

# Corso di formazione per revisori legali

16 dicembre 2021



The better the question. The better the answer.  
The better the world works.

# Finalità e ambito di applicazione



## Finalità

Definire i principi contabili per la presentazione e la redazione dei bilanci intermedi.

## Ambito di applicazione

Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del Codice Civile.

I bilanci intermedi sono redatti per:

- eventi particolari eccezionali espressamente disciplinati dal codice civile;
- utilità di informazione;
- esigenza di dare pubblicità dell'andamento aziendale in corso d'anno.

I bilanci straordinari, redatti in occasione di trasformazioni, conferimenti, liquidazioni, non formano oggetto di questo Principio contabile.

# Definizione



I **bilanci intermedi** sono bilanci redatti su una base temporale inferiore ai dodici mesi, in genere di durata pari a tre, sei o nove mesi.

Non sempre è richiesta l'approvazione da parte dei soci e generalmente non hanno l'obiettivo tipico di misurare l'utile realizzato.

Rispetto ai bilanci annuali, hanno talvolta una composizione semplificata in relazione alle finalità per i quali sono richiesti.

Devono osservare i requisiti del secondo comma dell'art. 2423 del Codice Civile:

**“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”.**

# Criteri di rappresentazione (1/3)



Un **bilancio intermedio** viene in genere redatto nella stessa forma di quello ordinario. Tuttavia il Legislatore permette alcune eccezioni per situazioni patrimoniali redatte in occasione di operazioni straordinarie.

È consentito aggregare alcune voci, purché tale aggregazione non alteri significativamente l'intelligibilità dei prospetti contabili. L'aggregazione massima è costituita:

Stato Patrimoniale

Almeno dalle voci precedute da numeri romani

Conto Economico

Almeno dalle voci precedute da numeri arabi

# Criteri di rappresentazione (2/3)



Per non alterare la comparabilità nel tempo dei bilanci intermedi, il tipo di aggregazione prescelta non può di norma essere modificato nei periodi successivi, salvo fornire un maggiore dettaglio qualora se ne presenti la necessità per migliorare l'intelligibilità del bilancio.

Il contenuto della nota illustrativa può essere ridotto, anche in misura sostanziale, rispetto a quanto previsto per il bilancio d'esercizio. Le imprese devono però includere nelle note ai bilanci intermedi quelle informazioni ritenute essenziali per non fuorviare il lettore del bilancio.

I bilanci intermedi (non necessariamente le situazioni patrimoniali redatte in occasione di operazioni straordinarie) devono essere comparativi, ovvero presentare il raffronto con l'analogo periodo precedente e, ove ritenuto necessario, con la situazione patrimoniale dell'ultimo esercizio.

# Criteri di rappresentazione (3/3)



I **bilanci intermedi** devono essere redatti utilizzando le stesse regole sulla formazione del bilancio d'esercizio: si applicano pertanto ai bilanci intermedi i criteri di redazione previsti dal Codice Civile in materia di bilancio d'esercizio, interpretati ed integrati sul piano della tecnica dai principi contabili di riferimento.

Ogni elemento di costo o ricavo deve essere contabilizzato in stretta osservanza del postulato della competenza economica, con riferimento al periodo.

Ciò equivale a considerare il periodo contabile intermedio come un autonomo “esercizio”, ancorché di durata inferiore all'anno.

Pertanto:

- eventi di competenza di periodi successivi destinati a modificare in misura significativa il risultato finale del periodo, dovranno essere oggetto di informazione solo nella nota illustrativa.
- eventi avvenuti dopo la chiusura del periodo intermedio che evidenziano condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio richiedono modifiche ai valori delle attività e passività.

# Situazioni che richiedono la redazione di bilanci intermedi (1/2)



L'OIC 30 elenca espressamente le circostanze che possono richiedere la redazione di un bilancio intermedio:

- Riduzione del capitale sociale per perdite
- Riduzione del capitale sociale
- Emissione di un prestito obbligazionario
- Distribuzione di acconti sui dividendi
- Aumento gratuito del capitale sociale mediante imputazione di riserve
- Acquisto di azioni proprie
- Delibere di fusione e scissione

# Situazioni che richiedono la redazione di bilanci intermedi (2/2)



Nella generalità dei casi, quindi, le società redigono i bilanci intermedi in vista di operazioni sul capitale o dell'emissione di prestito obbligazionari.

Sono previste regole particolari per la redazione dei bilanci infrannuali delle società quotate sui mercati regolamentati



L'OIC 30 dedica un paragrafo all'argomento, ma lo fa "per comodità del lettore": si tratta infatti di un tema che esula dallo scopo di tale Principio.



Per le società che applicano i Principi contabili internazionali la redazione dei bilanci intermedi avviene in conformità allo IAS 34 Bilanci intermedi.



# Casi particolari

Nei bilanci intermedi devono essere osservate le medesime regole di valutazione previste per i bilanci annuali, considerando il periodo intermedio come un autonomo esercizio.

Vi sono tuttavia situazioni particolari per le quali l'osservanza del principio generale sopra descritto può comportare alcune difficoltà interpretative.

L'OIC 30 suggerisce al redattore di bilancio intermedio come comportarsi, caso per caso.





# Casi particolari – Costi di R&S

## Costi di ricerca e sviluppo

Imputare tali costi a conto economico oppure capitalizzarli, iscrivendoli come attività immateriali per poi ammortizzarli annualmente, è una valutazione che il redattore di bilancio non può agevolmente realizzare su un arco temporale breve.

La condizione per la capitalizzazione è che i costi per R&S si riferiscano ad un progetto realizzabile i cui costi possano essere recuperati tramite ricavi futuri generati dal progetto stesso.

Il problema consiste nel fatto che, in corso d'esercizio, possono non essere noti tutti gli elementi occorrenti per verificare il rispetto delle condizioni necessarie per la capitalizzazione dei costi, ma tali elementi potrebbero rendersi disponibili solo a fine esercizio.

L'OIC 30 suggerisce di attendere la fine dell'esercizio per confermarne la capitalizzazione.



# Casi particolari – Manutenzione

## Costi di manutenzione

È regola generale che ogni costo deve essere rappresentato nei bilanci intermedi in funzione del suo effettivo sostenimento.

I costi per interventi programmati di manutenzione, che si prevede saranno sostenuti in un certo periodo dell'anno, non possono essere accantonati nei bilanci intermedi dei periodi precedenti e, pertanto, devono essere imputati a conto economico quando sostenuti.



# Premi di fine anno (1/2)

## Premi di fine anno

L'erogazione di premi o sconti al raggiungimento di determinati obiettivi (target) di vendita è una prassi contrattuale assai comune in alcuni settori merceologici.

La valutazione di tali premi o sconti, così come di tutti quegli elementi di reddito, positivi o negativi, la cui esatta determinazione è nota unicamente a fine anno, va effettuata con cautela nei bilanci intermedi.

Tuttavia, la maggior difficoltà di stima non può comportare che, nei bilanci intermedi, non sia iscritta quella quota parte di costo o di ricavo che, ragionevolmente, si ritiene di competenza del periodo.



# Premi di fine anno (2/2)

## Premi di fine anno

Nei bilanci intermedi, dunque, si dovrà far uso di tutte le informazioni disponibili – ad esempio gli andamenti storici e le previsioni di vendita (o di acquisto) – per stimare, nel miglior modo possibile, la percentuale di premio che si suppone maturerà a fine anno ed applicarla ai volumi di vendita (acquisto) del periodo intermedio.

Nella stima occorrerà esercitare particolare cautela, specialmente nei periodi più lontani dalla chiusura dell'esercizio, onde evitare di rilevare ricavi che poi non si realizzeranno a fine esercizio oppure costi inferiori a quelli che poi saranno sostenuti.



# Ammortamenti (1/2)

## Ammortamento delle immobilizzazioni

L'ammortamento delle immobilizzazioni deve essere effettuato in relazione ai soli cespiti che siano disponibili e pronti per l'uso durante il periodo, utilizzando l'aliquota annua opportunamente ridotta in proporzione alla durata del periodo intermedio rispetto all'intero esercizio.

Divieto di calcolare gli ammortamenti in funzione anche delle acquisizioni e dismissioni pianificate nel corso dell'esercizio.

L'ammortamento non può essere anticipato ai periodi nei quali un cespite non è ancora utilizzabile: se il bene viene acquistato ed utilizzato dal secondo trimestre, l'onere per ammortamenti che sarà inserito nel bilancio di fine periodo deve essere ripartito fra il secondo, il terzo e quarto trimestre, mentre non è corretto inserire tale costo anche nel conto economico del primo trimestre.



# Ammortamenti (2/2)

## Ammortamento delle immobilizzazioni

Per i bilanci d'esercizio vi è la facoltà di utilizzare la metà dell'aliquota normale per i cespiti acquisiti nell'anno, a condizione che la quota di ammortamento così ottenuta non si discosti significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

Tale facoltà è consentita, alle stesse condizioni, per gli ammortamenti nei bilanci intermedi. Sarà ovviamente necessario rapportare l'aliquota dimezzata alla durata del periodo intermedio.



# Rimanenze

## Valutazione delle rimanenze di magazzino

L'OIC 30 suggerisce di adottare le stesse configurazioni di costo (Fifo, Lifo, Costo medio ponderato) di fine anno.

Inoltre si dovrà valutare, ad ogni chiusura di periodo intermedio, l'eventuale necessità di svalutazione per ricondurre le scorte al minor valore di realizzo. Quest'ultimo dovrà essere stimato in funzione degli elementi conosciuti alla data di valutazione senza anticipare mere aspettative di recupero nei periodi successivi.



# Imposte sul reddito

## Imposte sul reddito

L'OIC 30 individua due approcci

**Stima del carico fiscale come se le imposte dovessero essere realmente liquidate in base all'utile lordo di periodo, simulando il risultato della dichiarazione dei redditi e le relative rettifiche fiscali per il periodo intermedio.**

**Stima del carico fiscale che l'impresa avrà a fine esercizio, con successiva ripartizione pro-quota dello stesso sui risultati lordi di ogni periodo intermedio. Ciò comporta, come ovvio, di stimare l'utile lordo previsto di fine anno.**

L'OIC 30 sconsiglia la seconda opzione: essa non consente di fornire un'attendibile misura del contributo che ogni periodo intermedio ha fornito per il conseguimento dell'utile netto di esercizio ed inoltre introduce un eccessivo elemento di aleatorietà nella stima, in particolare nei primi periodi intermedi.

# La Nota Illustrativa nel bilancio intermedio (1/2)

Il contenuto della Nota Illustrativa può essere ridotto rispetto a quanto dettagliatamente previsto per la Nota Integrativa relativa al bilancio d'esercizio.



## Contenuto minimo

1. Descrizione dei principi e criteri di valutazione
2. In caso di cambiamento di principi contabili, descrizione degli effetti
3. Descrizione di effetti significativi sull'utile dovuti a stagionalità o a fatti di natura non ricorrente
4. Voci di bilancio stimate per le quali è possibile che la stima di fine anno diverga sensibilmente da quella effettuata nel bilancio intermedio
5. Eventi successivi di rilievo
6. Impegni e passività potenziali (ed evoluzione rispetto ai periodi precedenti)



# La Nota Illustrativa nel bilancio intermedio (2/2)

7. Effetti di operazioni straordinarie, quali fusioni o scissioni
8. Variazioni nelle componenti del patrimonio netto
9. Criterio di calcolo delle imposte anticipate relative a perdite fiscali pregresse non riconosciute in precedenza
10. Nel caso di bilanci consolidati: composizione dell'area di consolidamento e sue variazioni significative
11. Ogni altra informazione ritenuta rilevante o richiesta dalle autorità competenti