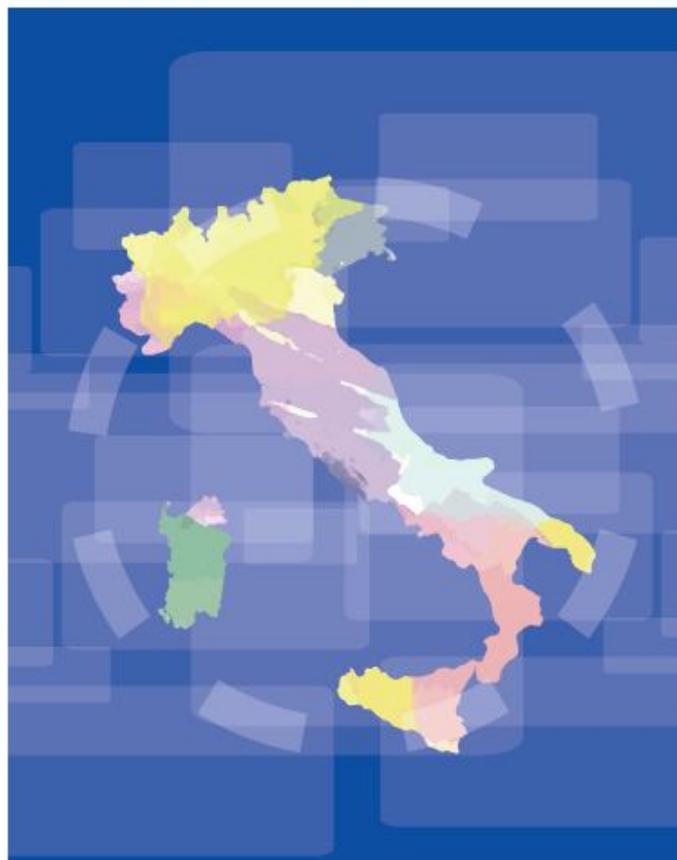




*Agenzia per la  
Coesione Territoriale*

SISTEMA  
**CPT**  
CONTI PUBBLICI TERRITORIALI

Studiare  
Sviluppo



## **VOCI DEL BILANCIO CIVILISTICO E LORO RICLASSIFICA IN AMBITO CPT**

Roma, 22 - 23 maggio 2018



LEARNING CPT

# Indice

**A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti**

**B - Immobilizzazioni:**

I. Immateriali

II. Materiali

5) Immobilizzazioni in corso e acconti

III. Immobilizzazioni Finanziarie

**B - Fondi per rischi e oneri: 2) per imposte, anche differite**

**B - Fondi per rischi e oneri: 4) altri**

**C - Attivo Circolante:**

**D - Debiti 6) Acconti**

**D - Rettifiche di valore di attività finanziarie Risultato prima delle imposte e utile di esercizio**

**E - Ratei e risconti**

## A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti

- Descrizione
- Riclassifica CPT
- Caso pratico

## A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti

### Descrizione e note

- Il credito risultante verso soci viene iscritto nella voce A "Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti" dell'attivo di SP. Si tratta pertanto di crediti vantati dalla società verso soci che hanno deliberato un aumento di capitale ma non hanno ancora versato le quote di propria spettanza.
- Nella voce A.I "Capitale" del patrimonio netto si iscrive in contropartita il valore nominale del capitale sociale di costituzione e delle successive sottoscrizioni degli aumenti di capitale sociale anche se non interamente versati.
- Un aumento dello stock di crediti rispetto all'esercizio precedente indica che, rispetto all'incremento del capitale sociale rilevato nel patrimonio netto, una quota non è stata versata.
- Una diminuzione indica invece che i soci hanno versato nell'anno aumenti di capitale deliberati in esercizi precedenti.

## A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti

### Riclassifica CPT

- Un aumento dello stock di crediti verso soci deve essere portato a riduzione della voce "**Altri incassi di capitale**", una diminuzione deve incrementare la stessa voce.

## A - Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti

### Caso pratico

- Vediamo l'ipotesi in cui nell'anno viene deliberato un aumento di capitale pari a 100, registrato nel patrimonio netto alla voce Capitale Sociale con contropartita a Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, ma i soci non hanno ancora effettuato alcun versamento.
- Nella voce A) - Crediti verso soci dell'attivo di SP viene riportata la movimentazione della voce con evidenza dell'incremento pari a 100 per effetto dell'avvenuta delibera da riclassificare in diminuzione alla voce CPT "**Altri incassi di capitale**".
- Nel gruppo di voci afferenti il Patrimonio Netto del passivo di SP dove figurano le informazioni riguardanti la formazione, l'utilizzazione e la variazione della consistenza del Patrimonio stesso, in questo caso, la delibera di aumento del Capitale Sociale pari a 100 sarà riclassificata in aumento della voce CPT "**Altri incassi di capitale**".
- Di conseguenza, la voce **Altri incassi di capitale** avrà una variazione pari a  $0=100-100$ , non essendosi verificato alcun movimento di cassa.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

**1) costi di impianto e di ampliamento, 2) costi di sviluppo, 3) Diritti di brevetto industriale e utilizzazione opere ingegno, 4) Concessioni, licenze, marchi e simili, 5) Avviamento, 6) Immobilizzazioni in corso e acconti, 7) Altre.**

- Descrizioni e note
- Riclassifica CPT

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 1) costi di impianto e di ampliamento

#### Descrizione e note

- La voce può comprendere le spese di costituzione (es. inerenti l'atto costitutivo con relative tasse e consulenze), costi di "start-up" sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, costi relativi all'ampliamento della società (es. spese per aumento di capitale sociale) e i costi di addestramento e di qualificazione del personale se assimilabili alla fase di start-up.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 1) costi di impianto e di ampliamento

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti/acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi non sono rappresentati da movimenti di cassa e dunque non sono da registrare come voce di entrata tra le "Alienazioni di beni patrimoniali" in quanto sono normalmente imputabili a storni, rettifiche di valore, riclassifiche ed ammortamenti.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 2) costi di sviluppo

#### Descrizione e note

- I costi di sviluppo sono afferenti all'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze acquisite prima dell'inizio della produzione commerciale ed appartengono alla categoria degli oneri pluriennali.
- La loro capitalizzazione è consentita solo se si dimostra la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende.
- Il D.Lgs. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai costi di pubblicità dalla voce dello SP BI2 i quali sono contabilizzati alla voce BI1 Costi di impianto e di ampliamento.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 2) costi di sviluppo

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti/acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del costo storico e ad altre voci non monetarie (es. ammortamenti e svalutazioni) che non sono da considerare come movimentazioni di cassa.
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a scomputo diretto del valore delle immobilizzazioni. In tal caso tali contributi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 3) Diritti di brevetto industriale e utilizzazione opere ingegno

#### Descrizione e note

- La voce può comprendere costi dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, costi per i diritti in licenza d'uso di brevetti, costi di acquisto o produzione ad uso interno di software applicativi.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 3) Diritti di brevetto industriale e utilizzazione opere ingegno

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti/acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce "**Alienazioni di beni patrimoniali**" se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari.
- Altri decrementi non monetari sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del costo storico e ad altre voci non monetarie (es. ammortamenti e svalutazioni) che non sono da considerare come movimentazioni di cassa.
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a scomputo diretto del valore delle immobilizzazioni. In tal caso tali contributi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

**B - Immobilizzazioni:**  
**I. Immobilizzazioni immateriali**  
**4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili**

**Descrizione e note**

- Si tratta di spese sostenute per acquisire i diritti di concessione, la licenza per l'esercizio di attività regolamentate e i marchi utilizzati per rappresentare l'azienda.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti/acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce "**Alienazioni di beni patrimoniali**" se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari.
- Altri decrementi non monetari sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del costo storico e ad altre voci non monetarie (es. ammortamenti e svalutazioni) che non sono da considerare come movimentazioni di cassa.
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a scomputo diretto del valore delle immobilizzazioni. In tal caso tali contributi sono da considerare, nella riclassifica, nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni: I. Immobilizzazioni immateriali 5) Avviamento

### Descrizione e note

- L'avviamento è l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici in grado di concorrere alla produzione del reddito pur non avendo un valore autonomo ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni.
- Può essere generato internamente, ovvero essere acquisito a titolo oneroso, costituendo la parte di corrispettivo attribuibile al valore intrinseco degli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda.
- È iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se è acquisito a titolo oneroso, è quantificabile all'interno del corrispettivo pagato e garantisce benefici economici futuri.
- Il valore si ottiene per differenza tra il prezzo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi trasferiti.

## B - Immobilizzazioni: I. Immobilizzazioni immateriali 5) Avviamento

### Riclassifica CPT

- I movimenti nell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi/decrementi non danno luogo direttamente a flussi di cassa in quanto il valore che si movimenta può derivare da operazioni riconducibili, ad esempio, a variazioni del perimetro di consolidamento derivanti da acquisizioni/cessioni a titolo oneroso di un'azienda o di un ramo di essa o a seguito di un'operazione di fusione, scissione o di conferimento.
- Altre variazioni possono derivare da ammortamento, perdite di valore e adeguamenti al tasso di cambio. Da valutare, in quest'ultimo caso, i possibili effetti finanziari.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 6) Immobilizzazioni in corso e acconti

#### Descrizione e note

- Le immobilizzazioni in corso e acconti possono comprendere costi di realizzazione interna di uno specifico bene immateriale in corso di realizzazione e acconti a fornitori per anticipi relativi ad acquisizioni di immobilizzazioni immateriali.
- Le immobilizzazioni in corso rappresentano costi interni ed esterni sostenuti per realizzare un bene immateriale per il quale non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (es. brevetti, marchi) o relativi a progetti non ancora completati (es. costi sviluppo).
- Gli acconti costituiscono importi corrisposti ai fornitori per l'acquisizione di una o più immobilizzazioni immateriali prima che si siano verificate le condizioni di iscrizione in bilancio. Sono rilevati, secondo il principio di competenza, alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi.
- I costi sostenuti rimangono iscritti tra le immobilizzazioni in corso e acconti fino a quando non si realizza la condizione di acquisizione della titolarità del diritto o del completamento del progetto. In quel momento si registrano decrementi di natura contabile che non rappresentano però flussi monetari.

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 6) Immobilizzazioni in corso e acconti

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono costituiti dagli investimenti/acquisizioni e rappresentano costi capitalizzati di natura monetaria da classificare tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi non comportano invece alcuna manifestazione monetaria in quanto di norma imputabili a riclassificazioni derivanti dall'acquisizione della piena titolarità del diritto e/o al completamento del progetto alle rispettive voci di pertinenza.
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a scomputo diretto del valore delle immobilizzazioni. In tal caso tali contributi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni: I. Immobilizzazioni immateriali 7) Altre

### Descrizione e note

- Nella voce si possono iscrivere costi capitalizzabili che, data la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci (es. migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa se le stesse sono inglobate nei beni stessi).

## B - Immobilizzazioni:

### I. Immobilizzazioni immateriali

#### 7) Altre

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni immateriali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti/acquisizioni classificabili tra i **"Beni mobili, macchinari"**.
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce **"Alienazioni di beni patrimoniali"** se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari (es. diritti di godimento titoli azionari, software applicativi per uso interno "non tutelato" etc.).
- Altri decrementi non monetari sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del costo storico e ad altre voci non monetarie (es. ammortamenti e svalutazioni) che non sono da considerare come movimentazioni di cassa.
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a scomputo diretto del valore delle immobilizzazioni. In tal caso tali contributi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i **"Trasferimenti in conto capitale ricevuti"**.

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

**1) Terreni e fabbricati, 2) Impianti e macchinari, 3) Attrezzature industriali e commerciali, 4) Altri beni, 5) Immobilizzazioni in corso e acconti**

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 1) Terreni e fabbricati

#### Descrizione e note

- I terreni comprendono pertinenze fondiari degli stabilimenti e terreni su cui insistono i fabbricati.
- I fabbricati includono quelli strumentali per l'attività della società e quelli non strumentali che rappresentano, ad esempio, un investimento non correlato ad un processo produttivo (es. immobile civile).
- Per i fabbricati il costo d'acquisto comprende anche quei costi accessori che concorrono a formare il costo iniziale (es. spese notarili all'atto di acquisto, tasse di registrazione)

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 1) Terreni e fabbricati

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni materiali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti/acquisizioni classificabili tra i "**Beni e opere immobiliari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce "**Alienazioni di beni patrimoniali**" se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari.
- Altre variazioni da non considerare sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del valore contabile aventi natura non monetaria (es. ammortamenti, rivalutazioni, svalutazioni, passaggi in esercizio) e ad effetti contabili derivanti da processi di aggregazione aziendale (variazioni positive o negative dell'area di consolidamento).
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a riduzione del valore delle immobilizzazioni. In tal caso i flussi finanziari positivi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 2) Impianti e macchinari

#### Descrizione e note

- Gli impianti e macchinari comprendono impianti generici non legati all'attività caratteristica, impianti specifici legati alle attività produttive e altri impianti e macchinari.
- Gli incrementi di natura monetaria fanno riferimento ai costi di produzione e di acquisto, comprensivi dei costi accessori (es. spese di progettazione, trasporti), nonché alla capitalizzazione degli oneri finanziari imputabili all'acquisto o alla fabbricazione dell'impianto specifico.

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 2) Impianti e macchinari

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni materiali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti, acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce "**Alienazioni di beni patrimoniali**" se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari.
- Altre variazioni da non considerare sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del valore contabile aventi natura non monetaria (es. ammortamenti, svalutazioni) e ad effetti contabili derivanti da processi di aggregazione aziendale (variazioni positive o negative dell'area di consolidamento).
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a riduzione del valore delle immobilizzazioni. In tal caso i flussi finanziari positivi sono da considerare nella riclassifica ma nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 3) **Attrezzature industriali e commerciali**

#### **Descrizione e note**

- Le attrezzature industriali e commerciali comprendono strumenti necessari per il funzionamento dell'attività produttiva e commerciale dell'impresa, integrando la capacità funzionale degli impianti e macchinari.
- L'iscrizione in bilancio e la capitalizzazione dei costi segue le stesse regole previste per le altre voci delle immobilizzazioni.

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 3) Attrezzature industriali e commerciali

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni materiali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti, acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce "**Alienazioni di beni patrimoniali**" se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari.
- Altre variazioni da non considerare sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del valore contabile aventi natura non monetaria (es. ammortamenti, rivalutazioni, svalutazioni) e ad effetti contabili derivanti da processi di aggregazione aziendale (variazioni positive o negative dell'area di consolidamento).
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a riduzione del valore delle immobilizzazioni. In tal caso i flussi finanziari positivi sono da considerare nella riclassifica ma nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni: II. Immobilizzazioni materiali 4) Altri beni

### Descrizione e note

- Gli altri beni possono comprendere mobili, arredi e dotazioni di ufficio, macchine ordinarie ed elettroniche, autoveicoli e apparecchiature sanitarie.

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 4) Altri beni

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto sulle variazioni delle immobilizzazioni materiali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono rappresentati dagli investimenti, acquisizioni classificabili tra i "**Beni mobili, macchinari**".
- I decrementi della voce sono attribuibili alla voce "**Alienazioni di beni patrimoniali**" se relativi ad operazioni di cessione che generano flussi monetari.
- Altre variazioni da non considerare sono invece attribuibili ad eventuali riclassifiche/rettifiche del valore contabile aventi natura non monetaria (es. ammortamenti, rivalutazioni, svalutazioni) e ad effetti contabili derivanti da processi di aggregazione aziendale (variazioni positive o negative dell'area di consolidamento).
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a riduzione del valore delle immobilizzazioni. In tal caso i flussi finanziari positivi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 5) Immobilizzazioni in corso e acconti

#### Descrizione e note

- La voce comprende immobilizzazioni materiali in corso di costruzione e acconti a fornitori per l'acquisizione o la costruzione di immobilizzazioni materiali.
- La valutazione in bilancio viene effettuata applicando il criterio generale del costo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori, o di produzione e per tale voce non si determinano le quote di ammortamento finché il cespite non è disponibile e pronto all'uso.
- Gli investimenti possono riguardare, ad esempio, progetti di ristrutturazione edilizia, ammodernamento delle infrastrutture (ferroviarie, tecnologiche ecc.), opere stradali ed autostradali.

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 5) Immobilizzazioni in corso e acconti

#### Riclassifica CPT

- I movimenti dell'esercizio sono ricavabili dal prospetto delle variazioni delle immobilizzazioni materiali riportato in un'apposita sezione della Nota Integrativa.
- Gli incrementi dell'esercizio sono costituiti dagli investimenti/acquisizioni e rappresentano costi capitalizzati di natura monetaria da classificare alle seguenti categorie "**Beni mobili, macchinari**" e/o "**Beni e opere immobiliari**" a seconda della natura dell'investimento.
- La problematica che emerge ai fini CPT è che la Nota Integrativa fornisce di norma il solo dato dell'investimento complessivo senza un'indicazione distinta della natura (mobiliare o immobiliare).
- Si suggerisce, di conseguenza, l'adozione di un metodo di stima che preveda, ad esempio, l'attribuzione degli investimenti direttamente in pro-quota alla voce "**Terreni e Fabbricati**" (che confluisce nella categoria "**Beni e opere immobiliari**"), e alle altre voci delle Immobilizzazioni materiali quali "**Impianti e macchinari**" (che confluisce nella categoria "**Beni mobili, macchinari**"), utilizzando la distribuzione degli incrementi corrispondenti ai passaggi in esercizio riclassificati alle voci suddette.

## B - Immobilizzazioni:

### II. Immobilizzazioni materiali

#### 5) Immobilizzazioni in corso e acconti

#### segue Riclassifica CPT

- Nella fase in cui l'azienda completa il progetto si procede allo storno contabile dell'immobilizzazione in corso con conseguente attribuzione alla voce di competenza.
- Ciò comporta che i **decrementi da riclassifica** delle "Immobilizzazioni in corso e acconti" non comportano alcuna manifestazione monetaria in entrata in quanto imputabili a giroconti/riclassifiche corrispondenti ad investimenti ultimati ed entrati in funzione (i c.d. passaggi in esercizio).
- Di riflesso, gli **incrementi** delle immobilizzazioni materiali che derivano da operazioni di **riclassifica** dalla voce "immobilizzazioni in corso e acconti" non danno luogo ad alcun flusso monetario in uscita.
- Ulteriori variazioni possono derivare dal trattamento dei contributi in conto impianti ricevuti e contabilizzati a riduzione del valore delle immobilizzazioni. In tal caso i contributi sono da considerare nella riclassifica nell'ambito delle voci riguardanti i **"Trasferimenti in conto capitale ricevuti"**.

## B - Immobilizzazioni

### III. Immobilizzazioni Finanziarie

#### 1) Partecipazioni in:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altre imprese;

#### 2) Crediti in:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) verso altri;

#### 3) Altri titoli;

4) Strumenti finanziari derivati attivi.

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni Finanziarie

#### 1) Partecipazioni in:

**a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altre imprese**

#### Descrizione e note

- Le partecipazioni costituiscono investimenti nel capitale di altre imprese.
- Il costo di acquisto o di costituzione di una partecipazione è costituito dal prezzo pagato, al quale sono aggiunti i costi accessori direttamente imputabili all'operazione di acquisto o di costituzione.
- In tal caso dal prospetto delle movimentazioni si deve inserire il dato puntuale delle acquisizioni e delle vendite effettuate nell'esercizio nelle rispettive voci di competenza (partecipazioni azionarie e alienazioni di beni patrimoniali)
- I costi accessori sono costituiti da costi direttamente imputabili all'operazione, quali, ad esempio, i costi di intermediazione bancaria e finanziaria, le commissioni, le spese e le imposte. Possono comprendere costi di consulenza corrisposti a professionisti per la predisposizione di contratti e di studi di convenienza all'acquisto.
- Non sono inoltre da considerare le riclassifiche da/a altre voci di bilancio (es. attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni).

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni Finanziarie

#### 1) Partecipazioni in:

**a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altre imprese**

#### **segue Descrizione e note**

- Le partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni possono essere valutate con il metodo del Patrimonio Netto (in alternativa al metodo del costo), in base al quale il costo originario della partecipazione si modifica nei periodi successivi all'acquisizione della partecipazione per tenere conto della quota di pertinenza degli utili, perdite e di altre variazioni del PN della partecipata.
- Le operazioni di acquisizione con conseguente ingresso nel perimetro di consolidamento possono riguardare anche le partecipazioni in precedenza valutate al costo o al PN e che, a seguito di ulteriori quote societarie acquisite, vengono eliminate mediante sostituzione del valore con le attività e le passività di ciascuna delle imprese consolidate, laddove in precedenza si rifletteva sinteticamente nel valore di carico della partecipazione il patrimonio netto della partecipata e nel CE i risultati di esercizio.
- Allo stesso modo, occorre considerare le operazioni di cessione con conseguente deconsolidamento di una partecipazione con perdita del controllo di una società controllata che, a seguito di tale operazione, viene valutata tramite il metodo del costo o del PN.

## B - Immobilizzazioni

### III. Immobilizzazioni Finanziarie

#### 1) Partecipazioni in:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altre imprese

#### Riclassifica CPT

- Le acquisizioni, evidenziate nel prospetto delle movimentazioni di esercizio, si registrano nella voce "**Partecipazioni azionarie**" e fanno riferimento alla sottoscrizione e versamento di quote di capitale presso imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Le dismissioni si registrano nella voce "**Alienazione di beni patrimoniali**" e consistono nella vendita sul mercato di quote societarie di controllo, di collegamento e di altre quote detenute presso controllanti e imprese sottoposte al controllo della controllante.
- Sia le acquisizioni che le dismissioni sono da riclassificare nelle rispettive categorie economiche se dalla Nota Integrativa e da altri documenti di bilancio (Relazione sulla Gestione, Rendiconto Finanziario) si riscontra che tali operazioni hanno assorbito o generato liquidità.
- In alcuni casi nella Nota Integrativa è specificato che l'acquisizione di azioni è effettuata al fine di ricostituire il capitale della società partecipata intaccato da perdite accumulate negli anni precedenti, configurandosi come un trasferimento a copertura perdite che deve registrarsi nei "**Trasferimenti in conto capitale ad imprese**".

## B - Immobilizzazioni

### III. Immobilizzazioni Finanziarie

#### 1) Partecipazioni in:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altre imprese

#### segue Riclassifica CPT

- Eventuali perdite di valore della partecipazione non sono da riclassificare.
- In caso di ripristino di valore, l'importo a concorrenza parziale o totale del valore di costo precedentemente iscritto non va parimenti considerato
- Non sono inoltre da considerare le riclassifiche da/a altre voci di bilancio (es. attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni).
- Le variazioni di valore della quota di partecipazione a seguito dell'applicazione del metodo del PN non sono da considerare.
- Nell'ipotesi di riclassifica di un bilancio di tipo consolidato, occorre considerare anche gli eventuali esborsi finanziari derivanti da acquisizioni di partecipazioni con conseguente consolidamento (integrale, proporzionale) ed eliminazione del valore delle partecipazioni incluse nell'area di consolidamento (da classificare in **Partecipazioni azionarie**) oltre alle operazioni di cessione con conseguente deconsolidamento (da classificare in **Alienazione beni patrimoniali**)

## B - Immobilizzazioni

### III. Immobilizzazioni Finanziarie

#### 1) Partecipazioni in:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altre imprese

#### segue Riclassifica CPT

- Se la Nota Integrativa non fornisce separatamente l'evidenza delle acquisizioni e delle dismissioni azionarie, si deve analizzare la variazione di stock di tutte le voci di partecipazione. Se la variazione è positiva, la stessa deve essere classificata alla voce "**Partecipazioni azionarie e conferimenti**". Se la variazione è negativa, l'importo deve essere classificato alla voce "**Alienazione di beni patrimoniali**".
- In tal caso, l'inserimento della variazione prevede necessariamente l'inserimento da CE delle eventuali voci di rettifica corrispondenti alle rivalutazioni e svalutazioni non conseguenti a transazioni. Ciò al fine di neutralizzare la variazione dello stock influenzata dalle rettifiche/riprese di valore delle partecipazioni, ottenendo la quota parte di variazione effettivamente riconducibile a movimenti di cassa.

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 2) Crediti verso:

**a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altri.**

#### **Descrizione e note**

- I crediti verso imprese controllate, collegate o controllanti, verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti e verso altri sono classificati nelle apposite voci della sezione delle immobilizzazioni finanziarie se hanno natura finanziaria e sono esposti al valore nominale al netto di svalutazioni necessarie per ricondurli al valore di presumibile realizzo.
- La natura del debitore assume rilevanza ai fini all'esposizione dei crediti nell'attivo dello SP, in quanto è diversa l'informazione e l'interpretazione del bilancio.
- I crediti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti sono indicati distintamente rispetto agli altri crediti sia perché le operazioni infragruppo possono essere condotte su una base contrattuale non indipendente, sia perché essi possono avere caratteristiche di realizzo diverse dagli altri crediti.

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 2) Crediti verso:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altri

#### segue Descrizione e note

- Con riferimento ai crediti verso "altri", tale posta di bilancio ha di norma carattere residuale e contiene una varietà di crediti differenziati tra loro per quanto riguarda, in particolare, l'origine del debitore.
- Le novità introdotte dal Decreto Legislativo 139/2015 prevedono per la valutazione dei crediti con scadenza pluriennale il modello del costo ammortizzato\* e l'attualizzazione dei crediti ad un tasso di interesse di mercato\*\*. In tale ottica non sono da considerare eventuali variazioni di valore riconducibili all'applicazione di tale modello di valutazione.

\* in base al quale il credito viene esposto inizialmente al valore nominale inclusivo dei costi di transazione e di eventuali commissioni attive e passive che determinano la differenza tra il valore nominale iniziale e quello a scadenza.

\*\* qualora il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato.

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 2) Crediti verso:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altri

#### Riclassifica CPT

- La variazione incrementativa dei crediti verso imprese controllate, collegate, controllanti, verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti e verso altri si registra alla voce "**Concessioni di crediti**", se riferita a nuove erogazioni effettuate nell'esercizio, evidenziate nel prospetto delle movimentazioni della Nota Integrativa.
- La variazione decrementativa dei crediti verso imprese controllate, collegate, controllanti, verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti e verso altri si registra alla voce "**Riscossione di crediti**", se riferita ai rimborsi ottenuti nel corso dell'esercizio, riportati nel prospetto delle movimentazioni della NI.
- Una tipologia di credito da riclassificare alla voce "**Concessione di crediti**" può riguardare l'iscrizione di un credito finanziario a medio-lungo termine verso una società collegata corrispondente ad un prestito pluriennale fruttifero di interessi per consentire alla collegata di far fronte a determinate obbligazioni (es. rimborso di prestiti obbligazionari, passività fiscali, acquisizione di beni strumentali, finanziamento soci ecc.).

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 2) Crediti verso:

a) Imprese controllate, b) Imprese collegate, c) Imprese controllanti, d) Imprese sottoposte al controllo delle controllanti, d-bis) altri

#### segue Riclassifica CPT

- Se la NI non consente di distinguere tra nuove concessioni e riscossioni di crediti realizzati nell'esercizio, disponendo della sola variazione di stock dei crediti, qualora questa sia positiva la stessa deve essere registrata tra le "**Concessioni di crediti**" e, qualora negativa, tra le "**Riscossioni**".
- Nell'ipotesi in cui la NI disponga della sola variazione di stock dei crediti, il conseguente inserimento della variazione prevede necessariamente la correzione da CE delle eventuali voci di rettifica corrispondenti alle rivalutazioni e svalutazioni non conseguenti a transazioni. Ciò al fine di neutralizzare la variazione dello stock influenzata dalle svalutazioni/rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie per ottenere la quota parte di variazione effettivamente riconducibile a movimenti di cassa.
- Le concessioni e le riscossioni verso imprese controllate, collegate, controllanti, verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti e verso altri possono riguardare crediti verso lo Stato o Enti Pubblici per contributi da ricevere. In tal caso le somme iscritte a titolo di contributi da ricevere e gli importi registrati a titolo di contributi ricevuti nell'anno sono da riclassificare alla voce "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**" rispettivamente in diminuzione e in aumento.

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 3) altri titoli

#### Descrizione e note

- La classificazione dei titoli alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie è giustificata da una decisione assunta a livello amministrativo di mantenere tali attività finanziarie nel patrimonio aziendale in quanto gli stessi costituiscono un investimento durevole sino alla loro naturale scadenza.
- Ciò presuppone, ad esempio, che i titoli a reddito fisso possano essere registrati nel comparto immobilizzato in forza di una scelta da parte degli organi aziendali poiché non è sufficiente il requisito tecnico legato all'investimento pluriennale, dal momento che gli stessi possono essere detenuti anche a scopo di negoziazione. Con riferimento ai titoli obbligazionari convertibili in azioni, questi di norma sono registrati tra le immobilizzazioni finanziarie in quanto natura e destinazione corrispondono.
- Rientrano in generale in questa voce di bilancio titoli a reddito fisso, obbligazioni, quote di fondi comuni di investimento ecc. detenuti in portafoglio e destinati ad essere mantenuti durevolmente.

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 3) *altri titoli*

#### Riclassifica CPT

- Le acquisizioni e le alienazioni avvenute nell'esercizio sono riportati distintamente e a scopo informativo nella Nota Integrativa e si registrano, rispettivamente, alla voce "**Beni mobili, macchinari**" ed "**Alienazione di beni patrimoniali**" nel momento in cui tali movimenti sono in grado di generare variazioni in termini di flussi finanziari.
- Se la NI non fornisce informazioni dettagliate disponendo della sola variazione di stock, qualora questa sia positiva la stessa deve essere registrata alla voce "**Beni mobili, macchinari**" e qualora sia negativa alla voce "**Alienazione di beni patrimoniali**". Contestualmente occorre rilevare da CE, tra le rettifiche di valore di attività finanziarie, le eventuali rivalutazioni e svalutazioni dei titoli iscritti nell'attivo immobilizzato al fine di neutralizzarne gli effetti ed ottenere un valore finale di cassa.
- Non sono da considerare come flussi finanziari gli importi corrispondenti alle perdite durevoli di valore al di sotto del costo o del valore contabile, le riprese di valore a concorrenza parziale o totale del valore di costo precedentemente svalutato, le riclassifiche operate a seguito di cambiamenti di destinazione (es. da/a attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni) e le variazioni del valore contabile del titolo a seguito dell'applicazione di principi contabili\*.

\*a titolo esemplificativo, si fa riferimento all'introduzione a partire dall'esercizio 2016 del criterio del costo ammortizzato, in base al quale il valore dei titoli immobilizzati è aumentato degli interessi calcolati con il criterio del tasso di interesse effettivo e diminuito degli incassi per quota interessi e capitale e per le eventuali perdite durevoli di valore.

## B - Immobilizzazioni:

### III. Immobilizzazioni finanziarie

#### 4) strumenti finanziari derivati attivi

#### Descrizione, note e riclassifica

La classificazione nell'**attivo immobilizzato** o nell'attivo circolante degli strumenti finanziari derivati con fair value positivo dipende dalle seguenti considerazioni:

- a) uno strumento finanziario derivato di copertura dei flussi finanziari o del fair value di un'attività segue la classificazione, nell'attivo circolante o immobilizzato dell'attività coperta;
- b) uno strumento finanziario derivato di copertura dei flussi finanziari e del fair value di una passività classificata oltre l'esercizio successivo, è classificato nell'attivo immobilizzato;
- c) uno strumento finanziario derivato di copertura di flussi finanziari e del fair value di una passività classificata entro l'esercizio successivo, è classificato nell'attivo circolante;
- d) uno strumento finanziario derivato non di copertura è classificato nell'attivo circolante.

Trattandosi di una rettifica patrimoniale è irrilevante ai fini CPT

## C - Attivo Circolante: I. Rimanenze

- Descrizione e Note
- Riclassifica CPT

## C - Attivo Circolante:

### I. Rimanenze

#### Descrizione e note

- Le rimanenze di magazzino sono costituite da beni destinati ad essere venduti o che concorrono alla produzione interna e fanno riferimento a materie prime soggette a processi di trasformazione tecnico-produttiva, le materie sussidiarie e di consumo utilizzate indirettamente nel processo produttivo, prodotti in corso di lavorazione, semilavorati, merci destinati alla vendita e prodotti finiti fabbricati internamente.
- I lavori in corso su ordinazione (commesse) sono contratti di esecuzione di durata normalmente pluriennale stipulati al fine di realizzare un bene (es. edifici) o una fornitura di beni e servizi (es. servizi di progettazione correlati alla realizzazione di un bene).
- Le rimanenze sono rilevate al costo di acquisto o produzione o al valore di realizzazione desumibile dal mercato se minore. Tale modalità si applica per il magazzino e per i lavori di durata pluriennale valutate in base al criterio della commessa completata.
- Negli altri casi per i lavori in corso su ordinazione si applica il criterio della percentuale di completamento.

## C - Attivo Circolante: I. Rimanenze

### Riclassifica CPT

- Le variazioni delle rimanenze non sono da considerare in quanto riflettono beni non ancora utilizzati nel processo produttivo per i quali è stato già registrato il relativo costo di acquisto o di produzione e detenuti prima dell'effettiva trasformazione e vendita con conseguente registrazione nella voce di fatturato.
- Ne consegue che i flussi finanziari da registrare sono quelli che derivano dalle voci dei costi di acquisto e dei ricavi delle vendite riportati nel CE.

## C - Attivo Circolante:

### II. Crediti

- 1) Crediti verso clienti,
- 2)-3)-4)-5) Crediti vs imprese: controllate, collegate, controllanti, sottoposte al controllo delle controllanti,
- 5 bis) Crediti tributari,
- 5 ter) Imposte anticipate
- 5 quater) verso altri

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 1) verso clienti

### Descrizione e note

- I crediti verso clienti sono di natura commerciale in quanto traggono la loro origine da ricavi per operazioni di vendita di beni e servizi. L'iscrizione iniziale dei crediti derivanti dalla vendita dei beni avviene al completamento del processo produttivo e al verificarsi del passaggio sostanziale di proprietà con conseguente trasferimento dei rischi e dei benefici. La rilevazione dei crediti derivanti da ricavi per prestazione di servizi si realizza quando il servizio è reso.
- I crediti commerciali verso clienti si riferiscono a fatture emesse e/o da emettere e ad altri crediti con riferimento alle attività di cessione di beni o alla prestazione di servizi derivanti dalla gestione caratteristica dell'ente. La voce include ad esempio, crediti per corrispettivi da contratti di servizio (es. trasporto pubblico), poste relative a beni venduti alla clientela ordinaria (es. titoli di viaggio, energia elettrica) ed a servizi resi (es. di trasporto, noleggio, rilascio licenze e concessioni, royalties).

# C - Attivo Circolante:

## II. Crediti

### 1) verso clienti

#### segue Descrizione e note

- I crediti iscritti sono esposti al netto del fondo svalutazione crediti se sussistono indicatori che facciano ritenere probabile la perdita di valore riconducibile, ad esempio, a difficoltà finanziarie legate al debitore o a sfavorevoli condizioni economiche del settore.
- Ciò comporta l'accantonamento nell'esercizio di riferimento con apposita rilevazione della svalutazione in un'apposita voce di CE (svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante).
- Nel corso dell'esercizio il fondo svalutazione può essere diminuito a seguito del ripristino parziale o totale del valore del credito.
- In sede di valutazione alla chiusura dell'esercizio, il valore contabile del credito tiene conto non solo delle eventuali svalutazioni ma anche degli effetti contabili derivanti dalla procedura prevista dal criterio del costo ammortizzato, ossia l'utilizzo del criterio dell'interesse effettivo.
- In tal caso l'inserimento della variazione contabile dei crediti commerciali può generare il rischio di includere anche gli effetti dell'applicazione del nuovo modello.

\*A seguito delle recenti disposizioni normative (D.Lgs 139/2015) che hanno introdotto il modello del costo ammortizzato nella disciplina della contabilizzazione dei crediti e dei debiti, si segnala che il valore contabile dei crediti commerciali (specialmente quelli a medio-lungo termine) include gli effetti dell'applicazione del nuovo criterio di rilevazione che considera, oltre ai premi, sconti e abbuoni, i costi di transazione e le eventuali commissioni attive e passive che hanno generato il credito, nonché il fattore temporale qualora il tasso di interesse contrattuale sia significativamente diverso dal tasso di interesse di mercato (comportando in tal caso che il valore di iscrizione iniziale del credito è pari al valore attuale dei flussi finanziari futuri più gli eventuali costi di transazione).

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 1) verso clienti

### Riclassifica CPT

- Un incremento dello stock di crediti verso clienti comporta che una quota parte dei ricavi registrati per competenza a CE non sono stati incassati; ciò richiede una rettifica in diminuzione della voce dei ricavi che corrisponde all'aumento netto dei crediti non ancora incassati nell'esercizio.
- Un decremento evidenzia che i crediti riferiti agli esercizi precedenti ed incassati nel corso dell'esercizio sono superiori rispetto a quelli maturati e non ancora incassati; questo comporta una rettifica in aumento della voce di CE.
- Pertanto la variazione dello stock dei crediti è da registrare alla voce "**Vendita di beni e servizi**", a titolo di rettifica rispetto al valore registrato tra i ricavi di natura commerciale riportati nel CE.
- In caso di incremento netto della voce di bilancio, l'importo corregge al ribasso la vendita di beni e servizi, mentre nell'ipotesi di decremento netto i ricavi commerciali sono corretti in aumento.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 1) verso clienti

### segue Riclassifica CPT

- Se fosse nota l'aliquota IVA applicata ai diversi beni e servizi venduti si potrebbe applicare una correzione puntuale del valore dei crediti sorti nell'anno. Nel caso in cui non sia possibile distinguere la parte dei ricavi attribuibile alle singole aliquote è opportuno applicare una stima mediante l'aliquota ordinaria del 22%.
- Le movimentazioni del fondo svalutazione crediti non sono da considerare in quanto le stime fanno riferimento a processi di valutazione interna, che quantificano gli importi che si prevedono di non incassare e quelli che vengono ripristinati al valore iniziale del credito al venir meno delle ragioni che in precedenza avevano determinato la contabilizzazione della svalutazione.

## C - Attivo Circolante:

### II. Crediti

**2)-3)-4)-5) verso imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo delle controllanti.**

#### **Descrizione e note**

- Sono rilevati nelle apposite voci dell'attivo circolante i crediti verso imprese controllate, collegate o controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti riguardanti operazioni sia di natura commerciale che di natura finanziaria non classificabili tra le immobilizzazioni finanziarie.
- Nella classe CII dell'Attivo circolante sono infatti inclusi principalmente i crediti di funzionamento che sorgono in relazione ai ricavi derivanti da operazioni di gestione caratteristica verso soggetti ai quali sono stati ceduti beni o forniti i servizi e le prestazioni, anche se la scadenza è posticipata oltre l'anno.
- Nell'attivo circolante, sono pure rappresentati altri crediti di natura diversa da quella commerciale, in quanto fanno riferimento ad operazioni di natura accessoria e complementare.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti

### 2)-3)-4)-5) Crediti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.

#### Riclassifica CPT

- Si riclassifica la variazione contabile dello stock dei crediti di natura commerciale alla categoria economica CPT "**Vendita di beni e servizi**". A titolo esemplificativo detti crediti includono i corrispettivi per contratti di servizio con la società controllante, fatture emesse e da emettere per contratti di service o sublocazione, riaddebiti di costi sostenuti.
- I crediti di natura commerciale sono da considerare al netto dell'IVA, scorporando l'aliquota ordinaria dalla variazione contabile.
- Si registrano invece alla voce "**Concessioni di crediti**" o "**Riscossione di crediti**" se fanno riferimento ad operazioni di natura finanziaria che comportano l'erogazione o la riscossione di crediti non classificati tra le immobilizzazioni finanziarie, imputando la variazione contabile di detti crediti (o le singole erogazioni e riscossioni ottenute nell'esercizio se disponibili in NI).

## C - Attivo Circolante:

### II. Crediti

**2)-3)-4)-5) Crediti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.**

#### **Segue Riclassifica CPT**

- Non sono da considerare in quanto non corrispondono ad effettivi flussi monetari, le variazioni del valore contabile riconducibili all'applicazione dei nuovi principi di valutazione\*.

\* Ad esempio, non sono da considerare le variazioni dei crediti a seguito dell'applicazione del modello del costo ammortizzato ed in presenza di attualizzazione, previsti dal D.Lgs. 139/2015.

## C - Attivo Circolante:

### II. Crediti

#### 5 - bis) Crediti tributari

#### Descrizione e note

- La voce relativa ai crediti tributari include importi certi e determinati per i quali l'ente ha maturato il diritto di ricevere somme a titolo di rimborso o di compensazione. A titolo di esempio si considerano principalmente i crediti IRES e IRAP chiesti a rimborso, da utilizzare in compensazione o versati in acconto. Si considerano, inoltre, crediti per ritenute fiscali (es. su attività finanziarie) e altri crediti diversi di natura tributaria (es. per accise e per imposte sostitutive TFR).
- Non sono da considerare i movimenti corrispondenti ad eventuali riclassifiche a/da altre voci di bilancio e le movimentazioni del fondo svalutazione crediti (tributari). Non sono inoltre da considerare le variazioni riconducibili ai nuovi criteri di valutazione (costo ammortizzato e fattore temporale), nell'ipotesi di applicazione degli stessi e qualora non si dovessero registrare nell'esercizio altre movimentazioni legate, ad esempio, ad istanze di rimborso di crediti di natura tributaria.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 5 - bis) Crediti tributari

### Riclassifica CPT

- Un incremento dei crediti tributari indica che l'ente ha maturato il diritto di ricevere un rimborso di imposta, comportando la necessità di rettificare in aumento il dato delle imposte registrate a CE corrispondente alle somme dovute all'erario e imputando la variazione al conto "**Somme non attribuibili di parte corrente**".
- Il decremento dello stock deve, invece, essere registrato alla voce "**Poste correttive e compensative delle spese**" in quanto una riduzione dei crediti tributari indica il versamento effettuato dall'erario a titolo di rimborso
- Si segnala che il trattamento fa riferimento a crediti diversi da quelli per IVA, la cui dinamica non deve essere portata a correzione delle imposte sul reddito di esercizio, non essendo l'IVA inclusa in tale voce.

## C - Attivo Circolante:

### II. Crediti

#### 5 - ter) Imposte anticipate

#### Descrizione e note

- Le attività per imposte anticipate rappresentano l'ammontare delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali. Per differenza temporanea si intende quella differenza, rilevata ad una certa data, tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinato ad annullarsi negli esercizi successivi.

# C - Attivo Circolante:

## II. Crediti

### 5 - ter) Imposte anticipate

#### **Riclassifica CPT**

- Le imposte anticipate non devono essere rilevate in quanto si riferiscono a rettifiche patrimoniali.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 5 quater) verso altri

### Descrizione e note

- La voce in questione rappresenta una posta del bilancio contenente un numero variegato di crediti sorti in relazione ad elementi di natura molto diversa. Pertanto può accogliere l'iscrizione di crediti derivanti da operazioni di carattere residuale e comunque non afferenti le principali operazioni di finanziamento e di funzionamento dell'ente. A titolo esemplificativo il conto può accogliere crediti verso enti di previdenza, verso il sistema bancario, verso il personale (es. anticipi corrisposti sulle retribuzioni), acconti verso fornitori di servizi, verso società di factoring e per rimborso oneri (es. riaddebiti di costi del personale).
- Tale voce può accogliere anche l'iscrizione di crediti che rappresentano obbligazioni dello Stato o di altri enti pubblici a titolo di:
  - **contributi in conto esercizio** se destinati a finanziare l'attività gestionale dell'ente allo scopo di integrare i ricavi di esercizio o di agevolare l'acquisto dei fattori produttivi, in conto capitale;
  - **contributi in conto capitale** sono finalizzati a coprire le acquisizioni di beni ammortizzabili.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 5 - quater) verso altri

### segue Descrizione e note

- Con riferimento ai contributi in conto esercizio, la voce in questione rappresenta una posta del bilancio contenente crediti dovuti in base alla legge o in base a disposizioni contrattuali aventi natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o di riduzione dei costi (es. rimborso degli oneri da applicazione del rinnovo dei Contratti Collettivi Nazionali del Lavoro).
- I crediti verso altri riferiti ai contributi in conto impianti fanno riferimento ad istanze di finanziamento per programmi di rafforzamento e manutenzione della struttura patrimoniale, per la realizzazione di opere pubbliche e per l'acquisto di beni ammortizzabili nei confronti dello Stato e di altri Enti Pubblici in forza di previsioni normative e di Convenzioni stipulate.
- Non sono da considerare come decrementi di natura monetaria quelli riconducibili a definanziamenti e ribassi di contributi in precedenza attribuiti ed iscritti in bilancio come somme esigibili.
- Eventuali variazioni del valore contabile del credito intervenute nell'esercizio dovute all'applicazione delle nuove disposizioni normative (D.Lgs. 139/2015) non sono da considerare come movimentazioni aventi natura monetaria\*.

\*La valutazione dei crediti verso altri viene effettuata secondo il nuovo criterio del costo ammortizzato, prevedendo l'iscrizione del valore nominale inclusivo dei costi di transazione e delle commissioni attive e passive successivamente ammortizzati secondo il criterio dell'interesse effettivo e tenendo conto del fattore temporale nonché del valore di presumibile realizzo.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 5 quater) verso altri

### Riclassifica CPT

- I crediti verso altri diversi dai contributi in conto esercizio o in conto capitale sono da riclassificare alla voce “**Concessioni di crediti**” e “**Riscossione di crediti**” se la NI consente di distinguere le nuove acquisizioni e le riscossioni avvenute nel corso dell’esercizio. Se invece si dispone della sola variazione di stock di crediti, questa deve essere registrata tra le “**Concessioni di crediti**” qualora sia positiva e tra le “**Riscossioni di crediti**” qualora la variazione sia negativa.
- Non si considerano le movimentazioni relative al fondo svalutazione che possono interessare anche i crediti collocati in questa voce di bilancio, specialmente se fanno riferimento a crediti relativi a somme non ancora rimosse da debitori insolventi per i quali si è provveduto ad effettuare le relative svalutazioni.

## C - Attivo Circolante: II. Crediti 5 - quater) verso altri

### segue Riclassifica CPT

- Se i crediti rappresentano un'obbligazione dello Stato o di altri enti pubblici a titolo di finanziamento dell'attività caratteristica o di investimento, sia nell'ipotesi in cui la NI consente di distinguere le nuove assegnazioni e gli incassi realizzati nell'esercizio, sia nella fattispecie in cui si dispone della sola variazione di stock dei crediti su contributi, l'incremento corrispondente alle somme da ricevere a titolo di contributo in conto esercizio o in conto capitale va riclassificato in diminuzione della voce "**Trasferimenti in conto corrente ricevuti**" o della voce "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**".
- Il decremento relativo ai crediti incassati su contributi a titolo di finanziamento della spesa corrente o di investimento si riclassifica invece in aumento delle voci suddette.
- Se i trasferimenti sono finalizzati a coprire le acquisizioni di beni ammortizzabili, la variazione è da imputare alla voce "**Trasferimenti in conto capitale**" e l'incasso di detto contributo sarà portato in contropartita:
  - a diretta riduzione del costo dell'immobilizzazione con il **metodo diretto**
  - con la voce di CE, per la quota di competenza dell'esercizio e di risconto passivo, per il rinvio agli esercizi successivi della competenza con il **metodo indiretto**.

## C - Attivo Circolante:

III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

**1) partecipazioni in imprese controllate, 2) partecipazioni in imprese collegate, 3) partecipazioni in imprese controllanti, 3 bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti, 4) altre partecipazioni, 5) strumenti finanziari derivati attivi, 6) Altri Titoli.**

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## C - Attivo Circolante:

III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

**1) partecipazioni in imprese controllate, 2) partecipazioni in imprese collegate, 3) partecipazioni in imprese controllanti, 3 bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti, 4) altre partecipazioni**

### Descrizione e note

- La classificazione nell'attivo circolante delle partecipazioni si realizza quando le stesse non sono mantenute nel portafoglio dell'ente, entro un periodo di tempo durevole e se sono destinate ad essere alienate nel breve termine.
- La valutazione delle partecipazioni non immobilizzate avviene in base al minor valore fra il costo d'acquisto e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

## C - Attivo Circolante:

III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

**1) partecipazioni in imprese controllate, 2) partecipazioni in imprese collegate, 3) partecipazioni in imprese controllanti, 3 bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti, 4) altre partecipazioni.**

### Riclassifica CPT

- Le nuove acquisizioni di quote di partecipazione non immobilizzate sono da registrare alla voce "**Partecipazioni azionarie**" se la NI consente di evidenziare le operazioni di investimento o di disinvestimento riconducibili ad effettivi esborsi finanziari che hanno comportato aumenti o diminuzione delle quote societarie di possesso. Le operazioni di dismissione di quote sono da classificare alla voce "**Alienazione di beni patrimoniali**".
- In assenza di informazioni di dettaglio, qualora venga registrata la variazione di stock della posta di bilancio in questione, la stessa si imputa direttamente alla voce "**Partecipazioni azionarie**" se positiva o alla voce "**Alienazione di beni patrimoniali**" se negativa. Successivamente si operano le eventuali correzioni al conto CPT interessato analizzando le poste di bilancio che sono iscritte al CE a titolo di rettifica di valore delle attività finanziarie (voci D18 "rivalutazioni" e D19 "svalutazioni") e verificando ulteriormente se si sono movimentate altre voci di bilancio a seguito di operazioni di riclassifica.

## C - Attivo Circolante:

III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

**1) partecipazioni in imprese controllate, 2) partecipazioni in imprese collegate, 3) partecipazioni in imprese controllanti, 3 bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti, 4) altre partecipazioni.**

### **segue Riclassifica CPT**

- Le partecipazioni possono essere oggetto di un cambiamento di destinazione economica in base a processi decisionali e mutamenti della strategia aziendale che conducono, ad esempio, alla classificazione tra le attività finanziarie non immobilizzate di una partecipazione in precedenza iscritta tra le immobilizzazioni (e viceversa). Tali movimenti, pertanto, non vanno registrati a meno che non consentano di rettificare il conto CPT in caso di inserimento della sola variazione contabile.
- Possono inoltre verificarsi ulteriori movimentazioni di natura non monetaria come la riclassifica ad altre poste di bilancio quali i "crediti verso altri" a seguito del fatto che la partecipazione è stata posta in liquidazione comportando l'azzeramento del valore e la riclassifica mediante iscrizione tra i crediti del valore derivante e dal piano di riparto.

## C - Attivo Circolante:

III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

### 5) strumenti finanziari derivati attivi

#### Descrizione, note e riclassifica

La classificazione nell'attivo immobilizzato o nell'**attivo circolante** degli strumenti finanziari derivati con fair value positivo dipende dalle seguenti considerazioni:

- a) uno strumento finanziario derivato di copertura dei flussi finanziari o del fair value di un'attività segue la classificazione, nell'attivo circolante o immobilizzato dell'attività coperta;
- b) uno strumento finanziario derivato di copertura dei flussi finanziari e del fair value di una passività classificata oltre l'esercizio successivo, è classificato nell'attivo immobilizzato;
- c) uno strumento finanziario derivato di copertura di flussi finanziari e del fair value di una passività classificata entro l'esercizio successivo, è classificato nell'attivo circolante;
- d) uno strumento finanziario derivato non di copertura è classificato nell'attivo circolante.

Trattandosi di una rettifica patrimoniale è irrilevante ai fini CPT

## C - Attivo Circolante:

### III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

#### 6) altri titoli

#### Descrizione e note

- Gli altri titoli sono esposti nell'attivo non immobilizzato se non sono destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Pertanto si adotta un criterio funzionale nella scelta di classificare i titoli nel comparto immobilizzato o non immobilizzato, prescindendo dalla natura degli stessi (es. i titoli a reddito fisso di durata pluriennale possono essere comunque destinati alla negoziazione a breve termine).
- La voce in esame può riferirsi, ad esempio, a impieghi a breve termine riferiti a titoli emessi da Stati sovrani, obbligazioni emesse da altre società finanziarie o enti pubblici, quote di fondi comuni di investimento e depositi a termine.

## C - Attivo Circolante:

### III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:

#### 6) altri titoli

#### Riclassifica CPT

- Le acquisizioni e le alienazioni avvenute nell'esercizio sono riportate distintamente e a scopo informativo nella Nota Integrativa e si registrano, rispettivamente, alla voce "**Beni mobili, macchinari**" ed "**Alienazione di beni patrimoniali**" nel momento in cui tali movimenti sono in grado di generare variazioni in termini di flussi finanziari.
- Se la NI non fornisce informazioni dettagliate disponendo della sola variazione di stock, qualora questa sia positiva la stessa deve essere registrata alla voce "**Beni mobili, macchinari**" e qualora sia negativa alla voce "**Alienazione di beni patrimoniali**".
- Contestualmente occorre verificare da CE, tra le rettifiche di valore di attività finanziarie, l'iscrizione di eventuali svalutazioni o rivalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante da registrare nei rispettivi conti CPT per sterilizzare la variazione prodotta da tali componenti non monetarie (es una diminuzione dello stock dei titoli non è dipesa da maggiori vendite sul mercato quanto dalla sostituzione del precedente valore di costo al nuovo valore rettificato).

## C - Attivo Circolante:

### III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: 6) altri titoli

#### segue Riclassifica CPT

- Il trattamento rispetto ai titoli immobilizzati è identico dal punto di vista della classificazione ai rispettivi conti "**Beni mobili, macchinari**" e "**Alienazione beni patrimoniali**" con riferimento alle acquisizioni e dismissioni, riportate nel prospetto della NI.
- Non si devono registrare le svalutazioni e le riprese di valore da CE, considerato che i titoli sono valutati al minore tra il costo ammortizzato (inclusivo dei costi di transazione e delle commissioni attive e passive) ed il valore desumibile dall'andamento del mercato se minore.
- Non sono inoltre da registrare le variazioni del valore contabile riconducibili all'applicazione dei nuovi principi contabili (es. da applicazione del nuovo modello di valutazione al costo ammortizzato) e le riclassifiche derivanti dal cambiamento di destinazione (es. a seguito di un mutamento della strategia aziendale che determina il passaggio di un titolo dal comparto non immobilizzato al portafoglio degli investimenti prolungati nel tempo).

## C - Attivo Circolante:

### IV. Disponibilità liquide

**1) depositi bancari e postali, 2) assegni, 3) denaro e valori di cassa.**

#### **Descrizione e note**

Le disponibilità liquide sono rappresentate da:

- Depositi bancari e postali
- Assegni
- Denaro e valori in cassa

Le disponibilità liquide possono comprendere moneta, assegni e depositi bancari e postali espressi in valuta. In mancanza di indicazioni specifiche, le disponibilità liquide esposte nello stato patrimoniale si presume siano immediatamente utilizzabili per qualsiasi scopo della società.

Le disponibilità liquide vincolate sono iscritte tra i crediti dell'attivo circolante o dell'attivo immobilizzato, a seconda delle caratteristiche del vincolo.

Le disponibilità in valuta estera sono valutate al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio.

**C - Attivo circolante:  
IV. Disponibilità liquide  
1) depositi bancari e postali, 2) assegni, 3) denaro e valori in cassa**

**Riclassifica CPT**

- Le disponibilità liquide non sono da considerare in quanto riflettono esclusivamente le giacenze bancarie, postali e di cassa dell'Ente.

## D - Ratei e risconti: Ratei attivi e Risconti attivi

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT
- Caso pratico

## D - Ratei e risconti: Ratei attivi

### Descrizione e note

- I ratei attivi misurano componenti economiche positive che sono maturate nell'esercizio e che dunque consentono di determinare la quota di competenza di un credito non ancora manifestatosi finanziariamente, poiché il pagamento avverrà in via posticipata nell'esercizio successivo.
- L'iscrizione dei ratei attivi sorge in relazione alla necessità di integrare i valori rilevati durante l'esercizio ed è in contropartita nel CE tra i ricavi e i proventi.

## D - Ratei e risconti: Ratei attivi

### Riclassifica CPT

- L'incremento dei ratei attivi determina una riduzione delle entrate di cassa, mentre la diminuzione comporta un aumento delle entrate di cassa. A seconda della natura del rateo attivo, si riclassifica la variazione ai conti CPT "**Redditi da capitale**", "**Vendita di beni e servizi**" e "**Altri incassi correnti**".
- I ratei attivi possono fare riferimento a prestazioni contrattuali che comportano proventi finanziari e proventi diversi da quelli di natura finanziaria: in tal caso possono correggere la voce "**Redditi da capitale**" se riferiti ad operazioni di natura finanziaria, "**Vendita di beni e servizi**" se sono collegati a prestazioni di servizi o la voce "**Altri incassi correnti**" se si riferiscono ad quote di proventi di varia natura che non sono specificate dalla NI.

## D - Ratei e risconti: Ratei attivi

### Caso pratico

- Una società contabilizza nel mese di dicembre l'erogazione di un prestito con decorrenza, nella maturazione degli interessi, dal primo dicembre stesso. L'importo del prestito ammonta ad euro 1000 con tasso annuale del 10% pagabile in rate semestrali posticipate. Alla chiusura del bilancio contabilizza un rateo attivo pari ad euro 8,33 effettuando la seguente scrittura contabile: (SP) Ratei attivi a (CE) Interessi attivi per euro 8,33.
- L'incremento dei ratei attivi rettifica in diminuzione il conto CPT "Redditi da capitale" sul quale confluiscono gli interessi attivi su prestiti.
- Il decremento comporta un aumento delle entrate finanziarie sul conto CPT "Redditi da capitale" poiché la chiusura del conto ratei attivi si somma ai proventi finanziari calcolati per la quota di competenza dell'esercizio in cui viene liquidata la rata posticipata (nell'esempio, l'entrata finanziaria è pari alla somma del decremento dei ratei attivi di 8,3 euro e della rilevazione degli interessi attivi su prestiti pari a 41,7 euro di competenza dell'esercizio in cui si realizza l'incasso).
- Sempre a titolo di esempio, la correzione della voce "Vendita di beni e servizi" riguarda la rilevazione di ratei attivi che misurano ricavi derivanti da canoni attivi e posticipati di locazione immobiliare.

## D - Ratei e risconti: Risconti attivi

### Descrizione e note

- I risconti attivi rappresentano quote di competenza futura di costi che sono stati già sostenuti finanziariamente nell'esercizio di riferimento.
- L'iscrizione dei risconti attivi consente di rettificare dal punto di vista contabile i costi rilevati tra le componenti economiche negative di reddito, sebbene la quota di costo rinviata alla competenza futura (il risconto attivo) è stata già sostenuta nell'esercizio, generando maggiori spese sotto il profilo finanziario.

## D - Ratei e risconti: Risconti attivi

### Riclassifica CPT

- L'incremento dei risconti attivi determina un maggior esborso finanziario, mentre la diminuzione comporta una riduzione delle spese. A seconda della natura del risconto attivo, si riclassifica la variazione ai conti CPT "**Interessi passivi**", "**Acquisto di beni e servizi**" e "**Somme di parte corrente non attribuibili**".

## D - Ratei e risconti: Risconti attivi

### Caso pratico

- Se l'ente registra a fine esercizio un aumento dei risconti attivi derivante da canone annuale di manutenzione, il cui periodo di riferimento va oltre l'esercizio di competenza, la quota di rettifica del costo di manutenzione che viene iscritta a CE tra i costi per servizi misura il risconto attivo derivante dalla quota di competenza dei futuri esercizi. (SP-voce Risconti attivi a CE voce Godimento beni di terzi).
- Ad esempio, con un canone annuale pari a 1200 euro pagato a Novembre e registrato fra i costi per servizi a CE, si ottiene, a fine esercizio, un risconto attivo pari a 1000 corrispondente alla quota rinviata al futuro che determina la rettifica contabile di pari importo del costo registrato a CE al fine di ottenere il dato di competenza pari a 200.

## D - Ratei e risconti: Ratei e Risconti attivi

### Descrizione, note e riclassifica

- I ratei e risconti attivi possono essere presentati congiuntamente nel prospetto della NI, senza alcuna distinzione specifica. In tal caso, non potendo attribuire la variazione di stock alla corretta voce di spesa o di entrata, si registra l'aumento dello stock della voce congiunta come un incremento del conto "**Somme di parte corrente non attribuibili**", mentre si attribuisce il decremento alla voce "**Altri incassi correnti**".

## A - Patrimonio Netto:

**I Capitale/II Riserve da sovrapprezzo azioni/ III Riserve di rivalutazione/IV Riserva legale/V Riserve statutarie/VI Altre Riserve/ VII Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi/VIII Utili (Perdite) portati a nuovo/ IX Utile (Perdita) dell'esercizio/ X Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio**

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

# A - Patrimonio Netto:

## I. Capitale

### Descrizione e note

- L'informazione relativa alle variazioni del capitale sociale si acquisisce dalla NI nella sezione che riporta il prospetto delle movimentazioni del Patrimonio Netto.
- Sono da considerare solamente gli aumenti di capitale a pagamento a seguito di delibera attestata nel registro delle imprese.
- Non sono da registrare gli aumenti finanziati con contestuale riduzione delle riserve di PN e in particolare quelli derivanti da importi di capitale sottoscritti dai soci imputati in precedenza nella voce "Altre riserve" (quando la procedura di attestazione nel registro delle imprese non si era ancora conclusa) al fine di evitare la doppia registrazione.
- Non sono inoltre da registrare gli aumenti di capitale a titolo gratuito e quelli che derivano dalla conversione di un prestito obbligazionario.
- Con riferimento ad altre ipotesi di decremento del capitale sociale si rilevano soltanto quelle corrispondenti ad effettivo flusso finanziario (es. riduzione di capitale ritenuto esuberante).

## A - Patrimonio Netto: I. Capitale

### Riclassifica CPT

- Gli aumenti di capitale sociale deliberati a seguito di conferimenti in denaro devono essere registrati alla voce "**Altri incassi di capitale**".
- Nel caso di decremento del capitale sociale si rilevano soltanto i flussi finanziari derivanti da operazioni di riduzione di capitale ritenuto esuberante da riclassificare in "**Somme non attribuibili in conto capitale**" o di riduzione di capitale da recesso socio con mancato collocamento delle azioni non acquistate dagli altri soci e conseguente acquisto di azioni proprie (cfr. X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio).

## A - Patrimonio Netto: II. Riserva da soprapprezzo azioni

### Descrizione e note

- L'informazione si acquisisce dalla NI all'interno del prospetto delle movimentazioni del Patrimonio Netto e fa riferimento all'iscrizione dell'eventuale eccedenza del prezzo di emissione delle azioni rispetto al loro valore nominale nonché alle differenze che emergono a seguito della conversione in azioni delle obbligazioni.

## A - Patrimonio Netto: II. Riserva da soprapprezzo azioni

### Riclassifica CPT

- Con riferimento agli aumenti di capitale a titolo oneroso, la quota eccedente il valore nominale delle nuove azioni emesse, imputata alla riserva da soprapprezzo, è da classificare alla voce "**Altri incassi di capitale**"

## A - Patrimonio Netto:

### III. Riserve di rivalutazione, IV. Riserva legale, V. Riserve statutarie, VII. Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi

#### Descrizione e note

- All'interno della NI nella sezione dedicata alle movimentazioni del PN sono riportate le riserve di rivalutazione, riserva legale, riserve statutarie e riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi le cui variazioni non costituiscono elementi di natura monetaria.
- Nelle riserve di rivalutazione si contabilizzano le rivalutazioni di attività previste da leggi speciali.
- La riserva legale accoglie la quota di accantonamento dell'utile di esercizio (5%) destinato a tale riserva fino a concorrenza del quinto del capitale sociale. Sussiste l'obbligo di reintegrazione qualora sia stata utilizzata per coprire le perdite di esercizio.
- La riserva statutaria è costituita per ottemperare a determinati vincoli di destinazione generica o specifica imposti dallo statuto dell'ente.
- La riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi include la variazione di fair value dei derivati utilizzati per la copertura di flussi finanziari.

**A - Patrimonio Netto:**  
**III. Riserve di rivalutazione, IV. Riserva legale, V. Riserve statutarie, VII**  
**Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi**

**Riclassifica CPT**

- Le variazioni delle riserve di rivalutazione, riserva legale, riserve statutarie e riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi non sono da considerare in quanto non rappresentano movimenti di natura monetaria.

## A - Patrimonio Netto: VI Altre riserve, distintamente indicate

### Descrizione e note

- All'interno della sezione dedicata alle movimentazioni del PN possono essere presenti altre riserve, diverse da quelle in precedenza segnalate, che possono scaturire da apporti finanziari effettuati dai soci.

## A - Patrimonio Netto: VI Altre riserve, distintamente indicate

### Riclassifica CPT

- Sono da considerare solo i conferimenti destinati a scopi specifici e che alimentano alcune delle riserve di capitale contenute nella voce Altre riserve. Tali apporti di capitale sono da registrare alla voce “**Altri incassi di capitale**” che possono scaturire da apporti finanziari effettuati dai soci. Si individuano in tal senso:
  - a) i versamenti in conto “aumento di capitale” in presenza di un aumento a titolo oneroso del capitale sociale già deliberato ma non ancora attestato. Tali versamenti accedono transitoriamente alla voce “Altre riserve” finché non verrà perfezionata l’operazione con conseguente imputazione al capitale sociale e sono da considerare alla voce “Altri incassi di capitale”. Nel momento in cui si realizza l’aumento di capitale finanziato tramite riduzione della voce “Altre riserve”, lo stesso non si dovrà classificare per evitare una doppia registrazione dello stesso importo;

## A - Patrimonio Netto: VI Altre riserve, distintamente indicate

### segue Riclassifica CPT

- b) I versamenti in conto futuro aumento di capitale che accolgono gli apporti dei soci in previsione di una futura delibera formale di aumento del capitale.
- c) i versamenti in conto capitale a titolo di vero e proprio incremento delle riserve dell'ente senza operare alcun apporto di capitale. In tal caso il conferimento dei soci che prendono parte al versamento può essere effettuato a titolo di sostegno dell'ente o di copertura delle perdite di esercizio.
- Altre riserve che invece non determinano movimenti di natura monetaria sono quelle previste formalmente dalla disciplina civilistica (es. riserve da rivalutazione, riserve per utili su cambi non realizzati e riserve azioni della controllante) e quelle applicate per prassi dalla società (es. riserva straordinaria e da riduzione del capitale sociale).

## A - Patrimonio Netto: VIII Utili (perdite) portati a nuovo, IX Utile (perdita) dell'esercizio

### Descrizione e note

- Gli utili (perdite) portati a nuovo accolgono i risultati netti non distribuiti od accantonati e le perdite non ripianate di competenza degli esercizi precedenti. Tale voce non contiene elementi di natura monetaria.
- L'utile (perdita) dell'esercizio corrisponde al risultato economico di esercizio e dunque non rappresenta una voce di natura monetaria.

A - Patrimonio Netto:  
**VIII Utili (perdite) portati a nuovo, IX Utile (perdita) dell'esercizio**

**Riclassifica CPT**

- Tali voci non sono da considerare ai fini della riclassifica.

## A - Patrimonio Netto: X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

### Descrizione e note

- A seguito delle nuove disposizioni normative (D.Lgs. 139/2015), le azioni proprie sono iscritte come riserva negativa di Patrimonio Netto in concomitanza con l'acquisto delle stesse in caso, ad esempio, di mancato collocamento delle azioni per cui è stato esercitato il recesso da parte del socio.
- Nel precedente sistema di contabilizzazione, le azioni proprie erano iscritte direttamente come posta dell'attivo di SP.

## A - Patrimonio Netto: X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

### Riclassifica CPT

- La voce in esame include il costo di acquisto delle azioni proprie da imputare alla voce **“Partecipazioni azionarie e conferimenti”** e le alienazioni da classificare tra le **“Alienazioni di beni patrimoniali”**.
- L'assemblea può inoltre deliberare l'annullamento delle azioni proprie con contestuale riduzione del capitale sociale, nel qual caso non è da considerare come flusso finanziario l'effetto contabile dello storno della riserva negativa.
- Se l'assemblea, invece, procede formalmente all'alienazione delle azioni proprie, con eventuale plusvalenza o minusvalenza imputata ad altra voce del PN, dalla NI nella sezione che riporta le movimentazioni di esercizio si dovrebbe acquisire il dato finanziario corrispondente all'azzeramento del valore nominale delle azioni proprie e della differenza tra il valore contabile ed il valore di realizzo. Quest'ultimo confluisce alla voce **“Alienazione di beni patrimoniali”**.

- B - Fondi per rischi e oneri:**
- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili**
  - 2) per imposte anche differite**
  - 3) strumenti finanziari derivati passivi**
  - 4) altri**

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## B - Fondi per rischi e oneri: 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili

### Descrizione e note

- I fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili rientrano nella categoria generale dei fondi per oneri a copertura di passività di natura determinata ed esistenza certa, in cui si richiede la stima dell'importo in funzione di una serie di parametri temporali e di natura tecnica (es. anzianità di servizio).
- Il fondo in esame è costituito da accantonamenti per trattamenti previdenziali integrativi, diversi dal TFR, e da altri accantonamenti diversi per il riconoscimento di indennità una tantum spettanti a seguito della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente, di collaborazione con autonomi e collaboratori, secondo quanto previsto da disposizioni legislative o accordi aziendali. Altre indennità una tantum che possono aggiungersi ai precedenti riguardano i fondi per l'indennità di clientela e premi di fedeltà alla clientela.

## B - Fondi per rischi e oneri: 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili

### segue **Descrizione e note**

- Gli accantonamenti misurano stanziamenti di fondi per la copertura di rischi ed oneri la cui manifestazione numeraria avverrà solo al momento del loro utilizzo e pertanto non sono da riclassificare.
- Gli importi accantonati non necessariamente conducono a stime puntuali e definite sebbene nel caso dei fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili l'accantonamento è determinato in modo più idoneo poiché la sua quantificazione è soggetta a norme di legge o piani aziendali.

## B - Fondi per rischi e oneri: 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili

### Riclassifica CPT

- Si devono registrare gli utilizzi del fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili da classificare alla voce "**Trasferimenti correnti a famiglie**".
- Non si imputano i decrementi del fondo riconducibili a rilasci del fondo per sopravvenuta eccedenza rispetto agli oneri effettivi, dato che anche nel caso del fondo in esame, nonostante la valutazione degli accantonamenti risulti essere più oggettiva rispetto agli altri fondi, risulta comunque un certo grado di indeterminatezza nella quantificazione dell'ammontare.

## B - Fondi per rischi e oneri: 2) per imposte, anche differite

### Descrizione, note e riclassifica

La voce B per rimposte, anche differite accoglie:

- Le passività per imposte probabili, aventi ammontare e data di sopravvenienza indeterminata, derivanti, ad esempio da accertamento non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie similari.
- Le passività per imposte differite determinate in base alle differenze temporanee imponibili.

Trattandosi di un accantonamento è irrilevante ai fini CPT

## B - Fondi per rischi e oneri: 3) strumenti finanziari derivati passivi

### Descrizione, note e riclassifica

- La voce B3 strumenti finanziari derivati passivi accoglie gli strumenti finanziari derivati con fair value negativo alla data di valutazione.

Trattandosi di un accantonamento è irrilevante ai fini CPT

## B - Fondi per rischi e oneri: 4) altri

### Descrizione, note e riclassifica

- I fondi per rischi sono destinati a coprire passività di esistenza **probabile** riferite a situazioni già esistenti che sono però caratterizzate da uno stato di incertezza in termini di importo e di sopravvenienza dell'evento e possono riguardare:
  - contenziosi o controversie di natura legale, tributaria o amministrativa. Un esito sfavorevole comporta il decremento contabile del fondo corrispondente al sostenimento di costi e oneri da risarcimento giudiziale o transattivo da classificare alla voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**"
  - passività potenziali nei confronti dei clienti, fornitori e soggetti terzi derivanti dalla normale attività operativa dell'ente e che possono sorgere, ad esempio, a seguito di vertenze tributarie da parte del personale, contestazioni da parte di terzi e richieste di risarcimento danni se, ad esempio, il prodotto collocato sul mercato ha causato danni agli utilizzatori e garanzie prestate. Gli utilizzi sono da classificare alla voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**"

## B - Fondi per rischi e oneri: 4) altri

### segue Descrizione, note e riclassifica

- I fondi per oneri sono destinati a coprire passività di esistenza **certa**, la cui incertezza è legata solo per ciò che concerne l'ammontare o la data di sopravvenienza e che possono riguardare:
  - clausole di garanzia e di assistenza gratuita o campagne promozionali a fronte di prodotti e servizi venduti alla clientela. In tal caso gli utilizzi a copertura delle passività sono da imputare alla voce "**Acquisto di beni e servizi**" in quanto si riferiscono ad oneri legati alla normale attività ordinaria di gestione della clientela e dei costi associati (es. costi di riparazione e sostituzione beni, erogazione sconti su acquisti).
  - costi di manutenzione ciclica che vengono pianificati per il mantenimento ordinario degli impianti e macchinari e del patrimonio immobiliare. Le spese sostenute sono da imputare rispettivamente alla voce "**Beni mobili, macchinari**" e "**Beni e opere immobiliari**".
  - oneri per ripristino e recupero ambientale a seguito di danni arrecati al territorio in cui opera l'ente. In tal caso l'utilizzo del fondo si verifica a seguito di provvedimenti amministrativi o giudiziari che impongono il sostenimento di oneri da imputare alla voce "**Somme non attribuibili in conto capitale**".

## B - Fondi per rischi e oneri: 4) altri

### segue Descrizione, note e riclassifica

- le ristrutturazioni operative e organizzative che interessano l'ente. In particolare, si rileva l'iscrizione del fondo per le ristrutturazioni a seguito di risoluzione anticipata del rapporto di lavoro per le quali le indennità erogate sono da classificare alla voce "**Trasferimenti in conto corrente a famiglie**".

- Si devono registrare gli utilizzi di natura monetaria a copertura delle spese e delle passività per le quali in origine e nel tempo si era provveduto alla costituzione e all'aggiornamento degli appositi fondi per rischi e oneri mediante gli accantonamenti. Tale utilizzi sono da imputare, come nelle casistiche sopra esposte, alle categorie economiche specifiche appartenenti all'aggregato di spesa in conto corrente o in conto capitale.
- Non si considerano gli accantonamenti effettuati nel corso degli esercizi rilevati a CE come componenti negative di reddito poiché rappresentano lo stanziamento necessario per coprire passività connesse a situazioni certe o probabili, dei quali è indeterminato l'importo o la data di sopravvenienza.
- Non si considerano, inoltre, i decrementi dei fondi corrispondenti a rilasci e decrementi per esuberanza di fronte all'eventualità che non si rilevano più quelle situazioni di rischio o di incertezza che in precedenza avevano richiesto la costituzione o l'aggiornamento del fondo (es. l'ente ritira il piano di ristrutturazione aziendale).

## C - Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## C - Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

### Descrizione e note

- Il Fondo in esame rappresenta l'indennità maturata cui ha diritto il lavoratore dipendente in caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato.
- Costituisce una passività che annualmente si alimenta degli accantonamenti necessari per coprire le indennità maturate dai dipendenti nell'ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro alla data di chiusura del bilancio.
- Da tale importo si detraggono gli eventuali acconti versati e i decrementi derivanti dall'effettiva corresponsione delle indennità maturate all'atto di cessazione del rapporto di lavoro.
- Sebbene il trattamento sia identico, è possibile che le informazioni fornite dalla NI relative alla movimentazione del fondo TFR siano diverse a seconda che le imprese abbiano un numero di dipendenti inferiore o superiore alle 50 unità.
- In base alla normativa prevista dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296, per le aziende con meno di 50 dipendenti il TFR maturato continua ad essere mantenuto in azienda, a meno che i dipendenti non scelgano l'adesione ai fondi di previdenza complementare (di cui si rimanda alla fattispecie di aziende con più di 50 addetti).

## C - Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

### segue Descrizione e note

- Per le aziende con 50 o più dipendenti, le quote di TFR maturande a partire dal 1° gennaio 2007 devono essere destinate alla previdenza complementare o mantenute in azienda con successivo trasferimento al fondo di tesoreria gestito dall'INPS e, pertanto, sono specificate anche le movimentazioni relative alle quote di TFR maturande versate ai fondi di previdenza complementari e di tesoreria per le imprese con almeno 50 dipendenti.
- Tali movimenti, accanto agli accantonamenti, non sono da registrare in quanto si tratta di quote versate dal datore di lavoro al fine di adempiere all'onere legislativo di non mantenere più le risorse all'interno dell'azienda per il TFR che matura dal 1° gennaio 2007.

## C - Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

### Riclassifica CPT

- Si devono registrare solo gli utilizzi del fondo TFR derivanti dall'erogazione effettiva delle indennità maturate dai dipendenti al momento della cessazione del rapporto di lavoro.
- Tali utilizzi sono da classificare alla voce "**Trasferimenti in conto capitale a famiglie**".
- Gli accantonamenti di esercizio non sono da considerare come elementi di natura monetaria in quanto costituiscono stanziamenti effettuati da imputare come componente negativa di reddito.

## D - Debiti

**1) obbligazioni, 2) obbligazioni convertibili, 3) Debiti verso i soci per finanziamenti, 4) Debiti vs banche, 5) Debiti vs altri finanziatori, 6) Acconti, 7) Debiti vs fornitori, 8) Debiti rappresentati da titoli di credito, 9) 9)-10)-11-11 bis) Debiti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti; 12) Debiti tributari; 13) Debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale; 14) Altri debiti.**

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT
- Caso pratico (alla voce 6) acconti)

## D - Debiti

### 1) obbligazioni, 2) obbligazioni convertibili

#### Descrizione e note

- Le obbligazioni ordinarie sono titoli di credito emessi a scopo di finanziamento che prevedono il riconoscimento di un tasso di interesse periodico e il rimborso del capitale alla scadenza del prestito obbligazionario.
- Sono necessari per il finanziamento dell'attività produttiva e rappresentano la tipica forma di finanziamento a medio-lungo termine.
- Le obbligazioni possono essere emesse ad un tasso di interesse fisso, variabile, indicizzato oppure del tipo "Zero-Coupon" (quest'ultimo nel caso in cui non sono previste cedole di interesse sebbene alla scadenza del titolo si riconosce una somma superiore al valore nominale).
- Le obbligazioni convertibili attribuiscono al possessore del titolo la facoltà di restare obbligazionista oppure di convertire le proprie obbligazioni in azioni.
- Il prestito obbligazionario può essere emesso alla pari quando il valore di emissione corrisponde al valore nominale, oppure sopra la pari o sotto la pari quando il valore di emissione (o di collocamento sul mercato) è superiore (aggio di emissione) o inferiore al valore nominale (disaggio di emissione).

## D - Debiti

### 1) obbligazioni, 2) obbligazioni convertibili

#### segue Descrizione e note

- Con il modello del costo ammortizzato, introdotto dal D.Lgs. 139/2015, i debiti sorti a partire dall'esercizio 2016 non sono più rilevati al valore nominale ma in base alle regole del costo ammortizzato.
- Ciò implica che il valore contabile viene iscritto tenendo conto dei costi di transazione (es. disaggi di emissione, spese di istruttoria) e di altri fattori (premi, abbuoni ecc.) che hanno generato il debito. Tali costi vengono ammortizzati lungo la durata del prestito tenendo conto del criterio dell'interesse effettivo. In aggiunta, occorre tener conto del fattore temporale in sede di rilevazione iniziale, quando il tasso di interesse contrattuale si discosta significativamente dal tasso di mercato. In tal caso, il valore di iscrizione iniziale è pari all'attualizzazione dei flussi finanziari futuri al netto dei costi di transazione.
- Di conseguenza, le variazioni del valore contabile del debito (eventualmente attualizzato) riconducibili all'applicazione del nuovo modello di costo ammortizzato non sono da considerare in quanto includono gli effetti dell'ammortamento dei costi di transazione calcolati tenendo conto della differenza tra quanto effettivamente pagato in base alle condizioni contrattuali e quanto risulta in base al criterio dell'interesse effettivo.

## D - Debiti

### 1) obbligazioni, 2) obbligazioni convertibili

#### Riclassifica CPT

- Si devono registrare alla voce "**Accensione prestiti**" le nuove emissioni di prestiti obbligazionari e alla voce "**Rimborso prestiti**" i rimborsi delle obbligazioni effettuati nell'esercizio.
- Se la NI non consente di distinguere le movimentazioni relative alle nuove emissioni ed ai rimborsi delle obbligazioni, si imputa alla voce "**Accensione prestiti**" la variazione incrementativa dello stock e alla voce "**Rimborso prestiti**" la variazione in diminuzione dello stock dei prestiti obbligazionari.
- Altre movimentazioni non afferenti le nuove emissioni e i rimborsi non sono da considerare in quanto non costituiscono elementi monetari (es. variazione del perimetro di consolidamento, differenze di cambio e riclassifiche da/a altre voci di bilancio) oppure sono da registrare alla voce "**Beni mobili, macchinari**" qualora la società procedesse per il riacquisto sul mercato di obbligazioni proprie.

## D - Debiti

### 3) Debiti verso soci per finanziamenti

#### Descrizione e note

- I debiti verso soci per finanziamenti accolgono l'ammontare dei finanziamenti concessi dai soci che configurano dunque un titolo di credito fruttifero o infruttifero di interessi soggetto all'obbligo della restituzione da parte dell'ente debitore.
- I finanziamenti concessi dai soci si differenziano pertanto dagli apporti di capitale che invece non prevedono l'obbligo di restituzione e vengono iscritti in un'apposita riserva di capitale nella voce del Patrimonio Netto.

## D - Debiti

### 3) Debiti verso soci per finanziamenti

#### Riclassifica CPT

- Si devono registrare alla voce "**Accensione prestiti**" i nuovi finanziamenti concessi dai soci e alla voce "**Rimborso prestiti**" i rimborsi dei finanziamenti effettuati nell'esercizio.
- Se la NI non consente di distinguere le movimentazioni relative all'emissione e alle restituzioni dei finanziamenti, si imputa alla voce "**Accensione prestiti**" la variazione incrementativa dello stock e alla voce "**Rimborso prestiti**" la variazione in diminuzione dello stock dei debiti verso soci per finanziamenti.
- Non si rilevano alla voce "Rimborso prestiti" i decrementi corrispondenti alla riclassifica dei finanziamenti dai debiti al patrimonio netto quando ad esempio si verifica una effettiva rinuncia al credito da parte del socio con conseguente passaggio ad apposita riserva di capitale in previsione di un aumento futuro di capitale.

## D - Debiti

### 4) Debiti verso banche, 5) Debiti verso altri finanziatori

#### Descrizione e note

- I debiti verso banche accolgono debiti contratti a titolo di finanziamento esigibili nel breve termine o nel medio-lungo termine e comprensivi di forme tecniche diverse accomunate dal fatto che la controparte è un istituto di credito. Di norma i debiti bancari comprendono l'accensione di mutui ipotecari (a tasso fisso, variabile o indicizzato) per il finanziamento della propria attività produttiva e di investimento (ad esempio, per l'acquisto di macchinari o per il finanziamento di lavori), strumenti finanziari a breve termine (es. aperture di credito, concessioni di fidi) per lo svolgimento delle attività commerciali, anticipazioni ricevute per cessione di crediti e altri finanziamenti a vario titolo.
- I debiti verso altri finanziatori fanno riferimento a finanziamenti ricevuti da altri soggetti diversi dal sistema bancario, soci, titolari di obbligazioni e imprese del Gruppo. Tali debiti includono prestiti concessi da intermediari finanziari non bancari (a tasso fisso, variabile o non fruttiferi di interessi) o da altri soggetti (es. enti pubblici), somme anticipate da società di factoring a fronte di crediti ceduti senza trasferimento del rischio di insolvenza del debito ceduto (es. nel caso di factoring pro-solvendo), cambiali finanziarie ed altri strumenti del mercato monetario sottoscritti da società finanziarie o fondi comuni di investimento.

## D - Debiti

### 4) Debiti verso banche, 5) Debiti verso altri finanziatori

#### segue Descrizione e note

- A seguito dell'introduzione della formula del costo ammortizzato, prevista dal D. Lgs. 139/2015, per i debiti sorti a partire dall'esercizio 2016 la rilevazione non avviene più al valore nominale in quanto nella determinazione del valore contabile del debito finanziario si tengono conto dei costi di transazione e di altri fattori (es. sconti e premi) nonché dell'eventuale attualizzazione del debito.
- Ciò comporta che gli stessi vengono ammortizzati mediante applicazione del criterio dell'interesse effettivo. In tal modo il valore contabile del debito, lungo la durata del prestito, subisce variazioni per effetto dell'applicazione del nuovo modello del costo ammortizzato che non sono da registrare.

## D - Debiti

### 4) Debiti verso banche, 5) Debiti verso altri finanziatori

#### Riclassifica CPT

- Se la NI consente di evidenziare le movimentazioni corrispondenti ai nuovi finanziamenti e ai rimborsi dei debiti bancari e finanziari, si registrano i primi alla voce “**Accensione prestiti**” e i secondi alla voce “**Rimborso prestiti**”. Alternativamente, se la NI riporta solamente i saldi di esercizio è possibile imputare l’effetto combinato dei finanziamenti acquisiti e dei rimborsi direttamente alla voce “**Accensione prestiti**” (se dalla variazione dello stock risulta un incremento) o “**Rimborso prestiti**” (se dalla variazione si ottiene un decremento).
- Altre movimentazioni non riguardanti i nuovi finanziamenti e i rimborsi eventualmente evidenziati nella NI e che intervengono sulla determinazione della variazione dello stock non sono da registrare in quanto generalmente riconducibili ad elementi non monetari (es. variazione del perimetro di consolidamento, differenze di cambio e riclassifiche da/a altre voci di bilancio).

## D - Debiti

### 6) Acconti

#### Descrizione e note

- Gli acconti sono rappresentati da debiti verso clienti per anticipi ricevuti a seguito di operazioni di vendita di beni e servizi che non sono state ancora perfezionate entro l'esercizio di riferimento.
- In particolare si evidenziano gli anticipi ricevuti per forniture di beni o per prestazioni di servizi non ancora effettuati e gli anticipi ricevuti per cessioni di beni patrimoniali non ancora perfezionate nonché a fronte di lavorazioni pluriennali.
- La voce accoglie anche il fatturato di rata relativo agli importi addebitati, in via definitiva, ai committenti in corso d'opera, a fronte dei lavori eseguiti.
- Le somme erogate a titolo di acconto, che incrementano la voce in esame, sono iscritte fra i debiti finché il ricavo di vendita non sarà conseguito.
- In sede di perfezionamento dell'operazione (es. esecuzione della vendita di prodotti, consegna dei beni, erogazione del servizio, stipulazione dell'atto di vendita dell'immobile, consegna dei lavori ecc.) si attribuirà a CE l'importo della prestazione o della fornitura quale ricavo di vendita conseguito con corrispondente riduzione del debito precedentemente iscritto.

## D - Debiti

### 6) Acconti

#### Riclassifica CPT

- Si deve registrare in aumento alla voce “**Vendita di beni e servizi**” l’incremento derivante dai nuovi acconti ricevuti dai clienti e in diminuzione alla stessa voce “**Vendita di beni e servizi**” il decremento riconducibile allo storno degli acconti al momento in cui viene perfezionata l’operazione di vendita dei beni o dei servizi.
- Se la NI non consente di distinguere separatamente gli incassi ricevuti dai clienti a titolo di acconto e i decrementi derivanti dallo storno, si inserisce direttamente il delta stock della voce. Se la differenza contabile è positiva, questa incrementa la voce “**Vendita di beni e servizi**”. Se la differenza è negativa, si rettifica in diminuzione la voce “**Vendita di beni e servizi**”.

## D - Debiti

### 6) Acconti

#### Caso pratico

- A titolo di esempio, l'ente incassa 10.000 euro dal cliente a titolo di acconto per una vendita di prodotti complessivamente pari a 50.000 euro. Nell'esercizio di riferimento si movimentano i nuovi acconti ricevuti tra i debiti patrimoniali, registrando in aumento la voce "Vendita di beni e servizi".
- Nell'esercizio successivo, viene perfezionata la vendita del bene con rilevazione di un credito pari a 40.000 corrispondente alla fattura da saldare e in contropartita il ricavo di vendita alla voce "Vendita di beni e servizi". Nell'ipotesi in cui a fine esercizio l'ente non incassa il credito a saldo, la voce "Vendita di beni e servizi" non subirà alcuna variazione netta dato l'effetto opposto dell'aumento del credito (40.000) dai crediti verso clienti, della diminuzione dell'acconto (10.000) e del relativo ricavo (50.000) da CE.
- Se l'ente incassa il credito entro la fine dell'esercizio, si attribuirà il relativo ricavo di vendita pari a 50.000 euro nell'esercizio stesso alla voce "Vendita di beni e servizi" rettificato della diminuzione del relativo acconto pari a 10.000 per un totale di 40.000 che sommato all'acconto ricevuto nell'esercizio precedente pari a 10.000 determinerà il valore complessivo della vendita.
- Pertanto, i movimenti in aumento ed in diminuzione degli acconti vanno imputati, rispettivamente ad incremento e decremento, alla voce "**Vendita di beni e servizi**".

## D - Debiti

### 7) Debiti verso fornitori

#### Descrizione e note

- La voce accoglie i debiti di natura commerciale verso fornitori per acquisizioni di beni (anche patrimoniali) o servizi.
- Costituiscono debiti di funzionamento poiché consentono di contrarre dilazioni di pagamento a fronte dell'acquisizione di beni o servizi necessari per la gestione caratteristica, senza ottenere risorse finanziarie dirette che sono classificabili, invece, come debiti di finanziamento.
- Di norma la voce accoglie fatture ricevute e fatture da ricevere a fine esercizio (quest'ultime integrate nella competenza economica dell'esercizio con apposite scritture nel periodo successivo di redazione del Bilancio).

## D - Debiti

### 7) Debiti verso fornitori

#### segue Descrizione e note

- Le variazioni del valore contabile dei debiti verso fornitori riconducibili all'applicazione del modello del costo ammortizzato ed in presenza di attualizzazione (eventualmente per i debiti commerciali a media-lunga scadenza quando il tasso di interesse di mercato si discosta significativamente da quello contrattuale), in base a quanto previsto dal D.Lgs. 139/2015, non sono da considerare in quanto non danno luogo a flussi monetari.
- Tali debiti sono infine da considerare al netto dell'IVA, scorporando l'aliquota ordinaria dalla variazione contabile.

## D - Debiti

### 7) Debiti verso fornitori

#### Riclassifica CPT

- Si devono registrare a rettifica della voce "**Acquisto di beni e servizi**" l'incremento contabile dei debiti verso fornitori di beni e servizi. Qualora si rileva una diminuzione contabile, la stessa deve essere portata in aumento della voce "**Acquisto di beni e servizi**".
- Il debito può essere nei confronti di fornitori di beni patrimoniali, se la NI consente di distinguere i debiti verso fornitori in base alla natura del bene. In tal caso si devono registrare le variazioni contabili alla voce "**Beni mobili, macchinari**" o "**Beni e opere immobiliari**" (in diminuzione in caso di incremento contabile e in aumento nell'ipotesi di decremento).

## D - Debiti

### 8) Debiti rappresentati da titoli di credito

#### Descrizione e note

- La voce include i debiti rappresentati da titoli di credito che sono composti principalmente da cambiali emesse nella pratica commerciale sotto forma, ad esempio, di pagherò o di tratta aventi in comune l'obbligo incondizionato di corrispondere al portatore una somma determinata ad una scadenza prefissata.
- Le società possono inoltre emettere titoli di credito sotto forma di cambiali finanziarie che sono state introdotte dal legislatore per agevolare gli enti a diversificare la propria struttura finanziaria, rispetto agli strumenti tradizionali del ricorso all'indebitamento e al mercato dei capitali sotto forma di emissione di nuove azioni.
- La voce può includere l'emissione di altri titoli di credito sotto forma di certificati di investimento e di altri strumenti finanziari, alternativi al ricorso al mercato obbligazionario.

## D - Debiti

### 8) Debiti rappresentati da titoli di credito

#### Riclassifica CPT

- Si devono registrare alla voce "**Accensione prestiti**" i nuovi titoli di crediti emessi e alla voce "**Rimborso prestiti**" le diminuzioni dovute ai rimborsi nell'esercizio.
- Se la NI non consente di distinguere le movimentazioni relative all'emissione e ai rimborsi, si imputa alla voce "**Accensione prestiti**" la variazione incrementativa dello stock e alla voce "**Rimborso prestiti**" la variazione in diminuzione dello stock dei debiti rappresentati da titoli di credito.

## D - Debiti

### 9)-10)-11-11 bis) Debiti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

#### Descrizione e note

- I debiti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti hanno indicazione separata rispetto agli altri debiti patrimoniali in quanto si utilizza come criterio di specificazione quello della natura.
- Di conseguenza, le voci suddette possono contenere indistintamente debiti commerciali e finanziari, comportando una diversa attribuzione alle categorie economiche CPT della variazione dello stock a seconda che i suddetti debiti siano di natura finanziaria (accensioni o rimborso di prestiti) o di natura commerciale (acquisto di beni e servizi, beni mobili e macchinari, beni e opere immobiliari).
- La NI può riportare in modo distinto i debiti derivanti da operazioni di natura commerciale o finanziaria: a titolo esemplificativo si possono rilevare debiti commerciali correlati a servizi e lavori forniti dalle società controllate e debiti finanziari derivanti da prestiti ottenuti o da quote di sottoscrizione di capitale sociale non ancora versate.

## D - Debiti

### 9)-10)-11-11 bis) Debiti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

#### segue Descrizione e note

- I debiti di natura commerciale sono da considerare al netto dell'IVA, scorporando l'aliquota ordinaria dalla variazione contabile.
- Non sono da considerare in quanto non corrispondono ad effettivi flussi monetari, le variazioni del valore contabile dei debiti con scadenza pluriennale (finanziari o commerciali) riconducibili all'applicazione del modello del costo ammortizzato ed in presenza di attualizzazione (eventualmente per i debiti commerciali a media-lunga scadenza quando il tasso di interesse di mercato si discosta significativamente da quello contrattuale), previsti dal D.Lgs. 139/2015.

## D - Debiti

### 9)-10)-11-11 bis) Debiti verso imprese controllate, collegate, controllanti e verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti

#### Riclassifica CPT

- Si classificano alla voce "**Acquisto di beni e servizi**" le movimentazioni riferite all'acquisizione e al rimborso di debiti che originano da operazioni di natura commerciale.
- Il debito può essere nei confronti di imprese controllate, collegate e controllanti che forniscono beni patrimoniali. In tal caso, se la NI consente di distinguere in base alla natura del bene, le variazioni contabili devono correggere la voce "**Beni mobili, macchinari**" o "**Beni e opere immobiliari**" (in diminuzione in caso di incremento contabile e in aumento nell'ipotesi di decremento).
- Si devono registrare alla voce "**Accensione prestiti**" i maggiori debiti rilevati e alla voce "**Rimborso prestiti**" le diminuzioni dovute ai rimborsi nell'esercizio, se derivanti da operazioni di natura finanziaria.
- Qualora la NI non consenta la distinzione della natura dei debiti, in presenza di importi significativi, andranno richieste ulteriori informazioni onde consentire una più congrua riclassifica.

## D - Debiti

### 12) Debiti tributari

#### Descrizione e note

- Sono iscritte come passività tributarie le imposte correnti di competenza dell'esercizio in corso e degli esercizi precedenti non pagate.
- Costituiscono la contropartita patrimoniale alla voce di CE rappresentata dalle imposte maturate sul reddito imponibile dell'esercizio e dalle imposte di competenza degli esercizi precedenti comprensivi, ad esempio, di situazioni di contenzioso tributario.
- La voce pertanto accoglie passività per imposte certe e determinate da dichiarazione dei redditi, avvisi di accertamento e contenziosi.
- A titolo esemplificativo, l'Ente può registrare debiti verso l'erario in qualità di sostituto d'imposta ai dipendenti e collaboratori (es. ritenute Irpef e su compensi), debiti per tributi da versare alle municipalità e ad enti territoriali (es. versamento a saldo dell'IMU, TASI e IRAP) e altri debiti tributari a seguito di avvisi di pagamento e di accertamento.

## D - Debiti

### 12) Debiti tributari

#### Riclassifica CPT

- Si devono imputare alla voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**" le variazioni dei debiti tributari.
- Un incremento dei debiti tributari significa che l'ente non ha versato le imposte maturate in misura superiore rispetto agli adempimenti effettuati e, pertanto, deve essere portato a riduzione della voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**".
- Una riduzione dei debiti tributari indica che la società ha effettuato versamenti in misura maggiore rispetto alle nuove passività correnti rilevate e, pertanto, deve essere portato ad incremento della voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**".
- I Debiti IVA non devono correggere la voce.

## D - Debiti

### 13) Debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale

#### Descrizione e note

- La voce accoglie il debito verso gli enti di previdenza ed assistenza (INPS, INAIL ed altri fondi di previdenza), considerando sia le ritenute a carico del datore di lavoro, sia quelle a carico dei lavoratori (dipendenti, amministratori, collaboratori) i cui versamenti sono effettuati direttamente dall'ente in qualità di sostituto d'imposta.
- I debiti verso gli enti di previdenza fanno riferimento agli obblighi previsti dalla normativa e dalla contrattazione di adempiere ai versamenti previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori e si rilevano in corrispondenza di partite debitorie non ancora saldate a fine esercizio.
- La variazione dello stock deve essere portata a correzione della voce "Spese di personale", individuando, inoltre, la quota relativa ai versamenti a carico del datore di lavoro da quella legata ai versamenti a carico del lavoratori effettuati dal datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta.

## D - Debiti

### 13) Debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale

#### segue Descrizione e note

- Per i versamenti a carico del datore di lavoro la correzione, infatti, non riguarda solo le “Spese di personale” ma anche gli “Oneri sociali” rilevati a CE.
- Nella realtà la NI non consente mai di evidenziare questa distinzione e pertanto si ipotizza che la quota a carico del datore di lavoro abbia un peso pari al 77%, da inserire alla voce “Oneri sociali” e da calcolare sulla variazione contabile dei debiti verso gli enti di previdenza ed assistenza.
- Tale percentuale si ottiene rapportando la media complessiva delle aliquote vigenti (circa il 29% su un aliquota complessiva pari al 38%) a carico del datore di lavoro, che vengono applicate in tutti i settori (Industria, Commercio e Artigianato) con impiego di forza lavoro sia operaia che impiegata.

## D - Debiti

### 13) Debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale

#### Riclassifica CPT

- Si devono imputare le variazioni dello stock contabile dei debiti verso enti previdenziali ed assicurativi alla voce "**Spese di personale**", distinguendo la parte degli oneri sociali a carico del datore di lavoro da quella a carico del lavoratore se la NI consente la distinzione del soggetto che ne sopporta gli oneri.
- Un aumento dello stock dei debiti verso enti di previdenza ed assistenza deve essere portato in diminuzione della voce "**Spese di personale**". Una diminuzione dello stock, invece, incrementa la stessa voce.

## D - Debiti

### 14) Altri debiti

#### Descrizione e note

- La voce Altri debiti può riguardare l'iscrizione di passività di parte corrente, di parte capitale o attinenti a partite finanziarie e, pertanto, a seconda delle caratteristiche tecniche dell'operazione, deve essere attribuita alla pertinente categoria economica.

## D - Debiti

### 14) Altri debiti

#### Riclassifica CPT

- L'assenza di un criterio univoco di classificazione è riconducibile al fatto che nella posta in esame confluiscono passività di natura residuale aventi natura diversa e disomogenea, non idonei, pertanto, ad una collocazione esatta nelle altre voci di debito sopra indicate.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si possono individuare alcune fattispecie:

- Debiti verso il personale relativi all'accertamento di competenze maturate e non ancora liquidate a fine esercizio (retribuzioni e mensilità aggiuntive): la variazione contabile deve essere portata a riduzione della voce "**Spese di personale**" nell'ipotesi di incremento o in aumento della stessa voce nell'ipotesi di decremento del debito ed è in contropartita con il costo del personale iscritto a CE.
- Debiti verso il personale con riferimento alle ferie e ai permessi maturati e non goduti a fine esercizio: la variazione contabile di norma è attinente alle "Spese di personale" ma non determina alcun flusso monetario.

## D - Debiti

### 14) Altri debiti

#### segue Riclassifica CPT

- Debiti verso amministratori e sindaci per compensi da liquidare: la variazione contabile è in contropartita con il costo di competenza iscritto a CE tra i costi per servizi e pertanto è da classificare in "**Acquisto di beni e servizi**" (in diminuzione nel caso di aumento della passività o in aumento nell'ipotesi di riduzione del debito).
- Debiti verso soci per dividendi deliberati ma non ancora distribuiti: in tal caso la variazione è in contropartita con i dividendi portati a riduzione del Patrimonio Netto e deve correggere la voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**".
- Debiti verso soci per restituzioni di capitale sociale: nell'ipotesi di riduzione volontaria del capitale sociale, attuata mediante rimborso del capitale con erogazione di un importo monetario, la variazione del debito deve correggere la voce "**Somme non attribuibili in conto capitale**".
- Debiti verso obbligazionisti per obbligazioni da rimborsare e debiti verso altri enti finanziari e creditizi di natura residuale non classificati nelle altre voci: la variazione contabile deve essere imputata alla voce "**Accensione prestiti**" o "**Rimborso prestiti**" a seconda che si tratti di incremento o di decremento.

## E - Ratei e risconti

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT
- Caso pratico

## E - Ratei e risconti

### Ratei passivi

#### Descrizione e note

- I ratei passivi misurano componenti economiche negative che sono maturate nell'esercizio e che corrispondono alla quota di competenza di un debito non ancora manifestatosi finanziariamente, poiché il pagamento avverrà in via posticipata nell'esercizio successivo.
- L'iscrizione dei ratei passivi sorge in relazione alla necessità di integrare i valori rilevati durante l'esercizio ed è in contropartita nel CE tra i costi della gestione caratteristica.
- Un incremento netto di stock dei ratei passivi determina una rettifica in diminuzione delle spese rilevate nel conto CPT di cassa (es. "Acquisto di beni e servizi") a cui fa riferimento il dato di CE, mentre la diminuzione comporta un aumento delle spese.

## E - Ratei e risconti

### Ratei passivi

#### Riclassifica CPT

- L'incremento dei ratei passivi determina una riduzione delle spese di cassa, mentre la diminuzione comporta un aumento delle spese. A seconda della natura del rateo passivo, si riclassifica la variazione ai conti CPT "**Interessi passivi**", "**Acquisto di beni e servizi**" e "**Somme non attribuibili di parte corrente**".
- Se la NI non consente di evidenziare la natura dell'operazione che genera un rateo passivo, si imputa la relativa variazione contabile alla voce "**Somme non attribuibili di parte corrente**" in quanto riferita a spese ed oneri di varia natura non classificabili come interessi passivi o acquisti di beni e servizi.

## E - Ratei e risconti

### Ratei passivi

#### Caso pratico

- A titolo esemplificativo, si suppone che l'ente abbia registrato per la prima volta a fine esercizio tra i costi di godimento di beni di terzi il canone di locazione di un immobile, con stipulazione del relativo contratto di durata semestrale all'inizio di Novembre. Si prevede un pagamento posticipato pari a 5.000 euro. In tal caso, si rileva l'iscrizione di un rateo passivo pari alla quota di competenza di un debito non ancora manifestatosi finanziariamente pari a 1.667 euro (corrispondente alla quota maturata nell'esercizio e pari al prodotto tra il canone di locazione e il rapporto tra i giorni decorsi da inizio Novembre al 31/12 e il numero dei giorni del semestre).
- L'incremento dei ratei passivi derivante dall'esempio precedente rettifica in diminuzione il conto CPT "Acquisto di beni e servizi" sul quale vengono imputati i canoni passivi di locazione.
- Il decremento comporta un aumento delle spese sul conto CPT "Acquisto di beni e servizi" poiché in corrispondenza del pagamento effettuato al termine del semestre (a chiusura del relativo contratto di locazione) si chiude il conto dei ratei passivi pari a 1.667 euro e si rilevano i canoni di locazione di competenza dell'esercizio pari a 3.333 euro, comportando una spesa complessiva pari 5.000 euro.

## E - Ratei e risconti

### Risconti passivi

#### Descrizione e note

- I risconti passivi costituiscono quote di proventi di competenza futura che sono già stati ricevuti finanziariamente nell'esercizio di riferimento.
- L'iscrizione dei risconti passivi rettifica dal punto di vista contabile i ricavi di competenza dell'esercizio, sebbene dal punto di vista finanziario la quota dei ricavi rinviata alla competenza futura sia stata già incassata nell'esercizio assieme alla quota di competenza dell'esercizio, consentendo di incrementare le entrate finanziarie.
- Pertanto, un incremento dei risconti passivi genera una correzione in aumento del conto CPT di cassa a cui si riferisce il provento di competenza rilevato a CE.

## E - Ratei e risconti

### Risconti passivi

#### Riclassifica CPT

- Un aumento dei risconti passivi determina maggiori entrate finanziarie, mentre la diminuzione comporta una riduzione delle entrate. In base alla natura dell'operazione che ha generato il risconto, le voci da correggere sono "**Redditi da capitale**", "**Vendita di beni e servizi**" e "**Altri incassi correnti**".
- I risconti passivi possono quindi fare riferimento a diverse tipologie di prestazioni contrattuali che comportano proventi diversi da quelli relativi all'erogazione di prestiti: in tal caso possono correggere la voce "**Vendita di beni e servizi**" nel caso di canoni attivi di locazione riscossi anticipatamente o "**Altri incassi correnti**" se la NI non specifica la natura dei proventi.

## E - Ratei e risconti

### Risconti passivi

#### Caso pratico

- A titolo esemplificativo, se la società incassa ad inizio Novembre un interesse trimestrale anticipato pari a 600 euro movimentando il conto degli interessi attivi su prestiti erogati per uno stesso importo, a fine esercizio si dovrà registrare contabilmente il provento di competenza dell'esercizio. Tale provento corrisponde alla quota parte di competenza pari a 400 euro, da rilevare fra gli interessi attivi a CE. Contestualmente si rileva il risconto passivo equivalente alla parte di ricavo da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo pari a 200 euro, rettificando dunque l'iscrizione iniziale del conto degli interessi attivi.
- Pertanto, ai fini della riclassifica occorrerà considerare sia l'importo di competenza a CE (400 euro) che il risconto passivo (200), attribuendo quest'ultimo alla categoria economica pertinente e in coerenza con l'imputazione del dato di CE. Nel caso in esame si tratta di "Redditi da capitale".
- Il decremento determina invece una rettifica delle entrate finanziarie poiché la chiusura del conto dei risconti passivi che avverrà nell'esercizio successivo controbilancia la rilevazione a CE dei ricavi di competenza del nuovo esercizio: nell'esempio sopra descritto, la rilevazione dei proventi finanziari su prestiti pari a 200 si compensa con lo storno dei risconti passivi di pari importo, ossia nella fase di completamento del servizio finanziario erogato.

## E - Ratei e risconti

### Ratei e Risconti passivi

#### Descrizione e note

- I ratei e risconti passivi possono essere presentati congiuntamente nel prospetto della Nota Integrativa, senza alcuna distinzione specifica.

## E - Ratei e risconti

### Ratei e risconti passivi

#### Riclassifica CPT

- L'incremento dei ratei e risconti passivi determina maggiori entrate finanziarie e si classifica alla voce "**Altri incassi correnti**", mentre il decremento comporta maggiori esborsi finanziari e si registra alla voce "**Somme di parte corrente non attribuibili**".

## E - Ratei e risconti

### Risconti passivi su contributi in conto capitale

#### Descrizione e note

- Una particolare categoria di risconti passivi riguarda i contributi in conto impianti, intesi come somme erogate dallo Stato o da altri enti pubblici finalizzate a fornire i mezzi finanziari all'ente per l'acquisizione di beni ammortizzabili e per la realizzazione degli investimenti produttivi.
- La contabilizzazione dei contributi in conto impianti mediante la tecnica dei risconti passivi è conforme al metodo reddituale c.d. indiretto che prevede l'imputazione tra i Ricavi a CE della quota dei contributi di competenza dell'esercizio e contestualmente la determinazione del risconto corrispondente alla quota rinviata alla competenza degli esercizi successivi.
- Dal prospetto tratto dalla NI si dovrebbero evidenziare separatamente i risconti passivi riferiti ai contributi in conto impianti ricevuti.
- L'iscrizione dei risconti passivi su contributi in conto impianti, alla pari delle altre tipologie di risconto, ha la stessa funzione di rettificare contabilmente i ricavi di competenza dell'esercizio e la quota dei contributi rinviati alla competenza futura, ottenuta mediante il meccanismo del risconto, e deve essere inclusa tra le entrate finanziarie assieme alla quota di competenza dell'esercizio.

## E - Ratei e risconti

### Risconti passivi su contributi in conto capitale

#### Riclassifica CPT

- Un aumento dei risconti passivi su contributi in conto capitale determina maggiori entrate finanziarie, mentre la diminuzione comporta una riduzione delle entrate.
- Poiché la natura dell'operazione che ha generato il risconto fa riferimento a contributi ricevuti da Stato e da altri enti pubblici, la voce da correggere è "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**" (da Stato o da altri enti pubblici nazionali e locali).
- Pertanto, se si verifica un incremento dei risconti passivi, a seguito della rilevazione di un nuovo contributo, si ottiene una correzione in aumento del conto CPT "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**" imputando la variazione positiva del risconto, a cui si somma sullo stesso conto CPT il provento già iscritto per competenza alla voce A 5 del Conto Economico.
- Se si verifica un decremento dei risconti passivi, si ottiene una correzione al ribasso del conto CPT "**Trasferimenti in conto capitale ricevuti**" imputando la variazione negativa del risconto a rettifica della voce contabilizzata al punto A 5 del Conto Economico.

## E - Ratei e risconti

### Risconti passivi su contributi in conto capitale

#### Caso pratico

- La società incassa un contributo pari a 100 euro per l'acquisto di un impianto e con il metodo in esame si registra inizialmente un ricavo pari al contributo ricevuto. Successivamente, si rinvia negli esercizi successivi la quota non di competenza mediante l'iscrizione di un risconto passivo pari, ad esempio, a 80 euro rettificando, dunque, la quota da accreditare a CE pari a 20 euro, corrispondente all'aliquota di ammortamento del 20% dell'impianto.
- La somma dei due importi equivale al contributo ricevuto e si ottiene imputando la variazione positiva del risconto passivo e la quota di competenza iscritta alla voce A.5 Altri ricavi e proventi.
- Sempre a titolo esemplificativo, ipotizzando che la società nell'esercizio successivo non riceva più alcun contributo, si registra al conto CPT "Trasferimenti in conto capitale ricevuti" il decremento del risconto passivo pari a 20 euro, il quale controbilancia l'importo accreditato a CE pari allo stesso importo.

## A - Valore della produzione

**1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni, 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione, 4) incrementi immobilizzazioni per lavori interni, 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio**

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## A - Valore della produzione

### 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

#### Descrizione e note

- La voce accoglie i ricavi maturati nell'esercizio, rilevati in base al principio di competenza e afferenti la gestione caratteristica. Tali ricavi sono contabilizzati al netto di resi, sconti commerciali, abbuoni, premi e rettifiche e sono da classificare alla voce "Vendita di beni e servizi".

## A - Valore della produzione

### 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni

#### Riclassifica CPT

- I ricavi derivanti dalla vendita di prodotti e dai servizi resi dall'impresa e che sono funzionali alla gestione caratteristica dell'impresa devono essere classificati, come già indicato, alla voce "**Vendita di beni e servizi**".
- La contropartita patrimoniale delle operazioni di vendita di beni e servizi è rappresentata dai crediti di natura commerciale nei confronti, ad esempio, della clientela ordinaria o verso imprese controllanti, controllate e collegate. L'imputazione della variazione dei crediti commerciali al conto "Vendita di beni e servizi" corregge il dato di CE al fine di ottenere un risultato di cassa.

## A - Valore della produzione

### 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

#### Descrizione e note

- Le variazioni delle rimanenze sono espresse in termini quantitativi e di valori unitari dei prodotti e semilavorati.
- Le rimanenze finali di prodotti rappresentano costi di prodotti non ancora venduti che vengono sospesi in modo da attribuirli all'esercizio successivo: se superiori alle rimanenze iniziali, consentono di incrementare il valore del magazzino.
- Se, al contrario, il valore dei prodotti finiti non venduti fosse inferiore al valore delle rimanenze iniziali, si verifica una riduzione del valore del magazzino.
- Non si rilevano comunque le variazioni (positive o negative) delle rimanenze di prodotti in quanto sono da considerare solo i flussi di cassa derivanti dall'effettiva cessione dei beni.

## A - Valore della produzione

### 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

#### **Riclassifica CPT**

- Non sono da considerare le variazioni (positive o negative) delle rimanenze di prodotti finiti, semilavorati o in corso di lavorazione, in quanto si registreranno i flussi di cassa solo nel momento in cui verranno ceduti i beni del magazzino.

## A - Valore della produzione

### 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

#### Descrizione e note

- La voce si riferisce ai lavori di durata pluriennale per la realizzazione di un bene o per la fornitura di un servizio.
- A titolo esemplificativo, la società è affidataria di un contratto di appalto per la costruzione di un immobile, con previsione di sostenere costi di commessa da imputare, per ciascuna annualità di esecuzione del contratto, tra i costi della produzione.
- Annualmente, la società registrerà eventuali acconti ricevuti e determinerà lo stato di avanzamento (sulla base della percentuale di completamento) tra le rimanenze e a CE tra le variazioni dei lavori in corso su ordinazione.
- Nell'anno di chiusura della commessa, la società rileva il corrispettivo acquisito a titolo definitivo tra i ricavi delle vendite e delle prestazioni, con conseguente azzeramento delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione.

## A - Valore della produzione

### 3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione

#### Riclassifica CPT

- Non sono da considerare le variazioni (positive o negative) dei lavori in corso su ordinazione in quanto i flussi finanziari da imputare saranno costituiti dal corrispettivo di commessa registrato a titolo definitivo tra i ricavi delle vendite e delle prestazioni.

## A - Valore della produzione

### 4) incrementi immobilizzazioni per lavori interni

#### Descrizione e note

- La voce indica l'ammontare complessivo dei costi capitalizzati interni ed esterni sostenuti per la realizzazione o per il miglioramento di un fattore produttivo ad utilità pluriennale da iscrivere come immobilizzazione materiale (es. impianto) o immateriale (brevetti, ricerca e sviluppo).

## A - Valore della produzione

### 4) incrementi immobilizzazioni per lavori interni

#### Riclassifica CPT

- Tali spese capitalizzate sono dunque già registrate come incrementi tra le immobilizzazioni e sono in contropartita con la voce di CE in esame. Pertanto non sono da considerare gli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni in quanto i flussi sono stati già imputati rilevando direttamente gli incrementi di esercizio delle immobilizzazioni materiali e immateriali.
- A titolo esemplificativo, i costi di esercizio che vengono trasferiti nelle voci delle immobilizzazioni materiali e immateriali riguardano i costi dei fattori utilizzati per la realizzazione del bene.
- Si verifica, quindi, il processo di "patrimonializzazione" di quei costi di esercizio sostenuti per la produzione interna di beni classificati come immobilizzazioni.

## A - Valore della produzione

### 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

#### Descrizione e note

- La voce accoglie diverse tipologie di ricavi di natura accessoria e residuale rispetto al peso complessivo del valore della produzione.
- La voce include altresì i proventi che, a seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria (D.Lgs. 139/2015), sono contabilizzati alla voce A5) a decorrere dal 2016. A titolo esemplificativo, sono indicate le plusvalenze di natura straordinaria derivanti da alienazioni effettuate a seguito di operazioni di ristrutturazione aziendale, i contributi erogati in occasione di eventi eccezionali (es. calamità naturali) e gli altri proventi straordinari (es. rimborsi assicurativi a copertura di perdite subite da incendi o alluvioni).
- Non sono da rilevare quelle poste reddituali che non generano flussi monetari.

## A - Valore della produzione

### 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

#### Riclassifica CPT

A titolo esemplificativo, in ambito di tale voce si possono avere diverse tipologie di classificazione:

- Le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni patrimoniali, comprese quelle derivanti da operazioni di carattere straordinario, sono da registrare tra le “**Alienazioni di beni patrimoniali**”.
- I proventi commerciali derivanti da attività accessoria a fronte di prestazioni e servizi resi, sono da classificare alla voce “**Vendita di beni e servizi**” (es. canoni di locazione, royalties, proventi pubblicitari).
- Sono da classificare tra gli “**Altri incassi correnti**” i proventi di natura monetaria che si determinano in relazione ad eventi gestionali di carattere ordinario non riconducibili all’attività strettamente commerciale (es. penalità attive addebitate a clienti e fornitori, rimborsi spese, liberalità ricevute, rimborsi assicurativi di carattere ordinario, riaddebiti di costi).

## A - Valore della produzione

### 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

#### segue Riclassifica CPT

- Sono da classificare tra i **“Trasferimenti in conto corrente”** i contributi in conto esercizio ricevuti dalla società e tra i **“Trasferimenti in conto capitale”** i contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e quelli erogati in occasione di eventi eccezionali.
- Sono da classificare nella voce **“Altri incassi di capitale”** le operazioni, diverse dalle alienazioni di cespiti e dai contributi ricevuti, che generano proventi di cassa non riconducibili a situazioni di carattere ordinario (es. i rimborsi assicurativi a copertura di perdite al verificarsi di eventi naturali straordinari, acquisizione a titolo definitivo di caparre e altre sopravvenienze attive non previste dalla gestione ordinaria).
- I contributi in conto esercizio rilevati a seguito di disposizioni legislative o contrattuali, aventi natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o di ristoro dei costi. Sono rilevati secondo il principio di competenza e sono eventualmente corretti per mezzo della loro contropartita tra i crediti patrimoniali su contributi da ricevere. La posta deve essere registrata tra i **Trasferimenti in conto corrente** ricevuti da Stato o da altri enti pubblici.

## A - Valore della produzione

### 5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

#### segue Riclassifica CPT

- I contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, contabilizzati secondo il **metodo indiretto** di rilevazione che prevede l'iscrizione tra i ricavi della quota dei contributi di competenza dell'esercizio e tra i risconti passivi la quota differita per competenza agli esercizi successivi. Tali contributi, erogati per la costruzione e realizzazione di un bene ammortizzabile, sono da registrare tra i **Trasferimenti in conto capitale** ricevuti da Stato o da altri enti pubblici. Alternativamente, è previsto il **metodo diretto** di rilevazione del contributo che prevede, invece, l'accredito a CE sotto forma di minori spese di ammortamento in quanto i contributi vengono portati direttamente a riduzione del costo dell'immobilizzazione. In tal caso, sono da imputare quelle somme portate in detrazione riportate dal prospetto delle movimentazioni di esercizio delle immobilizzazioni.
- Non sono da considerare quelle poste reddituali che non determinano flussi monetari: ad esempio, non sono da classificare i ripristini di valore delle immobilizzazioni e dei crediti dell'attivo circolante, le sopravvenienze attive derivanti dal normale aggiornamento delle stime (es. rilasci dei fondi rischi ed oneri), altre sopravvenienze e insussistenze attive dalle quali non derivano entrate monetarie (es. errori di contabilizzazione dei fatti di gestione).

## B - Costi della produzione

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci,
- 7) per servizi, 8) per godimento beni di terzi,
- 9) per il personale: a) salari e stipendi, b) oneri sociali, c) trattamento fine rapporto, d) trattamento di quiescenza e simili, e) altri costi;
- 10) ammortamenti e svalutazioni: a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni, d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide,
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci,
- 12) accantonamenti per rischi, 13) altri accantonamenti, 14) oneri diversi di gestione

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## B - Costi della produzione

### 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci

#### Descrizione e note

- I costi di acquisto di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono funzionali all'attività commerciale ed istituzionale dell'impresa e sono riportati per competenza, al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché comprensivi dei costi accessori (es. spese di trasporto) se inclusi nel prezzo.
- Sono indicati gli importi certi e determinati a seguito del ricevimento delle fatture d'acquisto e gli importi stimati se entro la fine dell'esercizio non sono stati ricevuti i documenti. Sono in contropartita patrimoniale, e pertanto corretti, con l'apposita voce di debito verso i fornitori.
- La voce include, ad esempio, l'acquisto di materiali per la produzione, dotazioni per il funzionamento degli uffici, beni destinati alle mense aziendali e altri elementi in funzione del settore di riferimento.

## B - Costi della produzione

### 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci

#### Riclassifica CPT

- La voce accoglie i costi di acquisto di tutti i beni funzionali alla produzione e al commercio e sono rilevati per competenza. Sono da classificare in “**Acquisto di beni e servizi**”.

## B - Costi della produzione 7) per servizi

### Descrizione e note

- Le spese per servizi sono riportate per competenza e sono in contropartita patrimoniale con l'apposita voce di debito verso fornitori ovvero verso imprese controllate, collegate, controllanti o sottoposte al controllo delle controllanti.
- La voce include i costi accessori non inclusi nel prezzo di acquisto (es. spese di trasporto o assicurazioni) delle merci e materie prime e fa riferimento ad una serie di servizi fruiti dall'impresa nell'esercizio della propria attività produttiva, commerciale e amministrativa.

## B - Costi della produzione 7) per servizi

### Riclassifica CPT

- La voce comprende le spese sostenute (certe o stimate) per l'acquisizione di servizi funzionali all'attività ordinaria e di altre prestazioni svolte da soggetti terzi (imprese o lavoratori autonomi). Sono da classificare in "**Acquisto di beni e servizi**".

## B - Costi della produzione

### 8) per godimento beni di terzi

#### Descrizione e note

La categoria include:

- costi per il noleggio di beni immobili (es. canoni di locazione e spese accessorie);
- canoni e royalties di godimento di beni immateriali (es. per l'utilizzo di software);
- canoni di leasing finanziario (es. per l'utilizzo di un bene strumentale);
- canoni per l'utilizzo di beni mobili ed immobili.

## B - Costi della produzione 8) per godimento beni di terzi

### **Riclassifica CPT**

- Gli importi contenuti nella voce in argomento sono da classificare in “**Acquisto di beni e servizi**”.

## B - Costi della produzione

9) per il personale:

**a) salari e stipendi, b) oneri sociali, c) trattamento fine rapporto, d) trattamento di quiescenza e simili, e) altri costi**

### Descrizioni, note e riclassifica CPT

- I salari e stipendi rappresentano la retribuzione al lordo delle ritenute fiscali e previdenziali a carico del dipendente ed includono la paga base ed altri elementi (es. compensi per il lavoro straordinario, indennità varie, premi aziendali, ferie maturate e non godute). Sono da classificare direttamente alla voce "**Spese di Personale**" e sono corrette dalla contropartita patrimoniale rappresentata dai debiti vs Enti di previdenza per i contributi INPS a carico dei dipendenti, vs il personale (per la quota delle retribuzioni nette non ancora corrisposta) e vs l'Erario per le ritenute fiscali da versare in qualità di sostituto d'imposta.
- La voce Oneri Sociali accoglie quei costi di esercizio relativi ai contributi sociali (previdenziali e assistenziali) a carico dell' Azienda da liquidare su base mensile, che sono in contropartita con il conto di debito patrimoniale acceso verso gli enti previdenziali. Pertanto sono da classificare alla voce "**Oneri sociali**" e, contestualmente, rappresentano un "di cui" delle Spese di personale.

## B - Costi della produzione

9) per il personale:

### c) trattamento fine rapporto

#### Descrizione, note e riclassifica

- La voce accoglie gli accantonamenti di competenza dell'esercizio per il fondo TFR a favore dei dipendenti.
- Tali importi non sono da considerare in quanto rappresentano stanziamenti effettuati ai fini della copertura delle quote da versare al momento della cessazione del rapporto di lavoro dipendente.
- Gli accantonamenti sono registrati in contropartita tra i fondi del passivo patrimoniale, nell'apposito conto TFR dal quale occorre classificare solamente i decrementi del fondo corrispondenti agli effettivi utilizzi.
- L'accantonamento al fondo TFR non è da considerare come costo di natura monetaria e, pertanto, non viene rilevato.

## B - Costi della produzione

### 9) per il personale:

#### d) trattamento di quiescenza e simili

#### Descrizione, note e riclassifica

- La voce si riferisce agli accantonamenti di competenza dell'esercizio effettuati ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal fondo TFR.
- Non sono da considerare in quanto misurano stanziamenti a copertura dei benefici ai dipendenti che trovano la loro contropartita tra i fondi del passivo patrimoniale nell'apposito conto "trattamento di quiescenza e obblighi simili".
- Gli importi si riferiscono a trattamenti previdenziali integrativi e non comprendono invece gli accantonamenti ai fondi indennità suppletiva di clientela, ai fondi indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza, ed ai fondi di indennità per la cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che sono contabilizzati alla voce B7 (costi per servizi), sempre come elementi non monetari.
- L'accantonamento al fondo trattamento di quiescenza e simili non è da considerare come costo di natura monetaria e, pertanto, non viene rilevato.

## B - Costi della produzione

9) per il personale:

### e) altri costi

#### Descrizione, note e riclassifica

La voce comprende tutti i costi direttamente o indirettamente riferiti al personale dipendente, non equivalenti alle retribuzioni o ad altri benefici ai dipendenti e che non sono classificabili alle voci precedenti. Si riferiscono in particolare a:

- Erogazioni dirette a favore dei dipendenti, indennità per prepensionamento e altre forme di incentivazione all'esodo. Tali importi sono da riclassificare tra i **"Trasferimenti in conto corrente a famiglie e istituzioni sociali"** se, e soltanto se, non sono stati costituiti appositi fondi del passivo. Altrimenti, non sono da rilevare per evitare la doppia imputazione, in quanto sono da considerare gli utilizzi dei fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali.
- Altri costi maggiormente attinenti alle **"Spese di personale"** (es. borse di studio erogate a dipendenti e familiari, quote associative, visite fiscali, altri costi non riconducibili a vere e proprie erogazioni dirette) vanno direttamente rilevati in detta voce.

## B - Costi della produzione

### 10) ammortamenti e svalutazioni:

**a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni, d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide**

#### Descrizione e note

- Gli ammortamenti economico-tecnici sono riferiti alle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritti nella classe BI e BII dell'attivo di SP e riflettono quote di competenza dell'esercizio calcolate nell'ambito del processo contabile di ripartizione dei costi pluriennali dei beni immateriali e materiali.
- Le svalutazioni delle immobilizzazioni rappresentano le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali se il valore recuperabile risulta inferiore al valore contabile. Pertanto, la voce accoglie le svalutazioni ottenute nell'ambito dei processi di valutazione che mirano a verificare l'esistenza di eventuali indicatori di potenziali perdite di valore.
- Le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide fanno riferimento agli accantonamenti operati al fondo svalutazione crediti e si riferiscono principalmente ai crediti commerciali (es. verso clienti, verso la controllante) e ad altri crediti dell'attivo circolante (es. crediti tributari).

## B - Costi della produzione

**10) ammortamenti e svalutazioni: a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni, d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide**

### **Riclassifica CPT**

- Gli ammortamenti e le svalutazioni non sono da considerare trattandosi di movimenti di natura non monetaria.

## B - Costi della produzione

### 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

#### Descrizione e note

- Le variazioni delle rimanenze sono espresse in termini quantitativi e di valori unitari dei prodotti e semilavorati.
- Le rimanenze finali di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci rappresentano costi di beni non ancora impiegati nella produzione che vengono sospesi in modo da attribuirli all'esercizio successivo: se superiori alle rimanenze iniziali, sono riportati con segno negativo.
- Se, al contrario, il valore delle materie prime non ancora impiegate nel processo produttivo è inferiore al valore delle rimanenze iniziali, si verifica un aumento del costo della produzione (la variazione è riportata con segno positivo).
- Non si rilevano le variazioni (positive o negative) delle rimanenze di materie prime in quanto sono da considerare solo i flussi di cassa derivanti dall'effettiva acquisizione dei beni.

## B - Costi della produzione

### 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci

#### Riclassifica CPT

- Non sono da considerare le variazioni (positive o negative) delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, in quanto i flussi di cassa derivanti dall'acquisizione dei beni sono stati già registrati e contabilizzati alla voce di costo per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

## B - Costi della produzione

### 12) accantonamenti per rischi, 13) altri accantonamenti

#### Descrizione e note

- Gli accantonamenti di competenza dell'esercizio sono iscritti, rispettivamente, nelle voci B12) e B13) quando non è possibile la classificazione "per natura" nelle altre voci di CE.
- Per i fondi rischi (per passività probabili), si utilizza la voce B12) "Accantonamenti per rischi" (es. rischi per cause in corso quando l'azienda è coinvolta in situazioni di controversia giudiziaria o rischi su crediti ceduti quando rimangono in capo alcuni rischi legati ai crediti trasferiti).
- Per i fondi oneri (passività certe), si utilizza la voce B13) "Altri Accantonamenti" (es. fondo per manutenzione ciclica per la copertura di spese di manutenzione per impianti diverse dagli interventi volti ad incrementare la capacità produttiva degli stessi e fondo per recupero ambientale a seguito di oneri per ripristino volti ad ottemperare a nuove normative).
- Non si registrano quegli accantonamenti per i quali è possibile la classificazione per "natura" e che dunque sono contabilizzati nelle altre voci di CE più attinenti con la natura del fondo (es. ai fondi per trattamento di quiescenza alla voce B9 d e ai fondi indennità per la cessazione di rapporti di agenzia e rappresentanza alla voce B7).
- Detti accantonamenti, indipendentemente dalla classificazione, non sono comunque da considerare in quanto si rappresentano solamente gli utilizzi dei fondi rischi e oneri.

## B - Costi della produzione

### 12) accantonamenti per rischi, 13) altri accantonamenti

#### Riclassifica CPT

- Gli accantonamenti misurano stanziamenti destinati alla costituzione e all'adeguamento di appositi fondi per la copertura di rischi ed oneri di natura determinata (escludendo, dunque, i rischi generici) che sono iscritti in contropartita tra i fondi del passivo patrimoniale.
- Sono destinati alla copertura di passività di esistenza certa o probabile, per le quali si effettuano accantonamenti a fronte dell'incertezza in termini di ammontare o di data di sopravvenienza dell'accadimento aziendale.
- Trattandosi di previsioni contabili, non sono da classificare come movimenti aventi natura monetaria, poiché si considerano solo gli utilizzi dei fondi per rischi ed oneri.

## B - Costi della produzione

### 14) oneri diversi di gestione

#### Descrizione e note

- La voce comprende diverse tipologie di costi relativi alla gestione caratteristica aventi natura accessoria e residuale rispetto al peso complessivo del costo della produzione.
- La voce include altresì i costi che, a seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria (D.Lgs. 139/2015), sono contabilizzati alla voce B14) a decorrere dal 2016. A titolo esemplificativo, sono indicate le minusvalenze di natura straordinaria derivanti da alienazioni effettuate a seguito di operazioni di ristrutturazione o ridimensionamento aziendale e penalità derivanti da eventi gestionali non previsti.

## B - Costi della produzione

### 14) oneri diversi di gestione

#### Riclassifica CPT

In ambito di tale voce si possono avere diverse tipologie di classificazione:

- Le minusvalenze derivanti dalla cessione di beni patrimoniali, da registrare in diminuzione tra le **“Alienazioni di beni patrimoniali”**.
- Le sopravvenienze passive derivanti, a titolo di esempio, dalla vendita di certificati verdi successiva alla chiusura dell’esercizio e rilevate nel momento in cui il valore di realizzo è inferiore al credito iscritto devono rettificare in diminuzione la voce **“Altri incassi correnti”**.
- Gli oneri di natura monetaria riconducibili ad altri fatti di gestione, non imputabili ad attività commerciale o produttiva, da classificare in **“Somme non attribuibili di parte corrente”**. A titolo esemplificativo si imputano gli oneri tributari (tributi locali come IMU e TASI, imposta di bollo e di registro, l’IVA indetraibile e altre imposte e tasse non registrate nella sezione tributaria) ed altre spese di minore entità.

## B - Costi della produzione

### 14) oneri diversi di gestione

#### segue Riclassifica CPT

- Gli oneri di natura monetaria derivanti da eventi di natura straordinaria da registrare in **“Somme non attribuibili in conto capitale”**. A titolo esemplificativo, si registrano le sopravvenienze e le insussistenze passive che generano aumenti di passività o diminuzione di attività con effetti finanziari (es. multe, ammende e penalità non previste od occasionali, risarcimenti a terzi, perdite di caparra ecc.)
- I contributi aventi natura di liberalità o erogati ad enti ed associazioni (es. a favore dei sindacati) sono da classificare in **“Trasferimenti in conto corrente a”**.
- Non sono da considerare quelle poste reddituali che non determinano flussi monetari: ad esempio, non sono da classificare le perdite su crediti, le sopravvenienze passive ordinarie derivanti dall'aggiornamento delle stime sui fondi rischi e oneri, altre sopravvenienze e insussistenze dalle quali non derivano costi di natura monetaria (es. errori di contabilizzazione dei fatti di gestione che determinano incrementi di passività o rettifiche di attività).

## C - Proventi e Oneri finanziari

**15) Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime,**

**16) Altri proventi finanziari:**

- a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione ...
- b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non sono partecipazioni
- c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
- d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione..

- Descrizione e note
- Riclassifica CPT

## C - Proventi e oneri finanziari

### **15) Proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime**

#### **Descrizione e note**

- La voce include le componenti di reddito che incidono positivamente sull'area finanziaria e che fanno riferimento alla gestione delle partecipazioni in società iscritte sia nelle immobilizzazioni finanziarie che nell'attivo circolante.
- Si evidenziano separatamente i proventi generati dalla partecipazione in imprese controllate, collegate, controllanti, sottoposte al controllo delle controllanti (introdotto dal D.Lgs. 139/2015) e in altre imprese.

## C - Proventi e Oneri finanziari

**15) proventi da partecipazioni con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime**

### **Riclassifica CPT**

Si classificano in “**Redditi da capitale**” i seguenti proventi finanziari :

- I dividendi su partecipazioni rilevati secondo il principio di competenza e in contropartita patrimoniale con il credito verso la società in sede di delibera assembleare approvata dalla società partecipata.
- Gli utili distribuiti da joint venture, consorzi e associazioni temporanee di imprese.

Si classificano in “**Alienazioni di beni patrimoniali**”:

- Le plusvalenze da alienazione di partecipazioni, titoli azionari della società controllante, diritti di opzione su titoli partecipativi.

Non si considerano gli utili distribuiti in natura in quanto non costituiscono proventi monetari.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 16) altri proventi finanziari:

#### a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni

#### Descrizione e note

- La voce accoglie i proventi finanziari di competenza dell'esercizio nei confronti delle imprese controllate, collegate, controllanti, sottoposte al controllo delle controllanti e verso altri soggetti terzi.

C- Proventi e oneri finanziari  
**16) altri proventi e oneri:**  
**a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni**

**Riclassifica CPT**

- I proventi finanziari maturati sui crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie sono da classificare in “**Redditi da capitale**”.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 16) altri proventi finanziari:

- b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni,**
- c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni**

### Descrizione e note

- La voce accoglie i titoli di debito (es. obbligazioni societarie o emessi da Stati sovrani) classificati tra le immobilizzazioni finanziarie e nell'attivo circolante se destinate, rispettivamente, ad essere mantenute in bilancio durevolmente ovvero detenute allo scopo di essere scambiate frequentemente sui mercati finanziari.
- I titoli in questione attribuiscono il diritto di ricevere flussi finanziari positivi sotto forma di cedole e utili di negoziazione o di cessione.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 16) altri proventi finanziari:

- b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni,
- c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

### Riclassifica CPT

- Le componenti economiche relative ai titoli immobilizzati e iscritti nell'attivo circolante fanno riferimento a proventi finanziari da classificare in **"Redditi da capitale"** se relativi ad interessi attivi maturati nell'esercizio o in **"Alienazione di beni patrimoniali"** se riferiti a plusvalenze da cessione.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 16) altri proventi finanziari:

#### d) proventi diversi dai precedenti

#### Descrizione e note

La voce comprende proventi finanziari derivanti principalmente dalla gestione dei crediti commerciali e crediti di diversa natura iscritti nell'attivo circolante. A titolo esemplificativo, si individuano le principali operazioni che generano la formazione di proventi di origine finanziaria:

- Disponibilità liquide, quali conti correnti bancari e postali, che generano interessi attivi.
- Concessioni di dilazioni di pagamento alla clientela o alle imprese del gruppo relativi all'attività ordinaria dell'impresa con conseguenti interessi di natura commerciale.
- Interessi attivi diversi maturati su crediti verso dipendenti, enti previdenziali e verso l'erario iscritti nell'attivo circolante.
- Operazioni finanziarie di compravendita con obbligo di retrocessione.

C- Proventi e oneri finanziari  
16) altri proventi finanziari:  
d) proventi diversi dai precedenti

**Riclassifica CPT**

- Si iscrivono tutti i proventi finanziari di carattere residuale non contabilizzati nelle voci precedenti che sono maturati verso clienti, soggetti terzi e verso imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Gli importi in questione sono da classificare in “**Redditi da capitale**”, salvo alcune componenti non aventi natura strettamente monetaria.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 17) Interessi e altri oneri finanziari:

#### Descrizione e note

Gli interessi passivi sono esposti per il valore di competenza dell'esercizio.

A titolo esemplificativo, l'ente contabilizza i seguenti oneri finanziari da classificare in "Interessi passivi" su:

- Debiti finanziari (es. mutui bancari, altri finanziamenti e anticipazioni ricevute);
- Debiti commerciali (es. dilazioni di pagamento e interessi di mora)
- Oneri finanziari diversi.

Nell'ipotesi in cui l'ente riceva contributi pubblici commisurati al costo degli interessi passivi e volti a ridurre gli stessi, si registra:

- Il trasferimento corrente in entrata (ricevuto da Stato, enti pubblici ecc.) pari al valore del contributo con riclassificazione della spesa per interessi al lordo del contributo.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 17) Interessi e altri oneri finanziari

#### segue Descrizione e note

Gli oneri finanziari comprendono, altresì, componenti diverse dai Redditi da capitale e dai flussi di natura monetaria.

A titolo esemplificativo, l'ente contabilizza i seguenti oneri finanziari che correggono al ribasso la voce "Alienazione di beni patrimoniali" su:

- Operazioni di cessione di beni patrimoniali come i titoli e le partecipazioni che hanno dato luogo ad una minusvalenza e di negoziazione anticipata di titoli quando si rileva un prezzo di cessione inferiore rispetto al valore di bilancio.

Con riferimento a componenti di natura strettamente non monetaria, non sono da considerare, ad esempio:

- Le perdite su crediti riportati tra le immobilizzazioni finanziarie, per la quota eccedente l'importo già svalutato.
- La differenza negativa tra il valore rideterminato dei crediti sottoposti alla revisione della capacità di generare flussi finanziari rispetto al precedente valore contabile.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 17) Interessi e altri oneri finanziari

#### Riclassifica CPT

- Gli oneri finanziari di competenza dell'esercizio e relativi a qualunque fonte di finanziamento sono da classificare in "**Interessi passivi**" se riferiti agli oneri contratti su debiti finanziari o commerciali o in "**Alienazione di beni patrimoniali**" se derivanti dalla cessione di attività finanziarie.
- La spesa per interessi passivi si registra al lordo di eventuali contributi in conto interessi ricevuti dallo Stato o da altri enti pubblici. L'importo dei contributi si classifica in entrata alla voce "**Trasferimenti in conto corrente ricevuti**".
- Non sono da rilevare alcune componenti in quanto non aventi natura strettamente monetaria.
- Gli interessi passivi si riferiscono ad oneri verso terzi e verso imprese controllate, collegate e controllanti.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 17- bis) Utili e perdite su cambi

#### Descrizione e note

- La voce accoglie gli utili e le perdite su cambi derivanti da operazioni in valuta estera e rilevati, secondo il principio di competenza economica, alla voce di CE.
- Gli utili e le perdite su cambi rappresentano il reddito (positivo o negativo) ottenuto dalla conversione di crediti e debiti in valuta estera dopo l'effettiva regolazione finanziaria, rispetto alla rilevazione iniziale effettuata alla data dell'operazione.
- Si rilevano, altresì, anche gli utili e perdite su cambi non ancora realizzati a fine esercizio (e pertanto sottoposte ad un processo di valutazione), se le attività e le passività non sono state ancora regolate, ma che comportano il diritto all'incasso o l'obbligo al pagamento.

## C- Proventi e oneri finanziari

### 17- bis) Utili e perdite su cambi

#### Riclassifica CPT

- Gli utili e perdite su cambi realizzati nel corso dell'esercizio sono da classificare in "**Redditi da capitale**" o in "**Interessi passivi**" se la società rileva, rispettivamente, un flusso finanziario positivo o negativo dalla gestione delle operazioni in valuta estera.
- Non si considerano gli utili e perdite su cambi derivanti da processi valutativi.

## D - Rettifiche di valore di attività finanziarie 18-19) rivalutazioni e svalutazioni a) di partecipazioni

### Descrizione e note

- Le rettifiche di valore non conseguenti a transazioni monetarie interessano le partecipazioni azionarie, i crediti finanziari immobilizzati e i titoli e sono da classificare al fine di correggere la variazione di stock delle attività finanziarie corrispondenti.
- Le rettifiche (rivalutazioni e svalutazioni) sono da registrare se, e soltanto se, sono state inserite le differenze di stock patrimoniali delle attività finanziarie. In tal caso assolvono la funzione di neutralizzare l'effetto delle variazioni al fine di individuare la parte effettivamente attribuibile a esborsi o entrate di cassa.
- Non sono invece da registrare le rettifiche se dallo SP sono stati inseriti direttamente i valori di cassa.

## D - Rettifiche di valore di attività finanziarie

### 18-19) rivalutazioni e svalutazioni

#### a) di partecipazioni

#### Riclassifica CPT

- Le rivalutazioni di partecipazioni (es. da ripristino di valore di partecipazioni) correggono la variazione positiva dello stock delle partecipazioni (aumentando il conto "Partecipazioni azionarie") e sono da classificare in "**Partecipazioni azionarie e conferimenti**" a titolo di rettifica in diminuzione.
- Le svalutazioni (es. da perdita durevole di valore) correggono la variazione negativa dello stock delle partecipazioni azionarie (che aumenta il conto "Alienazione di beni patrimoniali") e sono da classificare in "**Alienazione di beni patrimoniali**" a titolo di rettifica in diminuzione.

Se, ad esempio, dalla variazione dello stock delle partecipazioni azionarie si evince un valore **positivo** di cui anche solo parzialmente dovuto alla rivalutazione della partecipazione, quest'ultima dovrà essere imputata **in diminuzione** allo stesso conto "**Partecipazioni azionarie**", al fine di neutralizzare l'effetto della variazione non dovuto ad una transazione di tipo finanziario.

Non si registrano le rettifiche se dallo SP sono stati inseriti i valori di cassa delle partecipazioni (nuove acquisizioni e dismissioni nell'esercizio).

## D - Rettifiche di valore di attività finanziarie 18-19) rivalutazioni e svalutazioni a) di partecipazioni

### segue Riclassifica CPT

- Sono da considerare, infine, gli incrementi o i decrementi che modificano il valore delle partecipazioni valutate con il metodo del Patrimonio Netto.
- Le variazioni del patrimonio netto hanno un impatto positivo o negativo sul CE (alla voce "Rivalutazioni di partecipazioni" o "Svalutazioni di partecipazioni") a seconda che la partecipata registri un utile o una perdita o conduca operazioni sul capitale in grado di modificare in aumento o in diminuzione il valore della quota detenuta dalla partecipante.
- L'utile da valutazione rettifica in diminuzione il conto "**Partecipazioni azionarie**", mentre la perdita rettifica in diminuzione il conto "**Alienazione di beni patrimoniali**".
- Non si registrano tali variazioni se dallo SP sono stati inseriti i valori di cassa delle partecipazioni (nuove acquisizioni e dismissioni nell'esercizio).

## D- Rettifiche di valore di attività finanziarie

### 18-19) rivalutazioni e svalutazioni:

- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
- c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

### Descrizione e Riclassifica CPT

- Le rivalutazioni di titoli immobilizzati e non (es. da ripristino di titoli in precedenza svalutati) correggono la variazione positiva dello stock dei titoli (che aumenta il conto "Beni mobili") e pertanto sono da classificare in "**Beni mobili, macchinari**" a titolo di rettifica in diminuzione.
- Le svalutazioni di titoli (es. per effetto di una riduzione durevole di valore) correggono la variazione negativa dello stock dei titoli in portafoglio (che aumenta il conto "Alienazione di beni patrimoniali") e si classifica in "**Alienazione di beni patrimoniali**" a titolo di rettifica in diminuzione.

A titolo esemplificativo, se dalla variazione dello stock dei titoli si evince un valore negativo di cui, anche solo parzialmente, dovuto svalutazione dei titoli, quest'ultima dovrà essere imputata in diminuzione allo stesso conto "**Alienazione di beni patrimoniali**", al fine di neutralizzare l'effetto della variazione decrementativa non dovuto ad una transazione di tipo finanziario.

Non sono da registrare le rettifiche di cui sopra se dallo SP sono stati inseriti i valori di cassa dei titoli (nuove acquisizioni e dismissioni nell'esercizio).

## D - Rettifiche di valore di attività finanziarie

### 18-19) rivalutazioni e svalutazioni:

- b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni
- c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

### segue Descrizione e Riclassifica CPT

In aggiunta, si individuano:

- Le rettifiche di valore di crediti immobilizzati che fanno riferimento agli effetti delle svalutazioni su crediti finanziari iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie (es. su finanziamenti a medio-lungo termine concessi a imprese controllate). La registrazione delle svalutazioni corregge la variazione negativa dei crediti (che aumenta il conto "Riscossione di crediti") e si classifica in "**Riscossione di crediti**" a titolo di rettifica in diminuzione.

Non si registrano le rettifiche di cui sopra se dallo SP sono stati inseriti i valori di cassa dei crediti (nuove erogazioni e incassi nell'esercizio).

## D - Rettifiche di valore di attività finanziarie

- 18) d) rivalutazioni di strumenti finanziari derivati**
- 19) d) svalutazioni di strumenti finanziari derivati**

### Descrizione e note

- Nella voce 18)d) sono incluse le variazioni positive di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura imputate in sede di valutazione successiva e al momento dell'eliminazione contabile del derivato.
- Nella voce 19)d) sono incluse le variazioni negative di fair value degli strumenti finanziari derivati non di copertura computate in sede di valutazione successiva e al momento dell'eliminazione contabile del derivato.
- La valutazione dei derivati a copertura della variabilità dei flussi finanziari futuri viene invece imputata ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto.

D - Rettifiche di valore di attività finanziarie  
18) d) rivalutazioni di strumenti finanziari derivati  
19) d) svalutazioni di strumenti finanziari derivati

**Riclassifica CPT**

- Le rettifiche in argomento essendo rivenienti da adeguamenti di valore per effetto delle stime effettuate al Fair Value non debbono essere rilevate e trovano puntuale riscontro rispettivamente nelle seguenti voci dello Stato Patrimoniale:

Attivo - Strumenti finanziari attivi (sotto le voci immobilizzazioni finanziarie e/o Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni)

Passivo - Strumenti finanziari passivi (Sotto la voce Fondi rischi e oneri)

## Risultato prima delle imposte e utile di esercizio

### 20) imposte sul reddito di esercizio

#### Descrizione e note

Le imposte sul reddito sono suddivise in quattro voci distinte:

- Imposte correnti che accoglie le imposte dovute sul reddito d'esercizio (IRES e IRAP)
- Imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori
- Imposte differite e anticipate che accoglie:
  - con segno positivo l'accantonamento al fondo per imposte differite e l'utilizzo delle attività per imposte anticipate;
  - con segno negativo, le imposte anticipate e l'utilizzo del fondo imposte differite.

La voce accoglie sia le imposte differite e anticipate dell'esercizio sia quelle provenienti a esercizi precedenti.

- Proventi da consolidato fiscale, che accoglie il compenso riconosciuto dalla consolidante alla consolidata, nell'ambito del consolidato fiscale, per il trasferimento alla consolidante delle perdite fiscali generate dalla stessa consolidata.

## Risultato prima delle imposte e utile di esercizio

### 20) imposte sul reddito di esercizio

#### Riclassifica CPT

- È da rilevare che le imposte da prendere in considerazione sono quelle che trovano come contropartita la voce Debiti tributari (Imposte correnti e Imposte relative a esercizi precedenti) in quanto le altre categorie (anticipate, differite e i relativi assorbimenti) sono mere partite di giro.
- I proventi da consolidato fiscale, ove presenti, hanno come contropartita crediti verso controllante per effetto del credito fiscale girato alla controllante in ambito dell'istituto del consolidato fiscale.
- Le imposte sul reddito vanno classificate in "**Somme di parte corrente non attribuibili**"

## Risultato prima delle imposte e utile di esercizio

### 20) imposte sul reddito di esercizio

#### Caso pratico

- La voce 20) imposte sul reddito di esercizio presenta al 31/12 un importo di euro 100 così determinato:

a) Imposte correnti:	€ 250
b) Imposte esercizi precedenti:	€ 150
c) Imposte anticipate:	€ -200
d) Imposte differite:	€ 100
e) Proventi da consolidato fiscale:	<u>€ -200</u>
Totale voce (a+b+c+d+e)	€ 100
- Ai fini della riclassifica CPT pertanto gli importi da prendere in considerazione saranno a) + b) per un totale di € 400 da classificare alla voce "Somme di parte corrente non attribuibili"

## Risultato prima delle imposte e utile di esercizio 21) utile (perdita) di esercizio

### Descrizione e note

- L'utile o la perdita di esercizio, il cui valore è in contropartita con la corrispondente posta di Patrimonio Netto non è da considerare.

## Risultato prima delle imposte e utile di esercizio

### 21) utile (perdita) di esercizio

#### Riclassifica CPT

- L'utile di esercizio non è da considerare come elemento monetario in quanto è riconducibile al risultato economico di esercizio e contestualmente rappresenta una posta di Patrimonio Netto.
- L'utile di esercizio può essere destinato alla distribuzione ai soci sotto forma di dividendi. Tale informazione si rinviene dallo schema di movimentazione del Patrimonio Netto e in tal caso si classifica il flusso come "**Somme di parte corrente non attribuibili**".
- La problematica dei dividendi, infatti, è che i flussi non sono registrati direttamente in apposite voci di bilancio ma sono ottenibili da una lettura approfondita della Nota Integrativa (in particolare dallo schema di movimentazione del Patrimonio Netto), dal Rendiconto Finanziario e dalla Relazione sulla Gestione.