prestazioni di personale esterno, buoni pasto distribuiti ai dipendenti, corsi di aggiornamento professionale dei dipendenti e spese di vitto e alloggio di dipendenti in trasferta. In tale voce vanno iscritti i costi per i servizi eseguiti da **banche** ed imprese finanziarie, diversi dagli oneri finanziari veri e propri.

Secondo il **nuovo documento**, la voce **B7)** contiene i costi per servizi, in cui l'oggetto di un rapporto contrattuale con terzi consiste nel fornire una **prestazione di fare**, come i costi per consulenze tecniche e assicurazione, energia elettrica, sistemi di vigilanza, royalties etc..

La voce "**Per godimento di beni di terzi**" **B8)** include i corrispettivi, al netto delle rettifiche di cui sopra, per il godimento di beni di terzi, sia **materiali** che **immateriali**, come il canone d'affitto d'azienda e i canoni per la locazione di beni immobili con oneri accessori.

Nella voce **B9)** vanno iscritti i costi "**Per il personale**" dipendente. **Non** vanno invece iscritti in questa voce i corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo, in base a rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa senza** vincolo di **subordinazione**, da rilevare alla voce **B7)**. La voce include più sottovoci tra cui "**Salari e stipendi**" (**B9a**) che includono le quote maturate e non corrisposte di mensilità aggiuntive e gli "**Oneri sociali**" (**B9b**) a carico dell'impresa (come INPS, INAIL, INPDAI) al netto degli importi "fiscalizzati", il "**Trattamento di fine rapporto**" di cui alla voce **B9c)** e il "**Trattamento di quiescenza e simili**" di cui alla voce **B9d)** relativamente ad accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal T.F.R. La voce residuale **B9e)** contiene gli "**Altri costi**" che non siano iscritti nelle altre sottovoci o nelle voci **B6**, **B7**, **B8** o **B14**.

Anche il **nuovo documento**, privilegiando la rappresentazione sostanziale, **comprende** nella voce **B9)** il **lavoro interinale**, che non rappresenta una prestazione di servizi ma una prestazione di lavoro del personale impiegato nell'attività dell'impresa.

Nella voce **B10)** "**Ammortamenti e svalutazioni**" vanno inclusi gli ammortamenti e le svalutazioni, di natura ordinaria, delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide. Le svalutazioni delle immobilizzazioni finanziarie e dei titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante vanno invece rilevate alla voce **D19)** mentre, le svalutazioni straordinarie, vanno rilevate nella voce **E21)**. La sottovoce **B10d)** "**Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide**" contiene gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e diversi iscritti nell'attivo circolante ma non le perdite realizzate su crediti che, non derivando da valutazioni, vanno iscritte nella voce **B14)**.

Per quanto riguarda la voce **B10d)** il **nuovo documento** comprende le **svalutazioni** dei **ratei e risconti** attivi di natura **non finanziaria** come i contratti di affitto. Diversamente, le svalutazioni di ratei e risconti attivi di natura finanziaria (i.e. interessi) sono incluse nelle voci delle classi **C** o **D**.

La voce "**variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**" di cui alla voce **B11)** contiene le **differenze** fra **rimanenze iniziali** e rimanenze **finali** relative ai beni da magazzino. Nel caso in cui le **rimanenze finali** siano **maggiori** di quelle iniziali, il **segno** è **negativo**; nel caso in cui le **rimanenze finali** siano **minori** di quelle **iniziali**, il **segno** è **positivo**. In particolare, la somma algebrica degli importi iscritti nelle voci **B6)** e **B11)** determina i "consumi" di materie, semilavorati, merci e materiali impiegati nella produzione realizzata

nell'esercizio e, come per le voci **A2)** e **A3)**, occorre tener conto di eventuali svalutazioni e ripristini.

La successiva voce **B12)** “**accantonamenti per rischi**” contiene gli accantonamenti, di competenza dell'esercizio, a fondi rischi che **non** costituiscono poste **rettificative** dell'attivo: un esempio può essere il fondo rischi per cause in corso.

Nella voce **B13)** “**altri accantonamenti**” vanno invece inseriti gli accantonamenti che rappresentano costi **certi nell'esistenza, ma di importo stimato**, diversi dagli accantonamenti di cui sopra e dai fondi per imposte, dai fondi di quiescenza ed assimilati e dal T.F.R. come, ad esempio, il fondo per buoni sconti e concorsi a premio o il fondo di recupero ambientale.

Nella voce “**oneri diversi di gestione**” di cui alla lettera **B14)** sono iscritti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci e i costi delle gestioni accessorie **non** riferiti a costi **straordinari o finanziari**. Un esempio possono essere le minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività; le sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati che non derivino da errori, le imposte indirette, tasse e contributi e i costi ed oneri diversi se di natura non finanziaria.

Secondo il **nuovo documento**, nella voce **B14** sono compresi i componenti negativi reddituali derivanti da **certificati ambientali**.